

# I CONGRESSO DE DIREITO FISCAL

## PROGRAMA

Em tempos de grande agitação e volatilidade financeira e fiscal, a Faculdade de Direito da Universidade do Porto, com o apoio do CIJE e o Grupo Editorial Vida Económica, lança o I Congresso de Direito Fiscal, a ter lugar no Salão Nobre da Faculdade de Direito, nos dias 22 e 23 Novembro, pretendendo juntar diferentes vozes especializadas na área do Direito Fiscal. Sem excluir a pluralidade de actores políticos, o I Congresso de Direito Fiscal da FDUP tratará os desafios fiscais para o ano de 2011, não esquecendo a política de benefícios fiscais e o importante instrumento legislativo que é o Código Contributivo.

Outras temáticas urgentes e carentes de discussão serão incluídas neste evento, nomeadamente a adaptação do Código de IRC ao Sistema de Normalização Contabilística, a problemática da arbitragem fiscal, o direito penal tributário, as normas anti-abuso em sede de planeamento fiscal internacional e o mito da tributação do rendimento real.

Este Congresso reunirá académicos, magistrados, consultores e responsáveis políticos, e espera poder contar também com uma ampla participação da comunidade de fiscalistas do país e do público em geral.

### 22 DE NOVEMBRO

8.30 - 9.30

#### CONFIRMAÇÃO DOS PARTICIPANTES

9.30 - 10.00

#### SESSÃO DE ABERTURA

(Prof. Daniel Bessa, COTEC (a confirmar), Profª Glória Teixeira, Universidade do Porto, CIJE/Dr. Miguel Peixoto de Sousa, Vida Económica)

10.00 - 11.00

#### 'A AVALIAÇÃO INDIRECTA COMO MÉTODO DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL'

Desembargador Fonseca Carvalho (Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte)

#### 'O CÓDIGO CONTRIBUTIVO'

Dra Catarina Martins (Deputada)

#### 'AS NORMAS ANTI-ABUSO NO PLANEAMENTO FISCAL INTERNACIONAL'

Dr. Jaime Esteves (Partner, PWC)

11.00 - 11.15

#### DEBATE

Moderadora: Profª Raquel Guimarães (FDUP/CIJE)

11.15 - 11.30

#### PAUSA

11.30 - 12.30

#### 'O ABUSO DE CONFIANÇA FISCAL E CONTRA A SEGURANÇA SOCIAL NA EMERGÊNCIA DA CRISE ECONÓMICA'

Prof. Mário Monte (Universidade do Minho)

#### 'AS CONTRA-ORDENAÇÕES CONTABILÍSTICAS E A SUA RELAÇÃO COM AS CONTRA-ORDENAÇÕES FISCAIS'

Drª Suzana Costa (Instituto Politécnico do Cávado e do Ave)

#### 'FISCALIDADE E PROTECÇÃO DO AMBIENTE'

Profª Lúcia Ferreira (Universidade Portucalense)

12.30 - 12.45

#### DEBATE

Moderador: Prof. Liberal Fernandes (FDUP/CIJE)

12.45 - 14.30

#### PAUSA

14.30 - 15.30

#### 'O MITO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO REAL'

Prof. João Sérgio Ribeiro (Universidade do Minho)

#### 'OS LIMITES CONVENCIONAIS À APLICAÇÃO DA CLÁUSULA GERAL ANTI-ABUSO'

Dr. Francisco Sousa Câmara (Morais Leitão, Galvão Telles & Associados)

#### 'O OE 2011 - IMPACTO AO NÍVEL DOS BENEFÍCIOS FISCAIS'

Dr. Rui Nascimento (Miranda & Associados)

15.30 - 15.45

#### DEBATE

Moderadora: Dra Maria Regina Redinha (CIJE/FDUP)

15.45 - 16.00

#### PAUSA

16.00 - 17.00

#### 'DIREITO FISCAL E DIREITO FINANCEIRO EUROPEU: CONSTRANGIMENTOS ORÇAMENTAIS E SANÇÕES DA UE'

Prof. Joaquim Rocha (Universidade do Minho)

#### 'O EMPREENDEDORISMO DESTRUTIVO'

Prof. José Cruz (Universidade do Porto)

#### 'A ARBITRAGEM FISCAL'

Dr. Rui Pereira (SONAE SGPS)

17.00 - 17.30

#### DEBATE

Moderadora: Dra Rute Teixeira Pedro (FDUP/CIJE)

### 23 DE NOVEMBRO

9.30 - 10.30

#### 'NOTAS SOBRE JURISPRUDÊNCIA RECENTE EM TORNO DA EFECTIVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES'

Desembargador Francisco Rothes (Vice-Presidente do Tribunal Central Administrativo Norte)

#### 'A ADAPTAÇÃO DO CÓDIGO DE IRC AO SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO CONTABILÍSTICA'

Prof. José Amorim (Instituto Politécnico do Porto)

10.30 - 10.45

#### DEBATE

Moderador: Prof. Paulo Tarso (FDUP/CIJE)

10.45 - 11.00

#### PAUSA

11.00 - 11.40

#### 'A CRIAÇÃO DE UM IMPOSTO EUROPEU SOBRE AS SOCIEDADES E DE OUTROS IMPOSTOS EUROPEUS'

Dr. Miguel Reis (Partner, Garrigues)

#### 'A TROCA DE INFORMAÇÕES FISCAIS E A DERROGAÇÃO DO SIGILO BANCÁRIO'

Profª Glória Teixeira (FDUP/CIJE)

11.40 - 12.00

#### DEBATE

Moderador: Dr. José Reis (FDUP/CIJE)

12.00 - 12.30

#### ENCERRAMENTO

(Glória Teixeira, Universidade do Porto, CIJE/Miguel Peixoto de Sousa, Vida Económica)

**MÉTODOS**  
**INDICIÁRIOS**

\*\*\*\*\*

**AVALIAÇÃO**  
**INDIRECTA**

**ACORDÃOS**  
**STA**  
**TCAN**  
**TCAS**

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

**Processo:** 01426/06.1BEBEG  
**Secção:** 2ª Secção - Contencioso Tributário  
**Data do Acórdão:** 14-07-2010  
**Relator:** Fonseca Carvalho  
**Descritores:** DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR RECURSO AOS MÉTODOS INDIRECTOS

**Sumário:**  
1 - O recurso aos métodos indirectos de determinação da matéria colectável pela Administração Pública são sempre um meio subsidiário e a Administração Fiscal apenas pode lançar mão deste meio desde que verificados os pressupostos que a lei determina.  
2 - A AF apenas pode lançar mão deste meio quando ocorrer a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação correcta da matéria colectável de qualquer imposto - al. b) artº 87º da LGT - devendo também fundamentar as razões de tal impossibilidade - artº 77º nº4 da LGT.  
3 - No caso dos autos, constatada que foi a ausência de elementos na escrita da impugnante de onde poderia concluir-se pela veracidade da matéria colectável declarada, a AF que fundamentou o recurso aos métodos indirectos nessa circunstância, estava legitimada para poder socorrer-se de tal método subsidiário, não podendo sustentar-se nesta situação que a actuação da AF se não encontrava fundamentada.

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério Público:**

**Decisão Texto Integral:** Não se conformando com a sentença do TAF de Braga, que julgou procedente a Impugnação Judicial deduzida por Cavifafe - Comércio e Distribuição de Vinhos de Fafe, Lda., contra a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios do exercício de 1999, veio o Ministério Público dela interpor recurso para o TCAN, concluindo assim as suas alegações:

1 - A impugnante limita-se a questionar a liquidação em causa pedindo a sua anulação, alegando a falta de requisitos legais que autorizam o recurso aos métodos indirectos para determinação da matéria tributável;

2 - Não é assacada à fundamentação qualquer vício intrínseco, alguma falta de clareza, congruência ou insuficiência nem que não lhe foi dada oportunidade de rectificar a contabilidade (cfr. art. 125º, do CPA);

3 - tendo a impugnante se limitado a alegar falta de fundamentação substancial estava a Mº juiz a quo impedida de apreciar, como fez, a eventual falta de fundamentação formal do recurso a métodos indirectos, pelo que incorreu em excesso de pronuncia, o que acarreta nulidade da decisão que se invoca (cfr. art. 125º, nº1 do CPPT)

5 - A douta sentença recorrida ao considerou provados os factos enunciados sob os nºs 9, que, aliás, se encontram descritos no relatório de inspecção (item IV) demonstram claramente que a contabilidade da impugnante não reflectia a realidade do seu negócio.

6 - consta expressamente do relatório e a Mma. juiz fez constar nos Factos provados que: "(...), não existem elementos suficientes, na contabilidade do sujeito passivo, para demonstrar se é este exactamente, o valor da matéria tributável declarada pelo mesmo exercício de 1999.

*Assim, e de acordo com o disposto na al. b) do art. 87º, da LGT, e ainda alínea a) do art. 88º daquele mesmo diploma, recorre-se à avaliação indirecta, relativamente ao exercício de 1999, na impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável, em resultado de anomalia e incorrecções que inviabilizam tal apuramento, nomeadamente:*

*A inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade... - alínea a) do artigo 88º, da Lei Geral Tributária (...)"*

7 - A prova produzida pela impugnante não é suficiente para contrariar e pôr em crise os factos relatados no relatório de inspecção nem sequer para considerar instalada a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário a que se refere o art.º 100.º do CPPT

8 - Em suma, a inspecção tributária fez prova, como lhe competia, da existência e verificação dos pressupostos para aplicação de métodos indirectos para determinação da matéria tributável da impugnante, de acordo com o disposto nos artigos 84.º do CIVA e 87, al. b) a 90.º da LGT. Por isso, a liquidação adicional impugnada encontram-se devidamente fundamentadas e não padecem de qualquer ilegalidade;

9. Decidindo como decidi, a M.ma Juiz «a quo» não apreciou correctamente a prova produzida nos autos, fazendo, por isso, errada aplicação das normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo exposto e colocando à consideração de Vossas Excelências a apreciação da sentença em crise aguarda-se, agora como sempre, a costumada Justiça.

A recorrida Cavifafe apresentou contra-alegações, concluindo da seguinte forma:

1 - A recorrente alegou que não adquiriu as mercadorias à firma espanhola "Bodegas Arnoya de Orense S.L." B32229809, no aludido montante de 70.458€, que foi detectada no sistema VIES;

2 - E acrescenta que, a aplicação dos aludidos métodos no presente caso é ilegal e não integra nenhuma das situações a que alude o art.º 87.º da LGT, pois a contabilidade da impugnante reflecte a realidade da actividade da empresa na sua íntegra;

3 - Acresce que a recorrente impugnou expressamente o teor dos documentos juntos com o relatório, os quais não são do conhecimento da requerente;

4 - Assim, a liquidação adicional de imposto está assente em meios de prova frágeis e inconsistentes, no que toca à intervenção da recorrente no alegado negócio assim como inexiste fundamento para a aplicação de métodos indirectos

5 - De acordo com a lei e a jurisprudência à Administração cumpre o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, ou seja, dos pressupostos legais da sua actuação;

6 - Ora, nenhuma prova foi produzida pela Fazenda Nacional no

- sentido da verificação dos factos tributários que se arrogou para liquidar o imposto e os documentos não usufruem da força probatória a que alude o disposto no art.º 75.º, n.º 3 da LGT;
- 7 - Pelo que, a Mm.º Juíza “a quo”, bem andou em considerar que não estavam reunidos os requisitos necessários para aplicação dos métodos indirectos dado que os factos recolhidos em sede de inspecção e mencionados no ponto 9 dos factos assentes não aviltaram a força probatória da escrituração da recorrente, nos termos do disposto no n.º 1, daquele art.º 75.º da LGT;
- 8 - Pelo que, não ocorre a invocada nulidade de excesso de pronúncia, já que se cingiu à alegação da recorrida em sede de petição inicial;
- 9 - Outrossim, não existe qualquer contradição entre a fundamentação de facto, mormente o constante do ponto 9 dos factos assentes e a decisão de considerar não estarem reunidos os pressupostos para a liquidação adicional do imposto;
- 10 – Dos elementos fácticos considerados no relatório de inspecção, transcritos como tal no ponto 9, conclui-se que a Administração Fiscal apenas assentou a sua actuação na informação dada pela autoridade tributária espanhola, por declarações prestadas a esta por uma empresa que era absolutamente estranha à recorrida;
- 11 - Assim, bem andou a Mm.ª Juíza “a quo” quando, em conformidade com a matéria de facto julgada assente, anulou a liquidação por falta de verificação dos pressupostos para a liquidação adicional e aplicação de métodos indirectos.
- 12 - Assim, não merece a sentença recorrida qualquer censura e por isso deve ser mantida nos seus precisos termos.

Termos em que deve o recurso ser julgado improcedente, por não provado, e a sentença ser mantida nos seus precisos termos, com as legais consequências.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal *a quo* deu como assente:

1. A Administração fiscal procedeu às liquidações adicionais de IVA, n.º 03361222, relativo ao ano de 1999, no valor de 4 051,34 €, tendo por data limite de pagamento voluntário 29.02.2004;
2. Foram ainda efectuadas as liquidações adicionais de juros compensatórios do período de 9903, 9906, 9909 e 9912, no valor de 298.72 €, 280.85 €, 262.98 €, 245.10 €, tendo por data limite de pagamento voluntário 29.02.2004;
3. A Impugnante foi submetida a inspecção externa, que teve início em 01.10.2002 e terminou em 29.09.2003 (Fls.2, 36 a 44 do PA);
4. Por carta datada de 01.10.2003 foi notificada da fixação da matéria colectável por métodos indirectos (fls. 33 a 35 do PA apenso);
5. Em 03.11.2003, a impugnante requereu a revisão da matéria

tributável, na qual não houve acordo (fls. 67 a 73 dos autos);

6. Por despacho de 02.12.2003, e notificado na mesma data, foi fixada pela Administração Fiscal o valor de 15 796.24 € de IRC e 4051.34 € de IVA, por não ter havido acordo (fls. 33 e 34 do PA);

7. As liquidações de IVA que deram origem a presente execução foram notificadas em 18.12.2003 e 30.10.2003;

8. O Relatório Final foi elaborado em 29.09.2003, consta de fls. 36 a 45 do PA, documento que aqui se dá por integralmente reproduzido.

9. Com relevância para a decisão dele consta o seguinte:

*IV - Motivos e Exposição dos Factos que implicam o recurso a Métodos Indirectos*

(...)

2 - *No exercício de 1999, nos períodos correspondentes ao 1º e 2º Trimestres (conforme quadro seguinte), (...)*

*(...) adquiriu ao fornecedor espanhol - "Bodegas Arnoya de Orense S.L. - b32229809 mercadoria, num total de 70 458 euros, informação esta fornecida através do Sistema de Informação de Trocas Intracomunitárias (VIES) e da Agência Tributário Espanhola.*

3. *Consultado elementos da escrita da empresa constatamos que não foram aquelas compras de mercadorias, ao fornecedor espanhol, contabilizados como aquisições intracomunitárias de bens, por força do disposto no artigo 1º do Decreto-Lei 290/92 de 28 de Dezembro que regulamenta o Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).*

(...)

2. *Motivo, âmbito e incidência temporal*

(...)

4- *Face ao exposto neste relatório de inspecção, concluímos que, sendo o lucro tributável aferido pela realidade contabilística do sujeito passivo, esta deverá verificar todos os requisitos do nº 3 do artigo 17º do Código do imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas (IRC) ou seja:*

- *"Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor " - alínea a) do nº3 do artigo 17º do CIRC), e, - "Reflectir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo...." - alínea b) do nº 3 do artigo 17º do CIRC).*

5- *Deste modo, e do descrito sobre a escrita da empresa, constata-se, não existirem elementos suficientes, na contabilidade do sujeito passivo, para demonstrar se é este, exactamente, o valor da matéria tributável declarada pelo mesmo exercício de 1999.*

*Assim, e de acordo com o disposto na alínea b) do artigo 87º da Lei Geral Tributária, e ainda alínea a) do artigo 88º daquele mesmo diploma, recorre-se à avaliação indirecta, relativamente ao exercício de 1999, na impossibilidade de determinação directa e exacta da matéria tributável, em resultado de anomalias e incorrecções que inviabilizam tal apuramento, nomeadamente:*

*"A inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade...-*

*alinea a) do artigo 88º da Lei Geral Tributária (...)*

10. A Impugnante deduziu, em 13.02.2004, impugnação judicial á qual foi atribuído o nº 125/04.3 BEBRG, sendo absolvida a Fazenda Pública da instância, tendo a referida sentença transitado em julgado em 02.10.2006;

11. Em 20.10.2006 foi deduzida a presente impugnação.

Foi perante esta factualidade que a Mª Juiz “a quo” passou a apreciar as questões que lhe foram postas e importava decidir e que no fundo se prendiam com a invocada caducidade do direito de liquidação por a Impugnante referir não ter sido notificada da liquidação do imposto dentro do prazo da caducidade e ainda com a inexistência dos pressupostos fundamentadores da aplicação dos métodos indirectos na determinação da matéria colectável, bem como, por último, a ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.

Concluindo pela inexistência desta excepção por ficar provado que a notificação da liquidação do IVA ocorreu dentro do prazo dos 4 anos a que se refere o artigo 45º nº2 da LGT e não ser de aplicar o nº2 do artigo citado.

Debruçou-se depois a Mª Juiz sobre a questão de saber se “in casu” se verificavam os pressupostos da aplicação dos métodos indirectos e considerando que a Administração Fiscal não explicou as razões pelas quais é impossível o recurso á avaliação directa, partindo de imediato para a aplicação dos métodos indirectos, considerou não estar fundamentado o recurso subsidiário da aplicação dos métodos indirectos na determinação da matéria colectável pelo que julgou procedente a Impugnação e anulou as liquidações impugnadas.

O Ministério Público como se vê do teor das suas alegações de recurso e conclusões não se conforma com esta decisão e diz que a sentença enferma de erro de julgamento quanto á avaliação dos elementos de prova carreados para os autos e enferma igualmente do vicio de violação de lei por errada interpretação dos artigos 84º do CIVA e 87º al. b) e 90 da L.G.T.

Cumprе decidir:

Uma vez que as partes não questionaram a matéria de facto levada ao probatório da sentença os Juizes deste TCAN, dão aqui por provados todos os factos constantes do probatório da sentença, para todos os efeitos legais.

Se bem analisarmos a dissensão ou desconformidade do Ministério Público em relação á sentença verificamos que o Ministério Público considera errado que a Mª Juiz tenha decido a questão invocando a existência do vicio de fundamentação da aplicação dos métodos indirectos por considerar que o que foi invocado foi a inexistência dos pressupostos de facto que legitimariam a Administração Tributaria a usar o poder correctivo da matéria colectável declarada como aconteceu no caso “sub júdice”.

Para a Mª Juiz a Administração Fiscal e mais concretamente a Inspeção Tributaria não explicaram as razões pelas quais consideraram ser impossível o recurso á avaliação directa e tendo em

conta o disposto no art. 87 al. b) e 88º ambos da LGT considerou existir falta de fundamentação do recurso a estes métodos e a liquidação deles decorrente eivada do vício de violação de lei. Todavia, em nosso entender, a Mª Juiz “a quo” não apreciou e avaliou como devia os factos constantes do relatório e que levou ao probatório da sentença. Efectivamente consta do ponto 5 de folhas 8 do relatório incerto no PA anexo, que não existiam elementos suficientes na contabilidade do sujeito passivo para demonstrar a veracidade da matéria tributável declarada relativamente ao exercício de 1999.

Por isso, tendo em conta o disposto na al. b) do art. 87º da LGT, a Administração lançou mão dos métodos indirectos para determinar a matéria tributável face à insuficiência dos elementos constantes da contabilidade da impugnante que deveria tê-los nessa contabilidade pois só assim a mesma faria presumir verdadeira e de boa fé a declaração apresentada pela Impugnante cfr. art. 75º da LGT.

Constata-se assim que os pressupostos legitimadores da aplicação dos métodos indiciários na determinação da matéria colectável se verificavam neste caso e que podem sintetizar-se da seguinte forma: Ausência de elementos na escrita da Impugnante suficientes e capazes de alicerçar a matéria tributável declarada;

Impossibilidade de comprovação dessa mesma matéria derivada dessa ausência de elementos o que tudo é da responsabilidade da Impugnante.

Sendo assim, a sentença recorrida que não ponderou estes factos sofre de erro de julgamento quer quanto à matéria de facto, como acabou de se deixar dito quer quanto à interpretação da lei na medida em que afrontou os artigos 87 d) e 88º da LGT.

Todavia, se bem atentar-mos no pedido da Impugnação constata-se que a mesma questionou a liquidação dos juros compensatórios alegando não haver fundamento para os mesmos.

Mas não tem razão.

Os juros compensatórios vêm previstos nos artigos 94º do CIRC e no artigo 89º do CIVA e são devidos sempre que por facto imputável ao contribuinte for retardada a liquidação e serão fixados nos termos do art. 35º da LGT sendo que a sua taxa é a legal fixada nos termos do nº1 do art. 559º do Código Civil por força do nº10 do art. 35º da LGT.

No caso dos autos está provado que o atraso da liquidação se deveu à culpa do contribuinte, pelo que, não tendo a Impugnante alegado causa alguma que implique a anulabilidade da sua liquidação, esta não merece censura.

Face a todo o exposto, acordam os Juízes do TCAN em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, em substituição, julgar a Impugnação totalmente improcedente.

Custas pela Recorrida apenas em 1ª instância.

Notifique e Registe.

Porto, 14 de Julho de 2010





José Maria da Fonseca Carvalho  
Francisco Rothes  
Álvaro Dantas

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

<b>Processo:</b>	01015/02
<b>Data do Acórdão:</b>	13-11-2002
<b>Tribunal:</b>	2 SECÇÃO
<b>Relator:</b>	BRANDÃO DE PINHO
<b>Descritores:</b>	IRC. TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDICIÁRIOS OU POR PRESUNÇÕES. ÓNUS DE PROVA. MATÉRIA DE FACTO PODERES DE COGNIÇÃO. SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO.
<b>Sumário:</b>	I - O STA, actuando como Tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - artº 21 nº 4 do ETAF e 722º do Cód. P. Civil. II - Pelo que não pode apreciar a existência de "fundada dúvida", para efeitos contemplados no artº 121º nº 1 do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação. III - Tendo a Administração tributado com recurso a métodos indiciários, cabe-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação e ao contribuinte o da existência de erro na quantificação do facto tributário.
<b>Nº Convencional:</b>	JSTA00058391
<b>Nº do Documento:</b>	SA22002111301015
<b>Data de Entrada:</b>	12-06-2002
<b>Recorrente:</b>	A...
<b>Recorrido 1:</b>	FAZENDA PÚBLICA
<b>Votação:</b>	UNANIMIDADE
<b>Meio Processual:</b>	REC JURISDICCIONAL.
<b>Objecto:</b>	AC TCA DE 2002/02/05.
<b>Decisão:</b>	NEGA PROVIMENTO.
<b>Área Temática 1:</b>	DIR FISC - IRC. DIR PROC TRIBUT CONT - REC JURISDICCIONAL / IMPUGN JUDICIAL.
<b>Legislação Nacional:</b>	CPTRIB91 ART121. CPPTRIB99 ART100 N1. CCIV66 ART342. LGT98 ART74 N1. CPC96 ART722 N2. ETAF84 ART21 N4.
<b>Jurisprudência Nacional:</b>	AC STA PROC102/02 DE 2002/04/24.; AC STA PROC871/02 DE 2002/10/09.
<b>Referência a Doutrina:</b>	ALFREDO JOSÉ DE SOUSA E OUTRO CÓDIGO DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO 4ED PAG273. ALBERTO XAVIER ASPECTOS FUNDAMENTAIS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO PAG55. BRAZ TEIXEIRA PRINCÍPIOS DE DIREITO FISCAL V2 PAG180. JORGE LOPES DE SOUSA CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO 3ED PAG500 PAG501. VIEIRA DE ANDRADE JUSTIÇA ADMINISTRATIVA 2ED PAG26.
<b>Aditamento:</b>	

► [Texto Integral](#)

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo:	01211/09
Data do Acórdão:	17-03-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	ISABEL MARQUES DA SILVA
Descritores:	IMPUGNAÇÃO JUDICIAL ÓNUS DE PROVA AVALIAÇÃO MÉTODOS INDIRECTOS FIXAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL MÉTODOS INDICIÁRIOS
Sumário:	<p>I - Em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, compete à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso na respectiva quantificação (artigo 74.º, n.º 3 da LGT).</p> <p>II - Persistindo a situação de "non liquet" quanto ao excesso na quantificação a que chegou a Administração tributária, a dúvida terá de ser decidida em desfavor da recorrente, que não logrou provar a existência de tal excesso, nem se afigura evidente para este Tribunal que o alegado excesso na quantificação resulte das regras da experiência comum ou que seja manifesto, notório ou ostensivo.</p>
Nº Convencional:	JSTA00066352
Nº do Documento:	SA22010031701211
Data de Entrada:	10-12-2009
Recorrente:	A...
Recorrido I:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE
Meio Processual:	REC JURISDICCIONAL.
Objecto:	SENT TAL LOULÉ DE 2009/09/15.
Decisão:	NEGA PROVIMENTO.
Área Temática I:	DIR PROC FISC GRAC - MATÉRIA COLECTÁVEL. DIR PROC TRIBUT CONT - IMPUGN JUDICIAL.
Legislação Nacional:	LGT98 ART74 N3 ART87 N1 B ART88 A B ART81 N1 ART85 N1 ART90 N1. CIVA84 ART50. CIRS01 ART116.
Referência a Doutrina:	ANA PAULA DOURADO MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA IN REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS E DE DIREITO FISCAL ANOII N4 PAG278.
Aditamento:	

► [Texto Integral](#)

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

Processo: 00105/00 - PORTO  
 Secção: 2ª Secção - Contencioso Tributário  
 Data do Acórdão: 25-09-2008  
 Relator: Dulce Neto  
 Descritores: IVA - METODOLOGIA INDICIÁRIA - AMOSTRAGEM PARA ESTIMAR A MARGEM DE COMERCIALIZAÇÃO - SUA TRANSPOSIÇÃO PARA OS EXERCÍCIOS ANTERIORES

**Sumário:**

1. Encontrando-se junto ao processo de impugnação o anexo descritivo da forma como a AT realizou a amostragem para estimar a margem de comercialização praticada pela Impugnante (com indicação dos artigos escolhidos e dos documentos contabilísticos examinados), impugna-se ao julgador o dever de o consultar e, desse modo, examinar a amostragem com vista à apreciação da argumentação tecida pela Impugnante no que toca ao tipo de artigos escolhidos e respectivo limite temporal, bem como no que toca à sua alegada feição meramente contabilística.
2. A opção pela metodologia indiciária não pode deixar de ter como objectivo alcançar, na medida do possível, as circunstâncias de facto mais próximas da realidade, pois que visa a reconstituição, com o grau de certeza e segurança possível, do rendimento tributável do contribuinte, e é nesse contexto que se compreende a exigência legal imposta à AT de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por tais métodos.
3. Porque a determinação da matéria colectável por métodos indiciários não permite que se ignorem os dados contabilísticos cuja veracidade não ofereça dúvidas, e porque a AT tinha a possibilidade, sem quaisquer inconvenientes ou encargos adicionais, de ter procedido a uma amostragem relativamente a cada um dos exercícios inspeccionados -1995, 1996 e 1997- utilizando a mesma metodologia usada para a amostragem realizada ao ano de 1998 (isto é, fazendo a amostragem com os correspondentes dados contabilísticos desses exercícios, cuja veracidade se presume por não lhe terem sido imputadas anomalias ou irregularidades), conclui-se pela arbitrariedade e desadequação do método utilizado para medir o lucro tributável desses exercícios, já que ele consistiu, simplesmente, em determinar indiciariamente o volume de vendas para um ano e transpor a correcção para os exercícios anteriores sem justificação para o efeito.

Aditamento:  
 Parecer Ministério  
 Público:

**Decisão Texto Integral:** Acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

A sociedade Sapatilha, Lda, com os demais sinais dos autos, recorre da sentença que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997 e respectivos juros compensatórios, no montante total de 23.062.368\$00.

Rematou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

**1ª Questão:**

A) Na sentença recorrida não se encontra um qualquer juízo **concreto** sobre a validade (e, conseqüentemente, legalidade) do método utilizado pela Administração Fiscal na reconstituição indiciária da matéria colectável, apesar de tal reapreciação ter sido expressamente solicitada pela Impugnante.

B) A lei exige que seja utilizado um método mais razoável, aquele que, com maior probabilidade, permitirá lograr um resultado tendencialmente idêntico ao da matéria colectável real.

C) A decisão da Administração em optar por um concreto método de fixação indiciária da matéria colectável é uma *decisão vinculada*. O método escolhido tem de ser aquele que, lógica ou provavelmente, seja susceptível de conduzir ao resultado mais fiável.

D) A determinação da matéria colectável por **métodos indiciários**, por se verificarem os requisitos para tal, não permite que se ignorem os dados contabilísticos existentes cuja veracidade não esteja em causa.

E) O método em concreto utilizado (determinar indiciariamente as "margens" para um ano e **transpor**, sem mais, tais resultados para os **anos anteriores**) não é aceitável porquanto não se pode presumir uma identidade de circunstâncias relativamente a 4 exercícios.

F) A Administração Fiscal poderia, sem custos excessivos, ter procedido a uma amostragem relativamente a cada um dos exercícios em causa (1995 a 1997), utilizando a mesma metodologia empregue relativamente a 1998. Isto porque a Recorrente dispunha dos mesmos elementos contabilísticos relativamente a cada um desses exercícios (ou, pelo menos, não ficou alegado e provado o contrário).

G) Esta metodologia que permitiria utilizar todos os dados contabilísticos da Recorrente relevantes não havidos de falsos (v. g., compras efectuadas em cada um desses exercícios) seria a que conduziria à fixação de um valor mais próximo do real, para cada um desses exercícios.

H) Ao não utilizar, dentro dos **métodos** possíveis e razoáveis, aquele que, com toda a probabilidade conduziria a um resultado mais fiável, a Administração Fiscal violou a lei.

#### 2ª Questão:

I) A Administração verificou, por conferência física, que os stocks da ora Recorrente não correspondiam, em 2/06/1998, aos valores que figuravam na contabilidade da ora Recorrente (relativos a 31/12/1997). Constatou, em suma, existirem em stock menos artigos que os a tal título contabilizados.

J) Feito o cálculo da diferença entre o stock inicial **tal como figurava na contabilidade** da ora Recorrente (relativo a 31/12/1996) e o stock final que **presumiu existir** (relativo a 31/12/1997) a Administração Fiscal presumiu um volume de vendas nesse ano, relativamente ao qual liquidou IVA.

K) Resulta ilegal uma quantificação indiciária que conduza a resultados manifestamente absurdos na normalidade das circunstâncias, quando não são afirmadas quaisquer razões justificativas da "anormalidade".

L) Está em causa é saber se a Administração Fiscal pode aceitar como bons alguns elementos contabilísticos manifestamente irreais porque são conformes aos interesses do Fisco, alterando, por presunção, apenas aqueles que lhe são "desfavoráveis".

M) Ou, noutra perspectiva, saber da suficiência e correcção da fundamentação da recusa da Administração Fiscal em fixar, também por presunção, o valor do stock inicial constante da recorrente, por esta claramente afirmado de falso.

N) Não é justificação suficiente para tal recusa a alegação de que tal valor foi declarado pelo contribuinte.

O) Numa avaliação indiciária há que aceitar e utilizar os dados

contabilísticos cuja veracidade não esteja em causa. Mas, por outro lado, têm que ser recusados e corrigidos todos os dados contabilísticos relevantes que devam ser havidos por falsos, mesmo que os dados declarados, no caso concreto, relevem a favor dos interesses do Fisco.

**P)** Se tivesse havido lugar a uma correcção indiciária dos valores constantes do inventário inicial (relativos a 31/12/1996, feita nos mesmos termos que os utilizados relativamente ao inventário final (relativos a 31/12/1997), as vendas presumidas de 1997 seriam, logicamente, muito inferiores.

**Q)** A presunção de vendas omitidas seria "distribuídas" por vários exercícios e não concentrada em 1997, o que, por experiência, se pode presumir ser o que melhor corresponde à realidade.

**R)** A decisão da Comissão de Revisão de, liminarmente, recusar apreciar esta questão é ilegal uma vez que traduz uma recusa do exercício do poder-dever que a lei lhe confere de reanalisar a quantificação operada indiciariamente pela Administração Fiscal, tendo em atenção os argumentos relevantes apresentados pelo contribuinte.

**S)** Consequentemente, violou a lei a decisão do Tribunal recorrido, ao confirmar tal "recusa liminar" da Administração Fiscal.

**T)** Termos em que se conclui pela ilegalidade da liquidação efectuada, pela existência de manifestos erros de facto e de direito na forma como, em concreto, foi fixada indiciariamente, a matéria colectável.

**U)** Devendo, na procedência do presente recurso e consequente revogação do decidido pelo Tribunal *a quo*, ser tal liquidação anulada.

\*\*\*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ministério Público deixou esgotar o prazo legal para emissão de parecer sem que o tivesse feito.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

\*\*\*

**Na sentença recorrida, proferida a fls. 282 a 289, julgou-se provada a seguinte matéria de facto:**

**1-** A impugnante exerce a actividade de comércio a retalho de artigos desportivos, numa loja que possui na Av. do Brasil, no Porto;

**2-** Pelos serviços de prevenção e inspecção tributária foi efectuada uma fiscalização aos elementos contabilísticos da impugnante, referentes aos exercícios de 1995, 1996 e 1997, no âmbito do Imposto sobre o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); nessa sequência foi elaborado o competente relatório cuja cópia faz fls. 79 a 165 destes autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

**3-** Foi efectuada por estes serviços um controlo quantitativo das mercadorias existentes em 02/06/1998 - por contagem física no armazém da impugnante;

**4-** Reportado esse controlo à data de 31/12/1997, a fiscalização constatou

que os montantes indicados nos inventários (stocks) eram sempre superiores ao controlo quantitativo efectuado;

5- A impugnante foi notificada que, nos termos do artigo 82. do CIVA, com base em presunções ou métodos indiciários, lhe foi liquidado adicionalmente IVA, no montante global de Esc. 21.167.182\$00 - cfr. fls. 171 dos autos;

6- Em sede de comissão de revisão efectuada, na sequência da reclamação da impugnante quanto à fixação da matéria tributável, não foi possível o acordo entre os vogais, conforme decorre da respectiva acta - cfr. fls. 193 a 205 verso, em especial fls. 193 verso;

7- Na sequência da aludida falta de acordo, o Presidente da Comissão, através de despacho datado de 20 de Maio de 1999, decide "...concordar com o laudo do Vogal da Fazenda Pública..." (cfr. fls. 194);

8- A confirmação da legalidade, prevista no nº 4 do artigo 87º do Código de Processo Tributário (CPT), proferida ao abrigo de delegação de competências do Director Distrital de Finanças do Porto, conforme despacho publicado no D.R. nº 101, II Série, de 30/04/99, tem o teor que passamos a reproduzir:

*"Considerando que o acordo entre os vogais da Comissão cumpriu os pressupostos e os procedimentos, previstos no Código de Processo Tributário, no uso da competência atribuída no nº 4 do art. 87º do referido Código, confirmo a legalidade daquele acordo."*

9- Em reunião da referida comissão, foi, por maioria dos seus membros, deferida parcialmente a reclamação da ora impugnante;

10- Em consequência da deliberação do presidente da referenciada Comissão, foram efectuadas as competentes liquidações, em sede de IVA, no montante global de Esc. 23.062.368\$00;

11- Notificada a impugnante para efectuar o pagamento, não o fez - cfr. fls. 210 a 214, em especial fls. 214.

\*

«Alicerçou-se a convicção do Tribunal, na consideração dos factos provados, no acordo das partes e no teor dos documentos de fls. 25 a 214.

\*

#### FACTOS NÃO PROVADOS

Não se logrou provar que a administração fiscal terá recolhido na contabilidade da impugnante dados apenas relativos a alguns produtos e com referência a dois meses do ano de 1998.

Não se provou, igualmente, que a impugnante, em 1997, teria vendido tudo o que comprou em 1997, 1996, 1995 e, pelo menos, em parte de 1994.

A prova testemunhal foi prescindida - cfr. fls. 229, pelo que, o depoimento testemunhal para prova dos factos constantes dos números 55, 56, 57, 58, 61, 63, 67, 90, 91, 93, 97, 98, 99, 103, 105 e 106 da petição inicial não foi

realizado.

Da prova documental apenas se retira que foi efectuado um apanhado de todas as compras e de todas as vendas realizadas de 01/01/1998 a 02/06/1998.

As demais asserções insertas na petição constituem meras considerações pessoais e conclusões de facto e/ou direito, pelo que não incumbe pronúncia nesta sede.».

\* \* \*

Em causa na presente impugnação judicial estão os actos de liquidação adicional de IVA referentes aos anos de 1995, 1996 e 1997, que têm por base uma acção inspectiva levada a cabo à escrita da Impugnante, através da qual foram detectadas anomalias - a nível de *Existências* e de *Margem de Comercialização* - que, na perspectiva da AT, indiciam, de forma segura, que a contabilidade não reflecte o resultado efectivamente obtido nesses exercícios e que não é possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação do respectivo rendimento tributável.

Razão por que, em sede de IRC, se passou à determinação do lucro tributável desses exercícios através da aplicação dos **métodos** indirectos previstos no artigo 52º do CIRC e, concomitantemente, em sede de IVA, se corrigiu o volume de negócios declarado e se fixou o imposto em falta na parte correspondente.

Em conformidade com o alegado na petição inicial, a legalidade dos actos tributários impugnados encontrar-se-ia ferida por *preterição de formalidades legais essenciais* e por erros cometidos na determinação do volume de negócios por **métodos** presuntivos (erro e arbitrariedade na estimativa da margem de lucro, e erro no processo de apuramento das existências finais de 1997, com sequente erro no método de estimativa das mercadorias vendidas).

Todavia, porque a questão relativa à preterição de formalidades legais foi definitivamente julgada improcedente pelo acórdão proferido pelo STA a fls. 271/275 (o qual concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença que a fls. 238/242 havia julgado procedente a impugnação por ocorrência desse vício), as questões restantes, examinadas e decididas na sentença, traduzem-se nos mencionados erros imputados à correcção do volume de negócios por **métodos** indiciários e à respectiva quantificação. Deste modo, no presente recurso, e tendo em conta as respectivas conclusões, as questões que cumpre apreciar e decidir são as de saber se a sentença recorrida fez errado julgamento quando considerou improcedente a impugnação por inverificação dos alegados erros.

Quanto ao erro e arbitrariedade na forma de calcular a margem de lucro das vendas - 1ª questão vertida nas conclusões A) a H).

Segundo foi alegado na petição, a margem de comercialização ou taxa de



lucro para os anos de 1995, 1996 e 1997 foi determinada pelos Serviços de Inspeção a partir de uma amostragem efectuada com base apenas nos dados contabilísticos de dois meses do ano de 1998, e somente com alguns produtos, tendo as conclusões dessa amostragem sido extrapoladas para a totalidade dos anos anteriores -1995, 1996 e 1997. O que, segundo a Impugnante, é errado e arbitrário, dada a existência de dados contabilísticos daqueles exercícios, cuja correspondência à realidade nunca foi posta em causa pela AT e que permitem controlar e apurar a margem de lucro praticada nesses exercícios – razão por que pediu, já em sede de Comissão de Revisão, que essa taxa de lucro fosse apurada a partir de uma amostra mais significativa, tomando como base a totalidade dos produtos por si vendidos e os dados da sua contabilidade relativos aos anos concretamente em causa, o que não foi atendido.

Na sentença foi julgado improcedente tal vício com a seguinte argumentação:

«(...) como se alcança da análise do relatório de fls. ..., para a determinação do valor de lucro das vendas, a administração recorreu aos elementos da escrita da impugnante de que dispunha, de 01 de Janeiro a 02 de Junho de 1998.

Naturalmente que um valor apurado por presunção comporta sempre a hipótese de alguma margem de erro, o qual tanto pode reverter a favor ou contra o contribuinte (...)

Neste caso, a administração terá trabalhado com dados objectivos e reais, tendo recolhido uma amostra da contabilidade da impugnante referente ao período de Janeiro a Junho de 1998, efectuando um apanhado de todas as compras e de todas as vendas realizadas nesse período, pelo que não se vislumbra o cometimento de qualquer ilegalidade ou irregularidade. Pelo menos, não se logrou provar nestes autos que a administração fiscal terá recolhido na contabilidade da impugnante dados **apenas** relativos a alguns produtos e com referência a dois meses do ano de 1998. Assim, ter-se-á que concluir não existir prova suficiente de a amostragem não ser representativa e, consequentemente, de ter existido arbítrio na fixação da matéria tributável.

E se a impugnante reage contra a arbitrariedade desta fixação da matéria tributável, não pode esquecer que foi a própria que deu azo ao recurso a **métodos indiciários** por enfermar a sua contabilidade de erros, designadamente, quanto ao elevado montante dos stocks indicado (não é contestado pela impugnante ser considerada, na sua actividade de comércio de artigos desportivos, a rotatividade de stocks bastante elevada). Os **métodos** presuntivos assentam sempre numa amostragem ou, eventualmente, numa parte da informação contabilística disponível.

Perante tal factualidade, o critério utilizado merece credibilidade e ponderação, com a ressalva de se tratar de uma amostragem média, não se vislumbrando que os parâmetros e coeficientes utilizados pela administração padeçam de falta de razoabilidade ou arbitrariedade, como pretende a impugnante pelo que, pelo menos quanto a este

fundamento de impugnação, se impõe a manutenção da liquidação».

Neste recurso, a Recorrente declara aceitar que os resultados de uma avaliação indiciária da matéria colectável são, por definição, menos rigorosos que os de uma avaliação directa, feita com base na contabilidade. Porém, defende que tal não significa que a AT não esteja obrigada a adoptar o método mais adequado para cada caso, isto é, a utilizar o método que, dentro do razoável, permita obter um resultado tendencialmente idêntico ao da matéria colectável real, não devendo, por isso, ser ignorados os dados contabilísticos existentes cuja veracidade não ofereça dúvidas, matéria que, na sua perspectiva, não foi devida e concretamente analisada na sentença.

E, como repetidamente sublinha, o método utilizado (determinação das *margens de lucro* para um ano – 1998 – e transposição, sem mais, dos resultados para os anos anteriores) não é aceitável, porquanto, por um lado, a AT não pode presumir uma identidade de circunstâncias relativamente a todos esses anos, e, por outro, podia e devia ter procedido a uma amostragem relativamente a cada um dos exercícios em causa, servindo-se da mesma metodologia (apoiada em elementos da escrita), já que existiam os mesmos registos contabilísticos para cada um desses exercícios – documentos respeitantes às compras e vendas efectuadas em cada um deles – e a sua credibilidade nunca foi posta em causa pela AT.

Vejam os.

O quadro descritivo que acabámos de expor evidencia que na sentença se julgou válido e credível o critério utilizado para a determinação da *margem de lucro* daqueles três exercícios com o argumento de não era ilegal a determinação dessa margem através de uma amostragem efectuada com base apenas em elementos da escrita do 1º semestre de 1998, na medida em que se trata de dados objectivos e reais e as estimativas por presunções sempre implicam a existência de algum erro; E, por outro lado, julgou-se que não existia prova suficiente de a amostragem não ser representativa, pois que a Impugnante não demonstrara que a AT só havia recolhido, na contabilidade de 1998, dados relativos a alguns produtos e com referência a dois meses desse ano.

O que significa que a sentença não chegou ao cerne da questão, deixando por analisar o argumento principal esgrimido pela Impugnante em defesa da sua tese, isto é, o argumento de que a AT tinha a possibilidade, sem quaisquer inconvenientes ou encargos adicionais, de ter procedido a uma amostragem relativamente a cada um dos exercícios inspeccionados - de 1995, 1996 e 1997 - utilizando a mesma metodologia que usou para 1998, porquanto os elementos contabilísticos necessários para o efeito (compras e vendas dos anos de 1995, 1996 e 1997) nunca foram postas em causa na acção inspectiva.

Por outro lado, verificando-se que se encontra junto aos autos o anexo descritivo da forma como a amostragem foi realizada (cfr. anexo 5º ao relatório da inspecção, onde se indicam os artigos escolhidos e os documentos contabilísticos examinados para o efeito - nº do documento da compra e data, bem como nº do

documento de venda e data), tinha o julgador o dever de o consultar e, desse modo, examinar a amostragem com vista à apreciação da argumentação tecida pela Impugnante no que toca ao tipo de artigos escolhidos e respectivo limite temporal, bem como no que toca à sua feição meramente contabilística.

Aliás, a Impugnante só podia fazer a prova do alegado nesta matéria através do documento explicativo da forma como a amostragem foi realizada e que, por isso, teve de ser junto aos autos pela Administração Fiscal.

Sem essa análise, que incumbia ao julgador fazer e que este não revela ter feito, não se compreende como pode ter dito que não se logrou provar «nestes autos que a administração fiscal terá recolhido na contabilidade da impugnante dados **apenas** relativos a alguns produtos e com referência a dois meses do ano de 1998. Assim, ter-se-á que concluir não existir prova suficiente de a amostragem não ser representativa e, conseqüentemente, de ter existido arbítrio na fixação da matéria tributável.»

Deste modo, e porque a falta de análise desta argumentação, esgrimida já em sede de Comissão de Revisão (sem que lhe tenha sido dada resposta) e sempre repetida ao longo destes autos, é susceptível de provocar o erro de julgamento que a Impugnante imputa à decisão, vejamos se lhe assiste razão.

Em primeiro lugar, convém recordar que à AT compete não só o ónus de provar os pressupostos da tributação por **métodos indiciários**, como o ónus de especificar e justificar os *critérios* que utilizou na determinação da respectiva matéria tributável, por forma a demonstrar que o volume da matéria colectável presumida assenta em dados objectivos, racionais e fundamentados, aptos e adequados a inferir os factos tributários que afirma terem ocorrido e que pretende quantificar.

Ou seja, o ónus que impende sobre a AT não se queda pela demonstração de que se verificam os pressupostos legais para o recurso aos **métodos indiciários**, antes exige que fundamente, adequada e casuisticamente, os critérios que sustentam a quantificação da matéria tributável que levou a cabo por **métodos indiciários**.

Na verdade, tendo essa quantificação de ser feita por aproximação à realidade que se procura apurar, é necessário que se demonstre que ela teve por suporte elementos de facto possíveis e prováveis, adequados à situação. E, por isso, tal como a jurisprudência tem repetidamente afirmado (Cfr., entre outros, o Acórdão proferido no TCA em 18 de Junho de 2002, no Proc. nº 6388/02, também relatado pela presente Relatora., a AT tem de demonstrar que utilizou elementos de facto conhecidos que, segundo as regras da experiência, pautadas por critérios de razoabilidade e de normalidade e tendo em linha de conta as especificidades próprias da actividade do contribuinte, conduzam à extrapolação dos factos desconhecidos ou à aproximação da realidade que se procura alcançar.

E isto porque, apesar de a opção por esta metodologia implicar a existência de algum erro, o qual tanto pode reverter a favor como contra o

contribuinte, ela não deixa de ter como objectivo alcançar, na medida do possível, as circunstâncias de facto mais próximas da realidade.

Como refere o Prof. Saldanha Sanches in "A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa", Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (173), pág. 449 e segs.

, os **métodos indiciários** estão organizados à volta do objectivo central da reconstituição, com o grau de certeza e segurança que seja possível obter, do rendimento tributável do contribuinte: é esta uma consequência directa, e inevitável, do princípio da legalidade na tributação e na partilha dos encargos tributários». Deste modo, e como também salienta este autor, «a certeza a obter na aplicação dos **métodos indiciários** é assim uma certeza que pressupõe a existência de uma fundamentação convincente e o exercício sistemático do escrutínio judicial. Como uma forma de garantir que não haverá abusos de poder nem utilização destes num sentido que não seja o estritamente previsto na lei: de modo a que esses poderes sejam sempre exercidos no sentido constitucional da obtenção da igualdade entre os sujeitos passivos das obrigações fiscais.» Obra citada, pág. 477.

É, pois, dentro deste entendimento que se inseria o artigo 81º do CPT, então vigente, quando dispunha que a decisão de tributação por **métodos indiciários** ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos nas leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação.

E é neste contexto que se compreende a exigência legal imposta à AT, de indicar e justificar os critérios que utiliza na determinação da matéria tributável por **métodos indiciários**, por forma a que o contribuinte deles fique ciente e apto a discutir a valorimetria aplicada, isto é, para que este possa provar que os critérios utilizados são desadequados e/ou inadmissíveis para a sua actividade, que houve erro ou manifesto excesso na matéria tributável quantificada.

No caso vertente, verifica-se que as únicas anomalias apontadas pelos Serviços de Fiscalização à contabilidade da Impugnante traduzem-se na falta de credibilidade do inventário de existências, nomeadamente o elaborado em 31/12/1997 (dado o elevado montante de stocks) e a falta de credibilidade da *«margem de comercialização sobre o custo apresentada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos modelo 22, referente ao exercício de 1995, que é de 35,8% sobre o custo, que é considerada muito baixa para o sector de actividade exercida pelo sujeito passivo, que se trata do comércio de artigos desportivos de marca, como por exemplo Lacoste, Burberrys, Boss, Timberland, etc.»*.

Em face disso, procederam os serviços de inspecção a uma amostragem à margem de comercialização praticada à data da inspecção.

Para o efeito, e tal como afirmam no relatório *«Começamos por relacionar alguns produtos representativos da actividade do sujeito passivo, procuramos incidir nos produtos mais comercializados, optamos por incidir na nossa amostragem nos produtos comprados recentemente, procurando evidenciar a maior parte das facturas de Março de 1998, e dentro destas, os*

produtos mais comprados. Desta amostragem apuramos a margem de comercialização sobre o custo aplicada a cada um (anexo 5), tendo seguidamente apurado a margem de comercialização sobre o custo ponderada, tendo esta sido de 76% sobre o custo...».

Ou seja, a amostragem incidiu somente sobre os produtos mais comprados em Março de 1998 e posteriormente vendidos, dando origem ao apuramento de uma margem de comercialização de 76%.

Deste modo, e depois de terem apurado que em época de saldos ocorriam descontos de 20% sobre o preço de venda e considerarem que a margem de comercialização passava então para 51%, os serviços concluíram que existiam divergências entre a margem apurada nesta amostragem e a margem declarada nos exercícios de 1995, 1996 e 1997 (35,8%, 24,98% e 36,48%, respectivamente), concluindo, por via disso, pela existência de «indícios seguros de a contabilidade não reflectir o resultado efectivamente obtido nos termos do artigo 51º do Código do IRC».

O que foi suficiente para, no entender da AT, levar ao apuramento do lucro tributável referente a esses três exercícios por **métodos indiciários**, tendo, na respectiva quantificação, sido utilizadas as margens apuradas na citada amostragem, de 76% para o período normal e de 51% para o período de saldos.

Ora, como já se viu, e se pode confirmar pela leitura do anexo 5 (descritivo da amostragem) esta teve unicamente por base documentos e registos contabilísticos do ano de 1998 (documentos de compra e documentos de venda), sendo a margem do período normal apurada em face de compras efectuadas num único mês, o de Março, e da sua posterior venda.

Assim, e visto que em sede de Comissão de Revisão apenas foi atendida a pretensão da Reclamante no tocante ao erro da margem de comercialização no período de saldos pois, como reconheceu o vogal da Fazenda Pública, e foi aceite pelo Presidente da Comissão, «existe um erro técnico na quantificação da percentagem do Lucro Bruto no período de saldos, porque se se indica que é praticado um desconto de 20% sobre o preço da de venda, e se a margem de Lucro Bruto apurada e utilizada é de 76%, é correcto afirmar-se que a percentagem obtida é de 40,8% s/preço de custo...», temos por incontroverso que a margem de comercialização referente ao período normal de actividade e que serviu para quantificar a matéria tributável dos exercícios de 1995, 1996 e 1997 foi apurada a partir de uma recolha de dados contabilísticos referentes apenas ao mês de Março de 1998.

Ora, apesar de a AT ter partido, para estimar a margem de comercialização praticada em 1995, 1996 e 1997, unicamente dos dados contabilísticos concernentes a aquisições efectuadas em Março de 1998 e dos dados que espelham as respectivas vendas nos meses seguintes, nada impedia que a amostragem fosse feita (segundo a mesma metodologia) com os dados contabilísticos de cada um daqueles três anos, pois que a contabilidade desses anos não foi posta em causa pela AT (com excepção da anomalia detectada nos inventários e que irreleva para a amostragem levada a cabo, já que esta foi efectuada, como se viu, com os registos documentais que

suportam as compras e as vendas).

Assim, sabido que a determinação da matéria colectável por métodos indiciários não permite ignorar os dados contabilísticos existentes cuja veracidade não ofereça dúvidas, e visto que a AT tinha a possibilidade de utilizar uma metodologia adequada a cada um dos exercícios em análise, fazendo uma amostragem com os respectivos dados contabilísticos, não podemos deixar de concluir, como concluiu a Recorrente, pela arbitrariedade do método utilizado, já que este consistiu, simplesmente, em determinar, indiciariamente, o volume de vendas para um ano e transpor, sem mais, a correcção para os exercícios anteriores, sem avançar uma única razão para o efeito (designadamente sem averiguar se as condições do exercício da actividade tinham sido iguais nesses exercícios e se os registos contabilísticos eram idênticos em todos eles - ou, pelo menos, eram idênticos aos de Março de 1998).

Ora, a injustificada inconsideração dos dados contabilísticos de cada um dos exercícios em causa é, só por si, susceptível de influir na margem de comercialização estipulada, podendo, evidentemente, fazer subir ou descer o seu montante, e, logo, o IVA considerado em falta.

Em suma, esta extrapolação da margem de comercialização apurada com base nas compras do mês de Março de 1998 (ano que nem sequer estava a ser inspeccionado) para os anos anteriores, sem qualquer justificação pertinente e sem que esteja demonstrada a inviabilidade de a determinar à luz dos registos contabilísticos das compras e vendas de cada um desses anos (cuja veracidade se presume, por não lhe terem sido imputadas quaisquer anomalias ou irregularidades), torna-a inadequada para medir o lucro tributável dos exercícios aqui em causa e o respectivo volume de negócios.

E, assim sendo, não podemos deixar de concluir que o critério utilizado para determinar o volume de negócios dos anos de 1995, 1996 e 1997 não se mostra adequado para o fim em vista, inquinando o resultado através dele obtido; E, por consequência, sofre desse mesmo erro a fixação do IVA considerado em falta, o que leva à anulação das liquidações impugnadas.

\*\*\*

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte em conceder provimento ao presente recurso, revogar a sentença recorrida, e julgar procedente a impugnação, com a anulação dos actos de liquidação impugnados com todas as devidas e legais consequências.

Sem custas.

Porto, 25 de Setembro de 2008

Dulce Manuel Neto

Fonseca Carvalho

Fernanda Brandão

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

**Processo:** 00166/07.9BECBR  
**Secção:** 2ª Secção - Contencioso Tributário  
**Data do Acórdão:** 16-10-2008  
**Relator:** Fonseca Carvalho  
**Descritores:** **AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR MÉTODO INDIRECTO,  
ARTIGO 89.º-A LGT**  
**Sumário:** I - Nos termos do disposto no artigo 89.º-A da LGT há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando o sujeito passivo declara rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão constante na tabela a que alude o n.º 4 deste preceito legal.  
 II - Tendo o sujeito passivo procedido à sua declaração de rendimentos e adquirido posteriormente na Alemanha um veículo pelo preço de € 54.900,00 mas, comprovadamente com dinheiro pertença de seu pai que pessoalmente o transferiu da sua conta bancária para um seu irmão residente na Alemanha, sendo este que procedeu ao pagamento do veículo, esta aquisição não contende com a veracidade da declaração de rendimentos efectuada pelo sujeito passivo, não podendo ser qualificada como manifestação de fortuna para efeitos de avaliação indirecta da matéria colectável dada a origem conhecida do rendimento utilizado no pagamento do preço.

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério Público:**

**Decisão Texto Integral:** Não se conformando com a sentença do TAF de Coimbra que julgou procedente a reclamação e revogou o despacho do Director de Finanças que fixou ao recorrido o rendimento colectável através de métodos indiciários, veio o Recorrente Director Geral de Impostos dela interpor recurso para o TCAN concluindo assim as suas alegações:

1 - Entre o mais, invocou o ora Recorrente que, muito embora o artigo 146-B do CPPT não exija para este tipo de processos grandes formalidades, exige que o requerimento seja apresentado no tribunal tributário de 1ª instância, o que o A, ora recorrido não apresentou, muito embora tivesse disso sido notificado.

2 - Ora, estando estabelecido um prazo peremptório de 10 dias para apresentar a petição e tendo o A. apresentado a referida petição no último dia às 17,18 horas via fax à Direcção de Finanças de Coimbra, seria impossível a Direcção de Finanças de Coimbra diligenciar, a entrega da petição em tempo, junto daquele TAF de Coimbra.

3 - Pelo que, não tendo o A. respeitado tal prazo o recurso é manifestamente extemporâneo.

4 - E, não se diga que tem aqui a aplicação da regra geral, quando é a própria norma que a afasta, especificando e concretizando, qual a entidade competente para receber o requerimento, no nº 1 do artº 146-B do CPPT.

5 - Ora, em nosso entender e salvo melhor opinião o Mmº Juiz fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

6 - Desde logo, porque, quando dá por assente a matéria de facto faz expressa referência que a Administração notificou:

b) ..... de que poderia obstar ao procedimento de fixação fazendo prova de que é outra a fonte de manifestações de fortuna evidenciados(...), tudo nos termos do artº 89º A, nº 3 da LGT e os elementos deverão ser apresentados por escrito no prazo de 10 dias,

a contar da data do registo;”

7 - É face a esta notificação que foi a primeira e, a segunda, aquela outra após o exercício da audição prévia, onde o contribuinte pretende justificar o dinheiro que permitiu a aquisição daquela viatura por € 54.900,00, com uma transferência bancária da conta de seu pai para a conta do seu tio, para que este lhe comprasse aquela viatura, que obrigou a que a AT solicitasse “no prazo de 10 dias, relativamente às verbas transferidas para a Alemanha em Março de 2003 para pagamento da viatura BMW de matrícula 49-63-ZE, comprovativos de acordo com os arts. 60º e 66º do Imposto sobre as Sucessões e Doações...”

8 - Que o Mmº Juiz, salvo o devido respeito, vem dizer que” saber se há ou não matéria de infracção das leis fiscais não releva aqui, mas antes noutra sede que não este, específico, procedimento”, parecendo não admitir, muito embora lembre que a “administração fiscal não é titular de um interesse oposto ao do particular ( no sentido tido no processo civil), antes está constitucionalmente e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos como judiciais (artº 266º 1 CRP e 55º da LGT) que à AT compete aplicar as leis fiscais, respeitando todas as garantias que a lei faculta ao contribuinte, com observância dos prazos do procedimento.

9 - Como resulta claramente do p.a. e designadamente do Relatório da Inspeção que faz parte da decisão, para a AT, aquele montante da transferência do pai para a conta do tio, para que este, o tio comprasse a viatura que por sua vez era oferecida pelo pai ao filho, não foi aceite como doação.

10 - A A. apresentou depois um documento — já na fase judicial - de uma transferência do pai para a conta do tio e, pretende que isso seja prova suficiente da compra da viatura com aquela fonte de rendimento!

11 - Ter sido dado o direito ao contraditório ao R, ora recorrente, para se pronunciar sobre a entrega daquele documento, este ter invocado que a observância procedimental da Administração Fiscal e a consequente fixação da matéria colectável é contemporânea com o fim do processo fiscal e que, posteriormente a essa realidade, a análise que se faça com outros documentos versa sobre outra realidade que não a analisada pela Administração e condená-la, por afirmar isto, como litigante de má fé, é estar a castigar (nas devidas proporções) quem comeu o pão oferecido... como se tivesse sido furtado!

12 - A oposição ao requerimento, foi respeitosa e não foi, em nosso entender, infundada.

Nestes termos e nos mais de direito que V.as Ex.as doutamente suprirão, deve ser anulada a douda sentença recorrida porque fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito, designadamente no âmbito da prova documental fiscal e, em consequência mantido o



despacho impugnado e deve ser anulada a condenação da Administração como litigante de má fé, em observância do despacho que a notificou e no exercício do direito ao contraditório. Não houve contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada:

a) O contribuinte Paulo Jorge com o NIF , com domicilio fiscal na rua da Porteladinha, Quinta Vale da Azenha, Coimbra, foi objecto de uma acção de fiscalização da A.F. que o notificou, com registo de 20/7/06, para exercer o direito e audição em ordem ao facto de por ter declarado rendimentos de montante inferior a 50% do referido padrão; reunindo-se as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o nº4 do art. 89ºA se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de € 27.450,00, no ano de 2004 o qual de acordo com a al. d) do nº1, do art. 9º do Código do IPS, será considerado como rendimento da categoria G;

b) Mais se notificou de que poderia obstar ao procedimento de fixação fazendo prova de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciados (...), tudo nos termos do art. 89º A, nº3 da LGT e os elementos deverão ser apresentados por escrito no prazo de 10 dias, a contar da data do registo;

c) O contribuinte exerceu o seu direito de audição através de mandatário forense em 2/8/06, nos termos a que alude fls. 5 a 11 do P.A, a que se seguiu uma notificação ao contribuinte Paulo , com a/r assinado em 13/11/06, para enviar para a Direcção de Finanças de Coimbra, no prazo de 10 dias, relativamente ás verbas transferidas para Alemanha em Março de 2003 para pagamento da viatura BMW de matricula 49-63-ZE, comprovativos de acordo com os arts. 60º e 66º do Imposto sobre as Sucessões e Doações dos seguintes elementos:

- participação efectuada no Serviço de Finanças referente à doação das referidas verbas, e
- comprovativo da liquidação do respectivo imposto sobre Sucessões e Doações (...);

c) O advogado do contribuinte dirigiu requerimento à A.F., invocando a nulidade da anterior notificação por não ter sido feita também ao seu mandatário como melhor consta de fls. 38 a 40 do P.A., com registo de 20/11/06;

d) com registo de 9/1/08 a A.F. notificou o contribuinte Paulo para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Correções do Relatório de Inspeção de fls. 54 a 58 do P.A. e respectivos documentos de fls. 59 a 67 do mesmo processo;

e) em 22/1/08 pronunciou-se o contribuinte, através do seu mandatário, sobre o projecto de relatório com as correções, arguindo nulidades insanáveis do procedimento administrativo, consubstanciadas a fls. 69 a 71 do P.A.;

f) De seguida elaborou-se o Relatório com as conclusões da acção de inspecção de fls. 80 a 109, notificado ao mandatário em 21/2/07 (substituindo a anterior de 9/2/07), do qual consta que:

o recorrente não fez constar da declaração de IRS, modelo 3, a aquisição, pelo montante de 54.900,00 € da viatura BMW de matrícula 49-63-ZE, ano da concessão da matrícula;

os valores declarados pelo contribuinte, para efeitos de IRS rio ano de 2004, foi de € 3.041,22;

— «(...) em 20/7/06 foram solicitados ao contribuinte determinados esclarecimentos relacionados com a referida aquisição, nomeadamente de que "...eram outras as fontes das manifestações de fortuna evidenciados.". Em exposição enviada em 10/8/06 para os Serviços desta Direcção de Finanças o contribuinte afirma que e comprova (através de declaração do pai) que a viatura foi adquirida com dinheiro que o pai transferiu para uma conta do irmão (tio do contribuinte) residente na Alemanha tendo sido o seu tio que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Em face destes argumentos (...) em 10/11/06 foi enviado ao contribuinte o ofício 11.867, no qual lhe era solicitado, de acordo com o art. 60º e 66º do Imposto sobre as sucessões e Doações, comprovativos da participação efectuada no Serviço de Finanças referente à doação das referidas verbas, e da liquidação do respectivo imposto sobre Sucessões e Doações.

Em resposta a este ofício o mandatário do contribuinte referiu que "não houve doação alguma" peio que "nenhuma participação de doação foi efectuada, que nenhum imposto (nomeadamente sobre Sucessões e Doações) é devido ou foi alguma vez liquidado..." Deste modo, atendendo ao disposto no nº4 do art. 89ºA da LGT a ao facto de não ter feito prova cabal das fontes de rendimento evidenciados, propomos a correcção dos rendimentos declarados no ano da matrícula (2004)

g) O contribuinte interpôs recurso para o Tribunal, enviada em 5/3/07 para a Direcção de Finanças de Coimbra que a reencaminhou para este Tribunal com ofício de fls. 142 do P.A.

**Factos não provados:** Nada de relevante a mencionar.

\*

#### Fundamentação

Os factos basearam-se nos documentos juntos aos autos, nomeadamente o relatório da inspecção e os documentos que constituem os seus anexos, tudo bem retratado no P.A. apenso bem como nos documentos que por solicitação do Tribunal constam do processo principal a fls. 197 a 201 e 214 a 217.

Porque as partes não questionaram a matéria de facto assente o TCAN dá-a aqui por igualmente provada para todos os efeitos legais. O Recorrente questiona desde logo a tempestividade da reclamação. Essa questão foi já tratada pelo M.mo Juiz "a quo" e porque a decisão não merece censura dado aderirmos à sua fundamentação desde já e nesta parte se nega provimento ao recurso.

O Director Geral dos Impostos vem interpor recurso da sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a reclamação deduzida por Paulo Jorge Stricker contra a fixação do seu rendimento colectável por métodos indirectos. Como se vê do teor das suas conclusões o Recorrente

considera que o M.mo Juiz fez uma incorrecta aplicação da lei aos factos, isso porque ao dar como assente a matéria de facto faz expressa referência de que a Administração o notificou de que poderia obstar ao procedimento de fixação do rendimento colectável fazendo prova de que é outra a fonte de manifestações de fortuna evidenciadas, tudo nos termos do artigo 89-A, n.º 3 da LGT, devendo os elementos ser apresentados por escrito no prazo de dez dias a contar da data de registo.

Ora como resulta claramente do Processo Administrativo o montante de transferência da conta do pai do Recorrido para a conta do tio, para que este comprasse a viatura que o Recorrido por sua vez ofereceria ao seu pai, não foi aceite como doação.

O M.mo Juiz "a quo" sustenta que a prova desse facto só interessa para curar de saber se há ou não infracção das leis fiscais, mas que essa questão não releva para a situação em apreço onde se apura a fonte de rendimento e essa prova não foi feita. O Recorrido posteriormente, já na fase judicial, apresentou um documento para comprovar a transferência da conta do pai para a conta do tio, e pretende que o mesmo documento seja prova suficiente de que foi com esse dinheiro que a viatura foi comprada.

Por isso e no entender do Recorrente deve a sentença ser revogada e mantido o despacho impugnado.

Cumprê decidir.

Para o Ministério Público a questão essencial que se suscita no presente recurso consiste em apreciar e decidir se o contribuinte logrou comprovar como lhe competia face ao preceituado no artigo 89-A, n.º 3 da LGT, "de que correspondiam à realidade os rendimentos por si declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, ou o acréscimo de património, ou consumo evidenciados.

Se atentarmos na prova produzida e levada ao probatório da sentença, que não foi posta em causa, verifica-se que foi dado como provado que o contribuinte recorrido afirmou e comprovou documentalmente e por depoimento pessoal prestado pelo pai que a viatura foi adquirida com dinheiro que o pai transferiu para a conta do irmão (tio do contribuinte), residente na Alemanha, tendo sido o seu tio que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Mas em parte alguma dos autos o Recorrido assume que o montante transferido e anteriormente referido, e utilizado no pagamento da viatura, configurasse uma doação já que nunca assumiu tal negócio nem por outro lado esclareceu a que título é que esse montante entrou na sua esfera patrimonial.

Poder-se-á assim perguntar se tal quantia adveio à posse do

Recorrido a título de mútuo, pagamento, ou compensação, ou sequer alguma liberalidade. O contribuinte limitou-se a referir que esse dinheiro não lhe foi doado. E cremos que a mais não era obrigado. Efectivamente a LGT no artigo 89.º-A, n.º 1 legitima o recurso à fixação do rendimento colectável quando o contribuinte declara rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão resultante da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito legal. Sendo que por força do n.º 3 do mesmo normativo, cabe ao sujeito passivo a prova que correspondem a realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de manifestação de fortunas evidenciadas. No caso dos autos está comprovado que a viatura foi adquirida com o dinheiro de seu pai que o transferiu para a conta do irmão tio do contribuinte residente na Alemanha sendo este que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Como bem diz o M.mo Juiz "a quo" o Recorrente provou de forma cabal que o veiculo em causa foi pago com dinheiro do seu pai, que para o efeito fez uma transferência bancária da contas que é titular para a conta na Alemanha de seu irmão Carlos Félix tio do recorrente.

O que significa que a manifestação de fortuna a que alude a alinea d) do artigo 88.º e 89.º-A da LGT está devidamente comprovada nada tendo a ver com os rendimentos declarados do contribuinte.

Por outro lado a administração não notificou o Recorrente para comprovar a proveniência do dinheiro que serviu para pagar a viatura mas sim para comprovar o pagamento do imposto sobre sucessões e doações que oneraria a eventual doação da verba destinada ao pagamento da viatura, por isso e porque não há indício algum que indicie a falsidade das declarações do recorrente para efeitos de IRS e como esta devidamente comprovada a origem do montante utilizado no pagamento da viatura não se verificam os fundamentos para fixação do rendimento colectável do recorrente ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT.

Por tal razão acordam os Juízes do TCAN em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo Recorrente.

Notifique e registre.

Porto, 16 de Outubro de 2008

José Maria da Fonseca Carvalho

Moisés Rodrigues

Dulce Neto

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

**Processo:** 00636/06.6BECBR  
**Secção:** 2ª Secção - Contencioso Tributário  
**Data do Acórdão:** 25-01-2007  
**Relator:** Dulce Neto  
**scritores:** AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR MÉTODO INDIRECTO – ART. 89º-A LGT  
**Sumário:** 1. As questões a que se reporta a alínea d) do nº 1 do artigo 668º do CPC são os pontos relevantes no quadro do litígio, ou seja, os concernentes ao pedido, à causa de pedir e às excepções, pelo que a omissão de pronúncia só exista quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma questão e não quando deixe de apreciar (ou aprecie mal) quaisquer elementos probatórios que poderiam evidenciar determinado facto alegado no âmbito de determinada questão, casos em que apenas poderá haver erro de julgamento.  
 2. Com o aditamento à LGT da alínea d) do art. 75º e do art. 89º-A, efectuado pela Lei nº 30-G/2000, de 29.12, foi excluída a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes em todos aqueles casos em que os rendimentos declarados para efeitos de IRS se revelem desproporcionados, para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento indicados por determinadas manifestações de fortuna, permitindo-se à AT proceder, nesses casos, à avaliação indirecta da matéria tributável, a menos que o sujeito passivo prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar essas manifestações de fortuna é outra.  
 3. Assim, e por força do disposto no nº 4 do art. 89º-A da LGT, se o sujeito passivo não fizer essa prova perante a AT, esta tem de considerar como rendimento tributável o rendimento padrão apurado nos termos da tabela inserta naquele preceito, a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior.  
 4. Todavia, o facto de o sujeito passivo não ter conseguido obstar ao procedimento de fixação, por não ter apresentado perante a AT prova suficiente para a convencer de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte de fortuna evidenciada, não obsta a que essa prova seja feita perante o Tribunal, no recurso judicial da decisão que fixou o rendimento por métodos indirectos, pela demonstração de que os rendimentos necessários à aquisição das fracções teve por fonte, nomeadamente, herança, doação ou outros rendimentos que ela não está obrigada a declarar, a mobilização de capital próprio ou o recurso ao crédito.  
 5. E essa prova tanto pode ser feita através de elementos probatórios oferecidos pela própria interessada, como pode ser feita pela AT, sabido que esta deve, no âmbito da descoberta da verdade material, providenciar, oficiosamente, pela junção de todos os elementos de que disponha com interesse para a decisão da causa, designadamente aqueles que tenham sido expressamente evocados pela recorrente.  
 6. Por outro lado, o próprio Tribunal pode e deve diligenciar (oficiosamente, a requerimento, ou por sugestão das partes) pela obtenção de todos os elementos probatórios que revelem ter interesse para a boa decisão da causa, poder que dimana ou provém do princípio do inquisitório que vigora, como princípio estruturante, no processo judicial tributário, e que significa que o Juiz não só pode, como deve, realizar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, designadamente o de ordenar a junção de todos os documentos necessários para a apreciação das questões postas no processo, princípio esse que hoje tem consagração expressa no art. 99º da LGT e no art. 13º do CPPT.  
 7. Não se encontrando clarificada, por terem sido omitidas diligências probatórias relevantes, a questão da fonte dos rendimentos que permitiram à recorrente adquirir em 2003 três fracções de prédios para habitação, deve a sentença ser anulada e o processo remetido ao Tribunal recorrido para melhor investigação e nova decisão, em harmonia com o disposto no art. 712º do CPC, aplicável por força dos arts. 749º do mesmo diploma e do art. 281º do CPPT.

**Aditamento:**  
**Parocer Ministério**  
**Público:**

**isão Texto Integral:**

Acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte:

Maria Augusta, com os demais sinais dos autos, recorre da

sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Coimbra que negou parcial provimento ao recurso judicial da decisão do Senhor Director Geral dos Impostos, datada de 30/06/2006, que fixou o seu rendimento colectável por métodos indirectos, para efeitos de IRS, a enquadrar na Categoria G dos anos de 2003 e 2004, no montante de 61.552,00 € para cada um desses períodos

Rematou as suas alegações de recurso formulando as seguintes conclusões:

**A** O Meritíssimo Juiz do Tribunal a *quo* não considerou como provados factos cuja prova seria demasiado onerosa para a recorrente, mas que se encontram no seio e são do conhecimento da Administração Fiscal;

**B** Dos factos levados ao conhecimento do Tribunal, o Meritíssimo Juiz não fez deles a competente valoração;

**C** Desse modo incorrendo em erro sobre a apreciação da prova;

**D** Contrariamente ao decidido, a recorrente efectuou prova suficiente da origem dos meios financeiros que lhe possibilitaram a compra em causa;

**E** O Meritíssimo Juiz incorreu em falta de pronúncia sobre um facto relevante para a decisão final, o que constitui nulidade da sentença nos termos do disposto nos artigos 125º do CPPT e 668º, nº 1, al. d) do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* art. 2º, al. e) do CPPT;

**F** Ao decidir como decidiu o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra concorreu para a violação dos princípios da tributação de rendimentos reais, da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da adequação, da descoberta da verdade material, entre outros.

Nestes termos e nos mais de direito, com o mui douto suprimento que se requer, deve a sempre mui douta sentença ora recorrida ser revogada, com a consequente anulação do acto de fixação de rendimento tributável para o ano de 2003, por se considerar ter a recorrente comprovado a realidade dos rendimentos declarados naquele ano e assim afastado a presunção estabelecida no art. 89º-A, da LGT, pois só assim, Vossas Excelências farão a costumada Justiça.

\* \* \*

O recorrido apresentou contra-alegações para sustentar a manutenção do julgado e que concluiu do seguinte modo:

**A.** Em 17 de Dezembro de 2003 a Recorrente Jurisdicional comprou imóveis por valor superior a 250.000,00 €, sem que, relativamente a esse ano, tenha apresentado rendimentos superiores a metade do rendimento-padrão calculado de acordo com o disposto no art. 89º-A da LGT, pois declarou como rendimentos para efeitos de IRS nesse ano o valor de 22.165, 73 €.

**B.** Apesar de, ao nível do procedimento administrativo, a Recorrente Jurisdicional se ter pronunciado e de ter tido possibilidade de demonstrar as suas afirmações, o certo é que:

- Não foi possível apurar com exactidão a origem dos meios

financeiros utilizados para a compra dos imóveis em causa;  
- O facto de ser alegado que "as compras foram feitas com base em poupanças efectuadas em anos anteriores" não constitui prova irrefutável do que quer que seja, pois nada foi demonstrado nesse sentido e muito menos exibidos quaisquer documentos bancários;  
- No que respeita à venda do prédio feito à Câmara Municipal de Cantanhede, deve assinalar-se que isso ocorreu em 2000 e, porque tal prédio estava em regime de compropriedade, a Recorrente recebeu efectivamente (em euros) a quantia de 172.285,59 €, correspondente a 1/3 da totalidade do preço.

C. Em consequência, e de acordo com o disposto no nº 4 do artigo 89º-A da LGT, foi fixado como rendimento tributável o mínimo legal correspondente ao rendimento-padrão resultante da aplicação da tabela respectiva: 61.552,00 € mas, porque já havia sido declarado o rendimento de 22.165,73 €, a correcção a considerar é do valor de 39.386,27 €.

D. Na Doutra Sentença recorrida toda essa matéria foi dada como provada transcrevendo-se, com a devida vénia, alguns excertos do entendimento do M.mo Juiz *a quo*:

- *Ficou assim demonstrado à saciedade, não só que a A.F. não violou o princípio da colaboração, mas também que foi a Recorrente que omitiu o dever de colaboração que lhe era devido in casu;*

- *As manifestações de fortuna não servem apenas para abalar a credibilidade da declaração do contribuinte: servem também para, de forma simplificada, atribuir um valor de substituição a lançar na operação de determinação do imposto;*

- *A Recorrente não especificou os factos que a A.F. podia confirmar com prova complementar a que tivesse acesso e que demonstrassem, com um mínimo de segurança a origem dos rendimentos que serviram para pagar os apartamentos; limitou-se a indicar que tinha outros rendimentos para além dos declarados;*

- *No fundo, a Recorrente comportou-se perante o Tribunal como se tinha comportado perante a A.F., dispensando-se de alegar facticidade concreta que pudesse ser confirmada objectivamente, preferindo clamar para a indignidade da suspeição, como se ela viesse de algum poder discricionário da Administração Fiscal e não de uma opção do legislador ... e parecendo remeter-se ainda para uma presunção de verdade que a lei não lhe concede.*

E. Veio agora a Recorrente Jurisdicional indignar-se contra a matéria que o M.mo Juiz recorrido entendeu não ter ficado provada e que pretende seja agora reapreciada pelo Tribunal *ad quem*. Todavia e na realidade, todos os itens e respectivos fundamentos por ela apontados já tinham sido prévia e devidamente apreciados e ponderados na Doutra Sentença ora em apreciação.

\* \* \*

O Digno Magistrado do Ministério Público emitiu o douto parecer que consta de fls. 201 e onde, em suma, sustenta que deve ser negado provimento ao recurso por não merecer censura a sentença

recorrida.

Com dispensa dos legais vistos, em harmonia com o preceituado no art. 707º nº 2 do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2º do CPPTº, cumpre decidir.

\* \* \*

**Na sentença recorrida julgaram-se provados os seguintes factos:**

1. Por escritura pública de compra e venda lavrada em 2000.05.18 no edifício dos Paços do Concelho de Cantanhede, perante o Notário Privativo da Câmara Municipal de Cantanhede, Sara Augusta, Maria Lúcia e marido e a ora Recorrente, declararam vender à Câmara Municipal de Cantanhede, libertos de quaisquer ónus e encargos, pela quantia total de 101.076.000\$00, acrescida da quantia de 2.544.480\$00 relativa à compensação pelos prejuízos decorrentes da plantação de eucaliptos, e João dos Reis Alegre de Sá, em representação desta, declarou aceitar a compra de três prédios rústicos pertencentes à herança por óbito de Joaquim, de quem os ali primeiros outorgantes são únicos herdeiros – Fls. 07 v. a 09v. do processo administrativo apenso;

2. Por escritura pública de compra e venda lavrada em 2003.12.17 no Cartório Notarial de Cantanhede, Helena, em representação da sociedade comercial “Mouriarco-Promoções Imobiliárias, S.A.” declarou vender à ora Recorrente e António Manuel, na qualidade de gestor de negócios da ora Recorrente, declarou aceitar a compra, pelo preço global de € 307.760,00:

- *«Fracção autónoma designada pela letra “P”, correspondente ao primeiro andar (topo Norte Poente), apartamento Tipo T- Três, destinada a habitação, com estacionamento e cave (o terceiro a contar da caixa de escadas Norte), do prédio urbano, sito no Largo Cândido dos Reis da cidade, freguesia e concelho de Cantanhede, composto de edifício destinado a habitação e comércio com cave, rés-do-chão, primeiro, segundo andares, sótão e logradouro» (...) «descrito na Conservatória do Registo Predial de Cantanhede sob o número nove mil duzentos e noventa e três» (...) «vendida pelo preço de noventa e nove mil setecentos e sessenta euros»;*

- *«Fracção autónoma designada pela letra “V”, correspondente ao primeiro andar (topo Norte-Nascente), apartamento Tipo T- Três, destinada a habitação, com uma garagem na cave-Norte (o segundo a contar da caixa de escadas Norte), do prédio urbano atrás identificado, vendida pelo preço de cento e cinco mil euros»;*

- *«Fracção autónoma designada pela letra “N”, correspondente ao primeiro andar (o segundo a contar do Norte), apartamento Tipo T- Três, destinada a habitação, com uma garagem na cave-Norte (a primeira a contar do Poente) e com estacionamento na cave (o segundo a contar do Sul, junto à rampa da cave), do prédio urbano atrás identificado, vendida pelo preço de cento e três mil euros» - Fls. 02 a fls. 07 do processo administrativo apenso;*

3. Em 2006.05.04, os Serviços de Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra elaboraram o projecto de relatório



de inspecção tributária de que se junta cópia certificada de fls. 14 a fls. 21 do apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«Ao adquirir imóveis por valor superior a 250.000,00 € durante o exercício de 2003 sem que apresente rendimentos superiores a metade do rendimento padrão calculado nos termos do artigo 89º-A da LGT, consubstancia correções em sede de rendimento criteriadas e quantificadas no capítulo V do presente relatório, com base de sustentação no capítulo IV da mesma explanação.  
(...)

As correções efectuadas, correspondem no seu cômputo global aos valores e descrições que se passam a apresentar:

Quadro resumo das correções

Exercício	Resultado Colectável	Correções P/M.	Resultado Colectável
em causa	declarado (1)	Ind. (2)	corrigido (3)=(1)+(2)
2003	22.165,73	39.386,27	61.552,00
2004	21.023,99	40.528,01	61.552,00
Total	43.189,72	79.914,28	123.104,00

(...)- Extracto de fls. 3 do relatório;

4. A Recorrente foi notificada por carta registada, datada de 2006.05.05 do projecto de decisão a que alude o nº anterior e nos termos seguintes:

a) De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 89º-A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o nº 4 do citado artigo.

b) No ano de 2003, foram adquiridos por 307.760,00€, três tracções N, O e P do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Cantanhede sob o artigo nº 6.241. As aquisições anteriormente mencionadas, corresponde o rendimento padrão de 61.522,00 € para o ano de 2003 e 61.522,00 € para o ano de 2004, sendo que, nos anos de 2003 e 2004 os rendimentos declarados para efeitos de IRS demonstram uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão.

c) Pelo que, se encontram reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o nº 4 do referido artigo 89º-A, se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de 61.552,00€ para os exercícios de 2003 e 2004, o qual de acordo com a alínea d) do nº 1 do artigo 9º do Código de IRS, será considerado como rendimento da categoria G, correspondendo a correções a implementar em sede de rendimento a 39.386,27€ e 40.528,01€ respectivamente.

2. Nos termos do nº 3 do artigo 89º-A da LGT, para obstar ao procedimento de fixação, pode V. Ex.ª fazer prova de que

correspondem à realidade os rendimentos **declarados e de** que é outra a fonte das **manifestações de fortuna** evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a **declarar**, utilização do seu capital ou recurso ao crédito, mediante apresentação, nomeadamente, **de** cópia dos extractos bancários que evidenciem a origem e a mobilização dos recursos financeiros utilizados para a aquisição do imóvel.

3. Nos termos do n.º 6 do artigo 60.º da LGT e do artigo 45.º do CPPT, os elementos referidos no ponto anterior, **devem ser** apresentados, por escrito, no prazo **de** 10 dias a contar do 3.º dia posterior ao registo.

4. No âmbito do procedimento e, na eventualidade **de** tal se mostrar necessário, solicito a V. Ex.ª que, em **declaração** escrita, manifeste, expressamente, se autoriza ou não, a Administração Tributária, nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 63.º-B da LGT, a aceder a informações e documentos bancários.» - Fls. 11 e 12 do processo administrativo apenso.

5. Em 2006.05.29, deu entrada na Direcção de Finanças de Coimbra a resposta da Recorrente, com o teor do documento de fls. 22 e 23 do processo administrativo em apenso, que aqui dou também por reproduzido para todos os legais efeitos – Quanto à data **de** entrada, atendeu-se ao carimbo no canto superior esquerdo da 1.ª f. do doc.

6. Em 2006.06.21, foi elaborado o relatório final, com o teor do doc. de fls. 25 a 36 do processo administrativo em apenso e **de** onde, além do mais, consta que se mantém o descrito e proposto no projecto **de** relatório.

7. Através do ofício n.º 6351, de 2006.06.23, foi o relatório final a que alude o n.º anterior remetido ao Ex.mo Senhor Director-Geral dos Impostos, para decisão – Fls. 24 do processo administrativo apenso.

8. Em 2006.06.30, o Sr. Subdirector-Geral dos Impostos, na qualidade **de** substituto legal do Senhor Director-Geral lavrou decisão final, para cada um dos anos (2003 e 2004) nos termos que constam do doc. de fls. 47 e 48, aqui também dado por reproduzido e **de** onde, além do mais, consta o seguinte:

4		
APURAMENTO DO RENDIMENTO PADRÃO		
Manifestações de fortuna	Valor	Percentagem Rendimento padrão
Imóveis	307.760,00	61.55,00
Automóveis e motociclos		
Barcos de recreio		
Aeronaves		
Suprimentos		
<b>TOTAL</b>		
5		
ACTO DE FIXAÇÃO		
DE ACORDO COM A FUNDAMENTAÇÃO ABAIXO MENCIONADA:		

Nos termos da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento tributável,		
a enquadrar na Categoria G, no montante de € 61.552,00----- ----- -----		
6	<b>FUNDAMENTAÇÃO</b>	
VER: Relatório de análise interna----- ----- -----		
7	<b>NOTIFICAÇÃO</b>	
Notifique-se, nos termos dos artigos 36º e 37º do C.P.PT.----- -----		
Lisboa, 2006.06.30		

9. Da decisão a que alude o nº anterior foi a ora Recorrente notificado por carta registada com aviso de recepção, recepcionada em 2006.07.17 - Fls. 50 e 51 do processo administrativo apenso. A Recorrente confirma a recepção da carta no artigo 1º da douda petição;

10. O presente recurso deu entrada neste Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra em 2006.07.27 - Fls. 1 dos presentes autos.

**E julgaram-se como não provados todos os restantes factos, sendo com interesse os seguintes:**

1. O constante dos artigos 4º, primeira parte, 26º e 27º da douda P.I., excepto quanto ao estado civil (que foi confirmado no doc. de fls. 48 dos autos);
2. O alegado no artigo 4º, segunda parte, da douda P.I. - Não constitui um facto, mas uma conclusão a extrair **de** factos não alegados, a afirmação **de** que é **detentora de «valioso património imobiliário»**. E os documentos que junta para prova **deste** facto não permitem aferir o valor dos imóveis ali relacionados. Também não foi minimamente consubstanciado nos autos o **«produto das suas poupanças, ao longo de uma vida inteira»** a que também faz alusão nesta segunda parte do artigo 4º da douda P.I. Não pôde, por isso, o Tribunal acompanhar a conclusão da Recorrente inserta naquela parte do artigo.
3. O constante do artigo 11º da douda P.I. - Não foi apresentada nenhuma prova, sequer indicativa, **de** que a Recorrente não tivesse em seu poder extractos bancários que remontassem ao tempo da compra dos imóveis (2003) ou que a sua obtenção se cifrasse em milhares **de** euros.

4. O constante do artigo 13º da douta P.I., na parte em que se alega que a Recorrente recebeu um terço do valor da venda do imóvel alienado à Câmara Municipal de Cantanhede, em 18 de Maio de 2000 - A Recorrente não disponibilizou qualquer prova de que recebeu um terço do produto da venda daquele imóvel, ou sequer de que teria direito a um terço dele, o que só poderia aferir-se, se bem vejo, depois de determinar se o imóvel vendido era bem comum ou próprio do falecido Joaquim .

5. O constante dos artigos 14º, 16º e 25º da douta P.I. - A A.F. impugna por desconhecimento a relação causal entre o que coube à Recorrente como produto da venda, em 2000, do imóvel a que se alude no ponto 1 dos factos provados o capital despendido na aquisição, em 2003, dos imóveis a que se alude no ponto 2 dos factos provados supra. E não existe nos autos, nem foi apresentado pela Recorrente, nenhum meio de prova que permita ao Tribunal, com mínima segurança, estabelecer a conexão entre o dinheiro da venda a montante e o dinheiro da compra a jusante. Quanto aos «outros valores de poupanças» a que também faz referência, a Recorrente, não estão, como já se disse, minimamente consubstanciados nos autos, nem na origem nem na quantidade.

6. Não se provou que, aquando da notificação para o exercício do seu direito de audição, a recorrente tivesse ficado ciente de que, só na eventualidade de se mostrar necessário deveria formular declaração escrita a autorizar a Administração Tributária a aceder a informações e documentos bancários e que tivesse, por isso, ficado a aguardar dos Serviços Fiscais informação sobre a suficiência dos documentos de prova da origem dos capitais e a necessidade ou não de autorizar o acesso à sua informação bancária. - Trata-se do alegado nos artigos 18.0 e 19.0. A redacção destes artigos é equívoca: a Recorrente pode estar ali a alegar que lhe foi dada informação adicional, por qualquer meio, que lhe permitisse ficar ciente do facto que alega; ou apenas que foi essa a interpretação que fez do conteúdo da notificação.

No primeiro caso, caberia à impugnante alegar quando, como e quem lhe deu essa afirmação adicional. O que não fez.

No segundo caso, estamos perante um facto do foro psicológico, a confirmar através de outros indicadores objectivos que o indiquem com o mínimo de segurança. Mas a Recorrente também não forneceu nenhum destes indicadores objectivos que o Tribunal pudesse confirmar. De concreto, apenas se sabe que a Recorrente não deu, aquando da audiência prévia, a referida autorização. O que, como é óbvio, não evidencia por si só as razões para tal comportamento.

7. Não se provou, ainda, o alegado no artigo 28º da douta P.I. - também não é fornecida nenhuma prova desse facto.

\* \* \*

Em causa nos presentes autos está a decisão de avaliação da matéria colectável por método indirecto, efectuada ao abrigo do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, por virtude de a Administração Tributária

(AT) ter verificado uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão resultante da tabela do nº 4 do citado preceito legal.

Com efeito, a AT constatou **manifestações de fortuna** em 2003, por parte da ora recorrente, por força da aquisição de três fracções (apartamentos) pelo valor total de 307.760,00 €, sem que, relativamente a esse ano, ela tivesse apresentado rendimentos superiores a metade do rendimento-padrão calculado de acordo com o disposto no artigo 89º-A da LGT (já que, nesse ano, ela declarara, para efeitos de IRS, rendimentos de 22.165,73 €), constatação que permitiu à AT obter o *rendimento padrão* para essa contribuinte no montante de 61.552,00 € ( $307.760,00 \text{ €} \times 20\% = 61.552,00 \text{ €}$ ) e, conseqüentemente, fixar o rendimento tributável para efeitos de IRS desse ano no citado montante de 61.552,00 €.

Essa contestada decisão do Senhor Director Geral dos Impostos de fixar o rendimento tributável da contribuinte para efeitos de IRS do ano de 2003 no montante de 61.552,00 €, foi mantida na ordem jurídica pela sentença recorrida, na consideração de que não padecia das ilegalidades que a recorrente lhe imputava. Todavia, porque esse rendimento padrão foi igualmente aplicado ao ano seguinte sem que nele tivessem surgido outras **manifestações de fortuna**, foi julgado ilegal tal procedimento e revogada a fixação do rendimento tributável para efeitos de IRS do ano de 2004.

Assim sendo, e visto que apenas a contribuinte recorre da sentença na parte que lhe é desfavorável, isto é, na parte em que foi mantida a decisão de fixação do seu rendimento tributável para efeitos de IRS do ano de 2003, cumpre analisar as questões que coloca neste recurso e que se encontram delimitadas nas conclusões do respectivo corpo alegatório, sabido que, como tem sido repetidamente afirmado, são as conclusões da motivação que **definem e delimitam** o âmbito do recurso, ou seja, as questões que o recorrente quer ver discutidas no tribunal superior.

De entre elas, destaca-se, por prioritária, a questão da **nulidade da sentença** por «falta de pronúncia sobre um facto relevante para a decisão final», conforme invocado na conclusão E), e que a recorrente considera existir, de harmonia com a concernente alegação, por não se ter tomado «...em consideração, como deveria, a prova da venda dos dois prédios do concelho de Vizela, cuja receita acresceu, na proporção de metade, ao património da recorrente, o Meritíssimo Juiz incorreu em falta de pronúncia sobre um facto relevante para a decisão final, o que constitui nulidade da sentença...».

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia vem prevista no art. 668º do CPC e, no âmbito do processo tributário, no art. 125º do CPPT, e está directamente relacionada com o comando fixado nº 2 do art. 660º do CPC, segundo o qual «o juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido

à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras». O juiz deve, com efeito, resolver todas as *questões* que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (artigo 660º, nº 2, do CPC).

Daí que a omissão de pronúncia só exista quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma *questão*, isto é, um problema concreto (de facto ou de direito) que haja sido chamado a resolver, pois que são "*questões*" todas as pretensões processuais formuladas pelas partes que requerem decisão do juiz, bem como os pressupostos processuais de ordem geral e os pressupostos específicos de qualquer acto, quando realmente debatidos entre as partes Cfr. Prof. Antunes Varela, in RLJ, nº 122º, pág. 112.

Em suma, as *questões* a que se reporta a alínea d) do nº 1 do artigo 668º do CPC são os pontos relevantes no quadro do litígio, ou seja, os concernentes ao pedido, à causa de pedir e às excepções, pelo que a omissão de pronúncia só exista quando o tribunal deixa de apreciar e decidir uma *questão* e não quando deixe de apreciar (ou aprecie mal) quaisquer elementos probatórios que poderiam evidenciar determinado facto alegado no âmbito de determinada *questão*, casos em que apenas poderá haver erro de julgamento.

Uma coisa é o tribunal recorrido não tomar conhecimento de uma *questão* (de facto ou de direito) de que devesse tomar conhecimento e outra, bem distinta, é não levar em consideração determinados factos que devesse ponderar para o correcto julgamento das *questões* colocadas, havendo naquele caso nulidade da sentença por omissão e neste caso erro de julgamento. Saber se determinados factos são ou não relevantes para o enquadramento jurídico das *questões* a apreciar e decidir, se deviam ou não ter sido objecto de apreciação (para serem julgados provados ou não provados), é matéria que se coloca já no âmbito da validade substancial da sentença, que não no da sua validade formal.

Ora, no caso vertente, apesar de o Tribunal recorrido não ter dado às escrituras públicas certificadas a fls. 132/135 e 136/141 a relevância que a recorrente lhes atribuiu, não deixou de conhecer as *questões* que lhe foram colocadas, designadamente aquela que, sendo nuclear, se traduzia em saber se a recorrente conseguira ou não demonstrar a origem dos meios financeiros utilizados no pagamento das aquisições efectuadas em 2003, se conseguira ou não explicar a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas pela aquisição de três apartamentos pelo valor de 307.760,00 €.

Saber se a falta de valoração dessas duas escrituras e a falta de consideração do rendimento proveniente da venda dos prédios a que elas se reportam foi acertada ou não, envolve controvérsia sobre o julgamento da matéria de facto, que não nulidade da sentença recorrida.

Inexiste, pois, a invocada nulidade.

Termos em que cumpre passar, de imediato, à segunda questão colocada, substanciada nas restantes conclusões do recurso, e que se traduz em saber se ocorreu erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, em virtude de existir prova suficiente (alguma dela em poder da AT) sobre a origem dos capitais que permitiram à recorrente adquirir em 2003 três fracções de prédios para habitação no valor de 307.760,00 €.

Na verdade, a legalidade da decisão do Senhor Director Geral dos Impostos depende, essencialmente, da prova que nestes autos foi produzida para demonstrar que os rendimentos que a recorrente declarou em 2003 correspondem à realidade e que foi outra a fonte dos rendimentos necessários à aquisição daquelas três fracções, sabido que se essa prova não for feita tem de considerar-se como legal a decisão que fixou como rendimento tributável, em sede de IRS, o rendimento padrão apurado nos termos do art. 89º-A, nº 4, da LGT.

Isto porque, com o aditamento à LGT da alínea d) do art. 75º e do art. 89º-A, efectuado pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi excluída a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes em todos aqueles casos, como o presente, em que os rendimentos declarados para efeitos de IRS se revelem desproporcionados, para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento indicados por determinadas manifestações de fortuna, permitindo-se à AT proceder, nestes casos, à avaliação indirecta da matéria tributável, a menos que o sujeito passivo prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar essas manifestações de fortuna é outra.

Assim, e por força do disposto no nº 4 do art. 89º-A da LGT, se o sujeito passivo não fizer essa prova perante a AT, esta tem de considerar como rendimento tributável o rendimento padrão apurado nos termos da tabela inserta naquele preceito (para as aquisições de imóveis de valor superior a 250.000 € o rendimento padrão é de 20% do valor da aquisição), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior.

Todavia, o facto de a recorrente não ter conseguido obstar ao procedimento de fixação, por não ter apresentado perante a AT prova suficiente para a convencer de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e de que era outra a fonte de fortuna evidenciada, não obsta a que essa prova seja feita perante o Tribunal, no recurso judicial da decisão que fixou o rendimento por métodos indirectos, pela demonstração de que os rendimentos necessários à aquisição das fracções teve por fonte, nomeadamente, herança, doação ou outros rendimentos que ela não está obrigada a declarar, a mobilização de capital próprio ou o recurso ao crédito.

E essa prova tanto pode ser feita através de elementos probatórios oferecidos pela própria interessada (sabido que por força do disposto no art. 146º-B do CPPT, aplicável "ex vi" do disposto art. 89º-A nº 7 da LGT, o

contribuinte deve justificar sumariamente, na petição do recurso, as razões da discordância com o despacho recorrido, e juntar os respectivos elementos de prova), como pode ser feita pela AT, sabido que esta deve, no âmbito da descoberta da verdade material, providenciar, oficiosamente, pela junção de todos os elementos de que disponha com interesse para a decisão da causa, designadamente aqueles que tenham sido expressamente evocados pela recorrente.

Tal como é salientado no Acórdão do T.C.A.S. proferido em 18/01/2005, no Recurso nº 00419/04, cuja doutrina sufragamos, «O ónus da prova que impende sobre o contribuinte relativo à prova tendente a afastar a manifestação de fortuna evidenciada, no mesmo n.º3 do citado art.º 89.º-A, deve ser concatenado com aquele outro princípio acima enunciado do inquisitório, com o carrear para os autos pela AT de todas as provas tendentes a demonstrar a realidade dos factos, de molde a operar apenas quando perante um caso em que afinal ficamos numa situação de *non liquet*, a decisão ser desfavorável ao contribuinte que não à mesma AT.

Como refere Jorge Lopes de Sousa (1),...*ao contrário do que acontece no processo civil, no processo tributário a Administração... não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está legal e constitucionalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos, como nos judiciais (art.ºs 266.ºn.ºs 1 e 2 da CRP e 55.º da LGT).*

E mais adiante ....*o interesse da descoberta da verdade material que a imposição de tal obrigação consubstancia, leva a concluir que é este e não o princípio da verdade formal o que vigora no processo tributário.*

*Consequentemente, como é típico dos processos em que vigora o princípio da verdade material, justificar-se-ia mesmo que o tribunal pudesse averiguar e considerar no julgamento factos não alegados pelas partes, com a única limitação de se movimentar no âmbito das questões suscitadas pelas partes.*

Trata-se do interesse público na descoberta da verdade material que enforma tal princípio Cfr. neste sentido, o acórdão do STA de 10.4.2002, recurso 26.348, e demais acórdãos aí citados.».

Por outro lado, o próprio Tribunal pode e deve diligenciar (oficiosamente, a requerimento, ou por sugestão das partes), pela obtenção de todos os elementos probatórios que revelem ter interesse para a boa decisão da causa, poder que dimana ou provém do princípio do inquisitório que vigora, como princípio estruturante, no processo judicial tributário e que significa que o Juiz não só pode, como deve, realizar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, designadamente o de ordenar a junção de todos os documentos necessários para a apreciação das questões postas no processo, princípio esse que hoje tem consagração expressa no art. 99º da LGT e no art. 13º do CPPT.

É neste contexto que importa analisar a questão colocada neste recurso e que acima deixámos equacionada.

A recorrente discorda, desde logo, do juízo formulado pelo Mmº Juiz do Tribunal “*a quo*” ao julgar como não provado que ela fosse



detentora, como alegara, de um vasto e valioso património imobiliário herdado por morte de seus pais, pois que a demonstração desse facto resultaria do teor dos seguintes documentos, cuja colação solicitara na p.i.:

- relação de bens junta aos processos de liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações instaurados por óbito dos seus pais, e correspondentes liquidações de imposto, que se encontram nos Serviços de Finanças da Mealhada e de Cantanhede;
- notas de liquidação e pagamento do IMI anualmente emitidas, que contém a identificação dos artigos matriciais e valores patrimoniais de todos os prédios inscritos em seu nome, documentos que também estão em poder dos Serviços da Administração Tributária.

Na verdade, a recorrente alegara na petição que, sendo viúva e sem filhos, era detentora de valioso património imobiliário herdado de seus pais (conforme se podia certificar pela leitura da relação de bens junta aos respectivos processos de liquidação do I.Sucessório), de valioso património adquirido e de poupanças que foi fazendo render ao longo dos anos em depósitos a prazo e outras aplicações financeiras.

E logo advogou que, apesar da sua junção aos autos de alguns elementos documentais comprovativos dos inúmeros bens declarados nos procedimentos instaurados para liquidação do I.Sucessório, a AT tinha o dever de, ao abrigo do princípio da cooperação e da descoberta da verdade material, confirmar essa factualidade através dos demais elementos probatórios existentes nos seus Serviços.

O que, todavia, não foi encarado pelo Tribunal "a quo", pois que nada diligenciou nesse sentido nem deu mostras de valorar a documentação ostentada pela recorrente, pois que segundo o juízo exarado na decisão da matéria de facto proferida em 1ª instância, não constituiria um facto, mas uma conclusão a extrair de factos não alegados, a afirmação feita pela recorrente de ser detentora de valioso património imobiliário herdado de seus pais. E, por outro lado, os documentos que a recorrente juntara não permitiam aferir o valor de todos os inúmeros imóveis relacionados.

Vejamos.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a alegação da recorrente só pode ser considerada conclusiva no que toca ao adjectivado "vasto" e "valioso" património, pois quanto ao demais, isto é, à alegação de ser detentora de património herdado por morte de seus pais e de património adquirido, não pode sofrer dúvidas que se trata de um facto concreto e demonstrável, sabido que dentro da categoria de "factos" cabem não só os acontecimentos do mundo exterior como, ainda, os juízos que contenham a subsunção a um conceito geralmente conhecido que seja de uso corrente na linguagem comum (Ac. S.T.J. de 8/11/95, Col. Ac. S.T.J., III, 3º, pág. 293).

E essa factualidade, porque alegada, devia ter sido averiguada

através dos elementos probatórios alvitados pela recorrente na petição e/ou outros que se prefigurassem como válidos para o devido e pertinente esclarecimento sobre a natureza e valor desse clamado património. Apesar de "vasto" e "valioso" constituírem conceitos conclusivos, podem os mesmos ser concretizados através de factos materiais trazidos aos autos na sequência da investigação sobre a dimensão e grandeza do património e fortuna que a recorrente alega deter, sendo lícito ao Tribunal obter elementos factuais detalhados e circunstanciados que concretizem essa grandeza e importância, já que contidos no âmbito da matéria articulada pela requerente. Nesta perspectiva, e sabido que basta à recorrente provar que adquirira por herança meios financeiros que lhe permitiam a questionada manifestação de fortuna, torna-se compreensível a relevância da informação sobre o procedimento tributário de liquidação de imposto sucessório instaurado por óbito dos seus pais, sobretudo o da sua mãe (ocorrido precisamente em 2003, sete meses antes da aquisição pela recorrentes das três referidas fracções, e que, conforme resulta da documentação junta com a p.i., deixou inúmeros bens), por forma a estimar o valor dos bens envolvidos nas respectivas heranças e quotas hereditárias das duas herdeiras. Note-se que segundo o "Termo de Declaração" apresentado no Serviço de Finanças para efeitos de liquidação de I. Sucessório relativo ao óbito da mãe da recorrente e respectiva relação de bens (certidão de fis. 28/40), a recorrente e a sua irmã são as únicas herdeiras da falecida e que esta deixou inúmeros bens, dos quais se destacam 931 acções, 25 prédios rústicos e 6 prédios urbanos, cujo valor se ignora mas pode ser apurado através da consulta do processo de liquidação e/ou de outros elementos em poder da AT (designadamente através do valor patrimonial tributário inscrito na matriz ou resultante da avaliação efectuada nos termos do Código do I.M.I.).

Assim como se torna importante obter, junto do Serviço de Finanças, a identificação de todos os prédios inscritos em nome da recorrente em 2003 e respectivos valores patrimoniais, bem como apurar a veracidade do alegado quanto ao seu arrendamento, montante das rendas declaradas e antiguidade dessa situação, por se tratarem de índices reveladores da fortuna da recorrente e que, conjugados com outros factores, são susceptíveis de constituir testemunho sobre a fonte dos meios financeiros utilizados na aquisição das preditas três fracções.

Finalmente, há que não esquecer que a recorrente provou que em 18/05/2000 vendeu, conjuntamente com sua mãe e irmã e na qualidade de únicas herdeiras, três prédios rústicos pertencentes à herança aberta por óbito de seu pai, pela quantia de 101.076.000\$00 (acrescida de 2.544.480\$00 de indemnização). E alegou que recebeu um terço do produto dessa venda, facto que importa apurar tendo em conta a afirmação produzida pela recorrente no sentido de que «não

deixará de dar o seu consentimento a esse Tribunal ou à Administração Fiscal, de aceder à sua informação bancária, se assim for esse o entendimento desse douto Tribunal» (cfr. art. 23º da p.i.). Ou seja, concedida que foi autorização para acesso à informação bancária, deve o Tribunal diligenciar por obter, directamente ou por intermédio da recorrente, a documentação bancária demonstrativa da eventual entrada do aludido montante na sua conta bancária. Assim como pode e deve - face à alegada existência de aforros e poupanças, de rendimentos provenientes da venda de produtos agrícolas e silvícolas e da venda dos prédios documentada a fls. 132/135 e 136/141, depósitos a prazo e noutras aplicações financeiras - obter a necessária informação bancária sobre o capital que a recorrente detinha em 2003 na instituição bancária que identificou - a C.G.D. de Cantanhede - ou noutras entidades bancárias que oportunamente venha a identificar, e se os mesmos foram mobilizados para efectuar a aquisição em causa.

Em suma, a questão da fonte dos rendimentos que permitiram à recorrente adquirir em 2003 três fracções de prédios para habitação não se encontra clarificada em virtude de terem sido omitidas diligências probatórias indispensáveis à boa decisão da causa, o que conduz à anulação da sentença recorrida e determina a remessa do processo ao Tribunal recorrido, para melhor investigação e nova decisão, de harmonia com o disposto no art. 712º do CPC, aplicável por força dos arts. 749º do mesmo diploma e do art. 281º do CPPT.

\* \* \*

Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte, em anular a sentença recorrida e ordenar a remessa do processo à 1ª instância para nova decisão após a aquisição e ponderação dos elementos probatórios acima referidos.

Sem custas.

Porto, 25 de Janeiro de 2007

Dulce Manuel Neto

Anibal Ferraz

Francisco Rothes

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

**Processo:** 00302/04 - VISEU  
**Secção:** 2ª Secção - Contencioso Tributário  
**Data do Acórdão:** 10-01-2008  
**Relator:** Francisco Rothes  
**Descritores:** FIXAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL - MÉTODOS INDICIÁRIOS - COMISSÃO DE REVISÃO  
**Sumário:**

I - Nos casos em que o contribuinte reclamou ao abrigo do art. 84.º do CPT para a Comissão de Revisão do volume de negócios e do IVA fixado pela AT na sequência da fiscalização à sua escrita, a decisão dessa comissão constituía o acto final de fixação da matéria tributável, sendo que, se o valor da mesma foi obtido por acordo entre os vogais do contribuinte e da Fazenda Pública, esse valor servia de base à liquidação, como prescrevia o n.º 2 do art. 87.º do CPT.

II - Assim, deve ser revogada a sentença que, ignorando o disposto em I, julgou procedente a impugnação judicial com fundamento em falta de fundamentação do critério utilizado na quantificação da matéria tributável assacado à decisão da AT que fixou inicialmente o volume de negócios e o IVA em falta.

III - Também não pode proceder o vício de falta de fundamentação se entendido como assacado à decisão daquela comissão, pois o Contribuinte, que se nomeou como seu próprio vogal e apresentou uma proposta que foi aceite pelo vogal da Fazenda Pública, não pode desconhecer os motivos por que apurou o valor que propôs para o volume de negócios e que assentam nos valores em que computou as aquisições de matérias primas não registadas e a margem de lucro.

IV - A invocação do erro na quantificação da matéria tributável, quando foi o próprio contribuinte quem interveio como seu vogal na comissão de revisão e propôs os valores que, porque aceites pelo vogal da Fazenda Pública, serviram de base à fixação do volume de negócios e do IVA, constitui uma violação do princípio da boa fé, na sua vertente da confiança (cf. art. 6.º-A, do CPA), constituindo um venire contra factum proprio.

V - Ainda que não se aceite a posição expressa em IV, o critério utilizado na quantificação só poderá ser posto em causa por prova susceptível de demonstrar inequivocamente que assenta em factos que não correspondem à verdade ou adopta método errado.

VI - Os arts. 82.º e 84.º do CIVA autorizam o recurso a métodos indiciários para fixação do volume de negócios e do imposto a todos os sujeitos passivos.

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério Público:**

**Decisão Texto Integral:**

**1. RELATÓRIO**

1.1 Na sequência de uma acção de fiscalização que efectuou à empresa de JOAQUIM VENÂNCIO (adiante Contribuinte, Impugnante ou Recorrido), que se dedicava à actividade de "restaurante e snack-bar", a Administração tributária (AT) concluiu, para além do mais ( ) A AT verificou ainda existir falta de remessa aos Serviços do IVA de diversas declarações periódicas e imposto devido. Relativamente a essas faltas, procedeu às competentes liquidações, que não foram postas em causa no presente processo.), que a escrita, com referência aos anos de 1993 e 1994 ( ) O relatório dos Serviços de Fiscalização Tributária reporta-se também ao ano de 1995 mas, relativamente a este, o Contribuinte não impugnou nos presentes autos a respectiva liquidação adicional de IVA, motivo por que, encontrando-se este acto tributário fora do objecto do processo, não nos interessa considerar a matéria respeitante ao mesmo.), não merecia credibilidade, omitindo a aquisição de algumas matérias primas e a prestação de alguns serviços, bem como que não era possível quantificar directa e exactamente a matéria tributável, motivo por que, com recurso a métodos indiciários, fixou o volume de negócios e liquidou o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) que considerou em falta

(O Em sede de IVA, os actos de fixação da matéria tributável e de liquidação confundem-se.).

O Contribuinte reclamou para a Comissão de Revisão contra a fixação da matéria tributável, ao abrigo do disposto no art. 84.º do Código de Processo Tributário (CPT).

Aquela comissão, decidindo a reclamação, fixou o volume de negócios relativamente a cada um daqueles anos por acordo entre os vogais da Fazenda Pública e do Contribuinte. Consequentemente, com base na matéria colectável assim fixado, a AT procedeu às liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios.

1.2 O Contribuinte impugnou judicialmente essas liquidações, pedindo ao Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Viseu que as anulasse.

Para tanto, alegou, em síntese, o seguinte:

- o atraso que se verificava na sua escrita foi sanado em tempo útil e esta «comporta todos os elementos necessários para que se proceda à tributação pelo rendimento real – Art.º 17º, n.º 3, do CIRC e Art.º 104º, n.º 2, da CRP»;
- os «pseudo fundamentos utilizados pela Inspeção Tributária, para retirar a credibilidade à escrita comercial do impugnante, também não têm aderência à realidade do impugnante», pois, por um lado, «todas as compras efectuadas a terceiros foram efectivamente relevadas na sua escrita» e, por outro, não existe qualquer omissão dos serviços prestados;
- quanto à invocada omissão de registo de aquisições, apenas reconhece que «a transferência para o restaurante» de «alguns dos produtos da sua exploração agrícola» não tenham sido registada, mas que constituem «faltas que a existirem se podem considerar de pequeno valor», nunca superior a esc. 10.000\$00 por ano, e, por isso, «sem relevância para efeitos fiscais» e que, pelo contrário, «se traduziram em prejuízo para o impugnante», que não deduziu os respectivos custos; mais considera que o “Auto de Declarações” prestadas perante a AT, e no qual reconheceu omissões de compras, foi «assinado, quando não estava ajuramentado, nem nas melhores condições técnicas e psicológicas para o efectuar»;
- quanto à invocada omissão de registo de serviços prestados, que a AT detectou com base no consumo das matérias primas, o Impugnante «até hoje ainda não compreende pelas explicações do Relatório da Fiscalização Tributária (base da “fundamentação”), como é que a Administração Fiscal chegou a esta conclusão», não vislumbrando como a AT, com base no consumo de gás, presumiu omissões de serviços declarados e como releva os inventários, cuja regularidade só poderia ter controlado no final do ano a que se reporta cada um deles;
- a AT presumiu que o Impugnante omitiu à escrita aquisições do montante de esc. 1.200.00\$00 por ano bem como que a margem de lucro ronda os 60%, mas não explica como chegou a esses valores e não a quaisquer outros, sendo que «não tem conhecimento dos testes

realizados pela Administração» e no relatório do exame à escrita «não existe qualquer vestígio de que se tenha realizado qualquer teste»;

— de igual modo, não refere aquele relatório se foi considerado qualquer percentagem para desperdícios e consumos internos, sendo que «como é do conhecimento geral, num restaurante nem tudo o que se confecciona é vendido ou obtém contrapartida a nível dos proveitos»;

— o Impugnante não omitiu à contabilidade qualquer compra realizada nem qualquer venda ou prestação de serviços efectuada e a sua contabilidade, que goza da presunção da verdade nos termos do art. 78.º do CPT, é merecedora de credibilidade.

1.3 O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu ( )  
Entretanto, o Tribunal Tributário de 1.ª instância de Viseu foi extinto, sucedendo-lhe o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu.), que enunciou a questão a apreciar e decidir como sendo a de «[s]aber se se acha devidamente fundamentada a decisão de proceder à tributação por métodos indiciários e, sendo a resposta negativa, fica prejudicado o conhecimento de outras questões», julgou a impugnação judicial procedente.

Para tanto, e em síntese,

— começou por se referir aos pressupostos da tributação por métodos indiciários, para concluir que «[n]o caso vertente, quanto aos motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, como consta do relatório dos Serviços de Inspecção, a tributação por métodos indiciários assentou em omissões e irregularidades, sendo as mais significativas as elencadas no relatório dos serviços de fiscalização e sublinhadas nas conclusões a que se refere a alínea D) da matéria de facto assente»; depois,

— já na parte que subordinou à epígrafe «Quanto aos critérios utilizados na determinação da matéria colectável», após aludir aos requisitos do dever legal da fundamentação, deixou dito que «[n]o caso em apreço, a Administração Fiscal refere no relatório, nomeadamente, nos n.ºs 2.6 e 3.3 que procedeu a testes para a demonstração dos cálculos dos serviços prestados. Contudo, quanto à realização desses testes, por um lado, não se acham documentados no relatório dos serviços de inspecção e, por outro, a Administração Fiscal convidada a documentar a sua realização, veio referir que "... não se juntam os testes físicos por não constarem do processo, embora o agente fiscalizador alegue ter feito os mesmos, conforme consta do item 2.6 fls. 4 do relatório»;

— e concluiu: «[...] como é bom de ver, a decisão da tributação por métodos indiciários ou correcções não se acha devidamente fundamentada como impõe o artigo 81.º do C.P.T.».

1.5 A Fazenda Pública interpôs recurso da sentença para este Tribunal Central Administrativo Norte e o recurso foi admitido, com subida imediata, nos próprios autos e com efeito devolutivo.

1.6 A Recorrente apresentou alegações que resumiu em conclusões do seguinte teor:

«

A) Os actos de liquidação, ora impugnados, tiveram por base uma acção de fiscalização levada a cabo à contabilidade do impugnante, durante a qual foram detectadas várias irregularidades, expressas no relatório de fls. 36 a 41 dos autos;

B) As irregularidades citadas determinaram a alteração dos resultados fiscais declarados pelo impugnante, com base no recurso à aplicação de **métodos** indirectos;

C) Não logrou o impugnante fazer prova do alegado, já que, se por um lado, nenhuma prova documental relevante juntou, como se lhe impunha, por outro, o depoimento das testemunhas nada acrescenta para além do provado pela Administração Fiscal;

D) Pretende o impugnante pôr em causa a aplicação dos **métodos** indirectos e a quantificação efectuada pela inspecção tributária, contudo, não conseguiu alcançar tal desiderato, considerando, quer as inúmeras irregularidades praticadas na sua escrita, irregularidades essas descritas no relatório da fiscalização e assumidas pelo próprio impugnante no Auto de Declarações, quer porque como se pode constatar da reunião da Comissão de Revisão, a fls. 48/49 dos autos, foi o próprio vogal do ora impugnante que fez uma proposta concreta, proposta essa que mereceu a concordância da Fazenda Pública;

E) Acresce que a quantificação foi efectuada de conformidade com os elementos fornecidos pelo impugnante durante a acção de fiscalização, salientando-se que os valores apurados tiveram em conta o declarado pelo impugnante, conforme Auto de Declarações de fls. 63 dos autos no sentido que os preços de custo da confecção dos pratos, relativamente aos preços das suas vendas, representam cerca de 40%;

F) Também, da descrição do relatório da fiscalização confirma-se que o agente fiscalizador procedeu efectivamente à realização de testes para apurar das percentagens de lucro bruto sobre o custo dos serviços praticados pelo impugnante, não tendo qualquer relevância a sua não apresentação, uma vez que os testes em causa não foram documentados autonomamente em relação ao relatório, antes o agente fiscalizador procedeu a tais testes na presença do impugnante, no seu estabelecimento e com a sua colaboração, cujos resultados foram descritos directamente no relatório;

G) Em face do exposto, conclui-se que a sentença recorrida fez uma aplicação inadequada do disposto nos art.º 81º e 121º do CPT, 38º n.º 1, alínea d) do CIRS e arts.º 51º n.º 1, alínea d), e 52º, ambos do CIRC.

Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, ordenando-se, em consequência, a substituição da douda sentença recorrida, por outra em que se julgue improcedente, por não provada, a presente impugnação, com as legais consequências».

1.7 O Impugnante não contra alegou.

1.8 Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo Norte, foi dada vista ao Representante do Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que deve ser

concedido provimento ao recurso.

Isto, em resumo, porque considerou que a decisão de tributar por métodos indiciários está «cabalmente fundamentada no ponto 3.2 do falado relatório [de exame à escrita]», quer porque «aí estão elencadas as diversas irregularidades substanciais que põem em causa a credibilidade fiscal da escrita do impugnante», quer porque «aí se aduz que a omissão de registos prejudicou as bases tributáveis para efeitos de I.V.A.», quer porque «lá se alega que, não sendo possível a comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação dos valores, por carência de elementos e dado o tipo de actividade exercida, o apuramento será feito através dos métodos indiciários para efeitos de I.V.A., nos termos do n.º 3 do art. 83.º do C.I.V.A.».

Por outro lado, no mesmo relatório «vem indicado o critério utilizado na sua [do volume de negócios e do IVA em falta] determinação», o que dá integral cumprimento às exigências do art. 81.º do CPT.

1.9 Os Juizes adjuntos tiveram vista dos autos.

1.10 A única questão que cumpre apreciar e decidir, como procuraremos demonstrar, é a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcto julgamento quando considerou a decisão de tributação por métodos indiciários não estava devidamente fundamentada no que respeita ao critério utilizado na determinação da matéria tributável.

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 Na sentença recorrida, o julgamento de facto foi feito nos seguintes termos:

«3.1 – Com base nos elementos constantes dos autos, julgo provados, *com interesse para a presente decisão*, os factos que a seguir se indicam.

A) O impugnante exerce a actividade de Restaurante e Snack-Bar, com estabelecimento próprio, em Barracão – Mortágua, cfr. n.º 1 do relatório, que aqui se dá por reproduzido.

B) Está enquadrado no regime normal de periodicidade trimestral de IVA e não tem remetido regularmente as declarações periódicas, cfr. n.º 1 do relatório, que aqui se dá por reproduzido.

C) Possui contabilidade organizada e em 29 de Abril de 1997 a escrituração encontrava-se em atraso, pois os livros apenas se encontravam escriturados até 31 de Dezembro de 1994, cfr. n.º 1.1 do relatório, que aqui se dá por reproduzido.

D) Os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária, da Direcção de Finanças de Viseu, procederam a acção de fiscalização à actividade do impugnante e elaboraram o relatório que consta a fls. 36 a 40, que aqui se dão por reproduzidas, destacando-se:

(...)



### 3 – Conclusões e propostas

#### 3.1. – Conclusão

As compras declaradas não correspondem minimamente às efectivamente efectuadas, conforme acima já foi amplamente demonstrado.

Do confronto entre os serviços prestados registados e as matérias primas consumidas, obtemos uma omissão aos serviços prestados declarados, conforme abaixo se demonstra.

#### 3.2. – Proposta

Por tudo o que é referido, constata-se que a escrita do sujeito passivo não merece credibilidade fiscal e não traduz a verdadeira situação patrimonial, pois verifica-se que não escriturou, nem contabilizou todas as compras e serviços efectuados, pelo que os registos da sua escrituração não reflectem os resultados efectivamente obtidos, o que prejudicou os lucros tributáveis oferecidos, para efeitos de IRS, bem com as bases tributáveis para efeitos de IVA.

Não sendo possível a comprovação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação dos valores, por carência de elementos e dado o tipo de actividade exercida, o apuramento para efeitos de IRS irá ser feito através da aplicação dos métodos indiciários nos termos do artigo 38º do CIRS, nomeadamente tendo em atenção a alínea d) do nº 1 e para efeitos de IVA, nos termos do nº 3 do artigo 82º do CIVA.

#### 3.3. – DEMONSTRAÇÃO DOS CÁLCULOS DOS SERVIÇOS

Com base no que foi exposto, segundo declarações do sujeito passivo (pontos 1º, 3º e 4º do Termo de Declarações, anexo) e por testes por nós efectuados, apurámos que:

##### *Exercício de 1993:*

Considerando o custo das matérias primas consumidas declaradas de 8.829.829\$, mais 1.200.000\$ de matérias primas consumidas e não declaradas, obtemos um montante real do C.E.V.C. de 10.029.829\$.

Considerando uma percentagem de comercialização de 60% (valor por nós testado e aceite pelo s. passivo), obtemos de Serviços prestados, o montante global de 16.047.726\$.

##### *Exercício de 1994:*

Considerando o C.E.V.C. declaradas de 10.668.088\$, mais 1.200.000\$ de matérias primas consumidas e não declaradas, obtemos um montante real do C.E.V.C. de 11.668.088\$.

Considerando uma percentagem de comercialização de 60% (valor por nós testado e aceite pelo s. passivo), obtemos de Serviços prestados, o montante global de 18.988.940\$.

##### *Exercício de 1995:*

Considerando o C.E.V.C. declaradas de 14.101.147\$, mais 1.200.000\$ de matérias primas consumidas e não declaradas, obtemos um montante real do C.E.V.C. de 15.301.147\$.

Considerando uma percentagem de comercialização de 60% (valor por nós testado e aceite pelo s. passivo), obtemos de Serviços prestados, o montante global de 25.441.835\$.

(...)

E) O impugnante foi notificado por carta registada com aviso de recepção, de 12/12/1997, para efeitos de "IRS — FIXAÇÃO DO CONJUNTO DE RENDIMENTOS LÍQUIDOS SUJEITOS A TRIBUTAÇÃO" e de "IVA-FIXAÇÃO DO VOLUME DE NEGÓCIOS / IMPOSTO", cfr. fls. 35 destes autos que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

F) Apresentou reclamação graciosa [((() Trata-se, manifestamente, de lapso. A reclamação em causa é a da fixação da matéria tributável, prevista no art. 84.º do CPT. Trata-se, pois, da reclamação inserida no procedimento de revisão da matéria tributável, com vista a discutir a quantificação dessa matéria e que é condição necessária para a possibilidade de ulteriormente impugnar judicialmente a liquidação com fundamento na errónea quantificação da matéria tributável (cfr. arts. 84.º, n.ºs 1 e 3, e 136.º, n.º 1, do CPT) e não da reclamação graciosa, prevista, à data, no art. 95.º do CPT, e que «visa a anulação total ou parcial dos actos tributários por iniciativa dos contribuintes».)] para a Comissão Distrital de Revisão em 14/01/1998, que constitui fls. 42 a 47 dos autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

G) A Comissão de Revisão reuniu em 24/03/1998, conforme acta de fls. 26 e 28 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

H) A Administração Fiscal elaborou, em 2 1/04/1998:

a liquidação adicional n.º 98051908, no montante de 530.226\$00, de IVA, referente ao exercício económico de 1993 e respectivas liquidações de Juros Compensatórios n.ºs 98519904, 98051905, 98051906 e 98051907, respectivamente nos montantes de 112.814 \$00, 100.913\$00, 92.237\$00 e 81.433\$00.

a liquidação adicional n.º 98052117, no montante de 595 183\$00, de IVA, referente ao exercício de 1994, e respectivas liquidações de juros compensatórios n.ºs 98052113, 98052114, 98052115 e 98052116, respectivamente, nos montante de 85 243\$00, 78 796\$00, 66 094\$00 e 60 280\$00.

Cfr. fls. 19 a 29 destes autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

I) O prazo para paramento voluntário das importâncias a que se refere a alínea anterior terminou em 30/06/1998.

J) A petição inicial da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças de Mortágua em 17/09/1998, conforme carimbo apostado a fls. 2 destes autos.

\*

3.2 — Todos os factos têm por base probatória, os documentos referidos em cada ponto. De realçar ainda os depoimentos das testemunhas arroladas na formação da convicção do tribunal.

\*

### 3.3 — Facto não provados:

Não se provou a realização dos testes referidos nos n.ºs 2.6 e 3.3 do relatório de inspecção a que se refere a alínea D)».

2.1.2 Para além dos factos que foram dados como assentes pela 1.ª instância, que não vêm postos em causa, entendemos ainda dar como provados os seguintes factos, que reputamos de interesse para a decisão da causa e que, por se referirem ao procedimento que culminou na prática das liquidações impugnadas, são do conhecimento officioso:

L) A reclamação contra a fixação da matéria tributável a que se alude em F) foi apresentada mediante requerimento subscrito pelo próprio Contribuinte (cf. cópia do requerimento de fls. 42 a 47);

M) Nesse requerimento, para além do mais, o Contribuinte admitiu expressamente que tinha omitido à sua contabilidade compras de matérias primas no valor de esc. 800.000\$00 para cada um dos anos de 1993 e 1994 e que a percentagem de comercialização em cada um daqueles anos foi de 45% (cf. cópia do requerimento de fls. 42 a 47, *maxime* os itens 8.º e 9.º);

N) No mesmo requerimento, o Contribuinte nomeou-se a si mesmo como o seu vogal na Comissão de Revisão (cf. cópia do requerimento, *maxime* fls. 46);

O) Foi o Contribuinte quem compareceu na qualidade de seu vogal na reunião da Comissão de Revisão, que teve lugar em 24 de Março de 1998, e foi ele quem, nessa qualidade, subscreveu a acta (cf. cópia da acta da reunião, a fls. 48 e 49);

P) Da acta da reunião da Comissão de Revisão, referida em G), consta, para além do mais, o seguinte:

«Pelo vogal do s.p. foram reafirmados os argumentos já expendidos na reclamação, afirmando que, embora aceite alguma correcção a nível de compras/aquisição de matérias primas, entende que o valor proposto pelo agente fiscalizador é manifestamente elevado.

Também afirma que relativamente à contabilidade a mesma enferma de várias anomalias que se devem à sua deficiente elaboração pela pessoa encarregada da sua apresentação, facto que já foi ultrapassado com a indigitação de outro contabilista.

Pelo vogal da F.P. foram confirmadas as correcções expressas no relatório elaborado pelo agente fiscalizador, pois os elementos contabilísticos apresentados não oferecem credibilidade bastante.

Após discussão havida entre as partes foi pelo vogal do s.p. apresentada a seguinte proposta:

- Aceitar como omissão às compras o valor de 800.000\$00, como valor mais credível e ajustado à realidade e a margem de lucro passar para 63%.

Esta proposta foi considerada razoável pelo vogal da F.P. que a aceitou, anotando, no entanto, que em todos os exercícios em causa exista valor (lucro) positivo.

Assim os valores passam a ser os seguintes:

[...]

Valores para efeitos de IVA

Exercício de 1993

Volume de negócios corrigido (PServiços) 15 696 621\$

" " declarado 12 382 710\$

Diferença 3 313 911\$

IVA à taxa de 16% 530 226\$

Exercício de 1994

Volume de negócios corrigido (PServiços) 18 692 983\$

" " declarado 14 973 090\$

Diferença 3 719 893\$

IVA à taxa de 16% 595 183\$

[...]

O presente acordo obteve a concordância do Presidente da Comissão.

Nada mais havendo a constar se encerra a presente acta que vai ser assinada pelos intervenientes» (cf. cópia da acta a fls. 48 e 49);

Q) O acordo obtido na reunião da Comissão de Revisão foi confirmado pelo Chefe do Serviço de Finanças em 9 de Abril de 1998 (cf. fls. 53 e 54);

R) Foi com base nesse acordo que foram efectuadas as liquidações ditas em H) (cf. fls. 53 e 54).

\* \* \*

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

Na sequência de uma acção de fiscalização efectuada junto do Contribuinte, que exercia a actividade de restaurante, a AT considerou que a contabilidade do mesmo (depois de formalmente regularizada (i) Contrariamente ao que parece ter entendido o Contribuinte na petição inicial da impugnação, a AT não utilizou como fundamento para a tributação por métodos indiciários o facto de a escrita não se encontrar devidamente organizada à data da fiscalização e concedeu-lhe prazo para a regularização da falta. Aliás, de acordo com o relatório dos Serviços de Fiscalização, a escrita encontrava-se organizada até 31 de Dezembro de 1994, motivo por que nunca tal irregularidade poderia influir relativamente aos períodos em causa nos presentes autos, que são exclusivamente os anos de 1993 e 1994.)) não merecia credibilidade, quer porque omitia compras de matérias primas (nomeadamente, frutas, hortaliças, legumes, batata, grão, feijão, vinho e peixe, que integram a composição das refeições diárias, tudo como confirmado pelo Contribuinte em "auto de declarações", onde também referiu serem algumas dessas matérias primas produção sua e que avaliou tais omissões em esc. 100.000\$00 por mês), quer porque omitia prestações de serviços (não mantendo registos dos serviços prestados e revelando um consumo de gás manifestamente exagerado face ao montante de serviços prestados declarados). Assim, e ainda porque considerou que não era possível determinar exacta e directamente o volume de negócios do Contribuinte, a AT entendeu proceder a essa

determinação com recurso a métodos indiciários. Para tanto, depois de corrigido o valor das matérias primas adquiridas (fazendo acrescer ao que foi declarado o valor que considerou omitido, de esc. 1.200.000\$00 por ano, nos termos das declarações do Contribuinte), aplicou-lhe a margem de comercialização de 60% (que diz ter obtido através de testes que realizou e que foi confirmada pelo Contribuinte em “auto de declarações”), para apurar o volume de negócios (matéria tributável para efeitos de IVA) relativamente aos anos de 1993 e 1994.

O Contribuinte, notificado da fixação do volume de negócios e do imposto considerado em falta, reclamou para a Comissão de Revisão a que alude o art. 84.º do CPT, em vigor à data. Reunida esta Comissão, os vogais do Contribuinte e da Fazenda Pública aí chegaram a acordo quanto à quantificação do volume de negócios, nos termos previstos no art. 87.º, n.º 1, do CPT, tendo este aceite a proposta por aquele apresentada na reunião.

Foi com base no volume de negócios obtido por acordo entre os vogais do Contribuinte e da Fazenda Pública na reunião da Comissão de Revisão e nos termos do n.º 2 do referido art. 87.º do CPT, que foram efectuadas as liquidações adicionais de IVA dos anos de 1993 e 1994 que ora vêm impugnadas.

Cumprir ter bem presentes os trâmites do procedimento de fixação da matéria tributável, pois, como veremos adiante, quer o Contribuinte quer o Juiz do Tribunal *a quo*, salvo o devido respeito, parecem ter ignorado que a quantificação da matéria tributável tem como base e fundamento, não o relatório dos Serviços de Fiscalização que esteve na base da inicial fixação do volume de negócios e do imposto em falta, mas antes o acordo obtido em sede de Comissão de Revisão.

Dito isto, cumpre agora ter presente que na sentença recorrida, se bem a interpretamos (e pese embora, sempre salvo o devido respeito, a sua menor clareza no que respeita aos fundamentos por que decidiu pela procedência da impugnação judicial), se considerou que a falta de fundamentação que determina tal procedência é, e é apenas, a que respeita ao critério utilizado na quantificação da matéria tributável. Na verdade, quanto à decisão de usar os métodos indiciários para a determinação da matéria tributável, a sentença deixou claramente dito que «[n]o caso vertente, quanto aos motivos da impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, como consta do relatório dos Serviços de Inspeção, a tributação por métodos indiciários assentou em omissões e irregularidades, sendo as mais significativas as elencadas no relatório dos serviços de fiscalização e sublinhadas nas conclusões a que se refere a alínea D) da matéria de facto assente».

Ou seja, o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu considerou estar fundamentada a decisão da AT, de tributar o Contribuinte com recurso a métodos indiciários. A falta de fundamentação que determinou a procedência da impugnação judicial foi apenas a respeitante aos «critérios utilizados na determinação da matéria colectável».

Ou seja, contrariamente ao que parece ser o entendimento da Recorrente, que dedicou boa parte das alegações de recurso à tentativa de demonstrar que a AT fundamentou a decisão de tributar por métodos indiciários (cf. as conclusões de recurso vertidas sob as alíneas A) a D)), a sentença, nesse segmento, não decidiu no sentido da ilegalidade da actuação de Administração. Bem pelo contrário, a sentença decidiu que estava devidamente fundamentada tal decisão, pois que a Administração especificou os motivos por que entendeu que a contabilidade não merece crédito e por que não pode quantificar directa e exactamente a matéria tributável e, nessa parte, transitou em julgado.

Assim, ora cumpre apenas apreciar do erro de julgamento relativamente à falta de fundamentação do critério utilizado na quantificação da matéria tributável.

## 2.2.2 DA FUNDAMENTAÇÃO DO CRITÉRIO DE QUANTIFICAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL

2.2.2.1 Como adiantámos já, quer o Impugnante quer a sentença assentaram num pressuposto que não merece o nosso acordo: que o critério utilizado na quantificação do volume de negócios que esteve na base das liquidações impugnadas foi o constante do relatório que os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Viseu elaboraram na sequência do exame à escrita. Esse relatório esteve na base da inicial fixação do volume de negócios e do imposto em falta, mas não foi essa fixação inicial da matéria tributável que deu origem às liquidações ora impugnadas. Na verdade, a mesma foi objecto de reclamação por parte do Contribuinte para a Comissão de Revisão nos termos do art. 84.º do CPT. E foi o volume de negócios resultante do acordo obtido na reunião dessa comissão que, nos termos do art. 87.º, n.º 2, do CPT, na redacção do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro, serviu de base às liquidações de IVA cuja legalidade é discutida na presente impugnação judicial.

A decisão da Comissão de Revisão é o acto final de fixação da matéria tributável. Na verdade, a reclamação constitui um pedido de revisão da matéria tributável e é a respectiva decisão que a fixa definitivamente (sem prejuízo da sindicância judicial, como é óbvio).

O que significa que a fundamentação do critério utilizado na quantificação da matéria tributável deve buscar-se, em primeira linha, na acta da reunião da Comissão de Revisão e não no relatório do exame à escrita (()) Sem prejuízo de, eventualmente, naquela se poder remeter para este.).

2.2.2.2 O recurso a métodos indiciários, a estimativas ou presunções para determinar a matéria tributável está rodeado de algumas cautelas que visam assegurar que aquele constitui uma *ultima ratio* nas relações do contribuinte com a AT.

Entre essas cautelas avultam a fundamentação especial que deve

acompanhar o exercício do poder de recurso aos métodos indirectos. Assim, aos deveres gerais de fundamentação dos actos tributários – à data decorrentes de forma genérica dos arts. 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa, do art. 125.º do Código de Procedimento Administrativo (CPA) e 21.º do CPT – acrescem, no caso de tributação por métodos indiciários, a indicação dos motivos por que a contabilidade do contribuinte não merece credibilidade, por que não é possível a quantificação directa e exacta da matéria tributável e também à indicação do critério utilizado para a quantificação da matéria tributável (cf. art. 81.º do CPT, em vigor à data ( ) O art. 81.º do CPT dispunha: «A decisão da tributação por métodos indiciários ou por presunções, nos casos e com os fundamentos expressamente previstos em leis tributárias, especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e indicará os critérios utilizados na sua determinação». - ( ) Hoje, o art. 77.º, n.º 4, da LGT.)). A fundamentação da tributação por métodos indiciários reveste, pois, uma dupla vertente: deve especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável e deve também indicar o critério utilizado na quantificação da mesma.

Como deixámos já dito, a nosso ver, a falta de fundamentação que está em causa é apenas a relativa a esta última vertente, isto é, a relativa ao critério utilizado na quantificação.

Dito isto, cumpre ter presente que o dever de fundamentação, como a doutrina e a jurisprudência têm vindo a dizer reiterada e uniformemente, é um conceito relativo, cujo grau de exigência varia na proporção inversa ao grau de discordância entre o contribuinte e a Administração.

Ora, no caso *sub judice*, a quantificação foi efectuada, em sede de revisão da matéria tributável pela Comissão de Revisão, por acordo obtido entre os vogais da Fazenda Pública e do Contribuinte, sendo que este era o próprio Contribuinte, e mediante proposta por ele apresentada. Na verdade, o acordo a que chegaram os vogais resulta da aceitação pelo Vogal da Fazenda Pública da proposta apresentada pelo próprio Contribuinte, actuando como seu vogal na comissão de Revisão, e que adiantou concretos valores, apurados por estimativa, quer para as compras omitidas à contabilidade (assim admitindo a omissão de registos de aquisições) quer para a margem de lucro.

Assim, resultando a quantificação da matéria tributável da aceitação de proposta apresentada pelo próprio Contribuinte, mal se compreende que este venha agora, em sede de impugnação judicial, arguir a falta de fundamentação do critério utilizado na quantificação. Ele, melhor que ninguém, saberá os motivos por que entendeu propor os valores que propôs para as matérias primas relativamente às quais aceitou não ter registos de aquisição, bem como para a margem de lucro que disse ser a por ele praticada.

Face às concretas circunstâncias do caso, não podemos deixar de considerar que o critério utilizado para a quantificação da matéria tributável está devida e suficientemente fundamentado, sendo até

mais compreensível para o Contribuinte do que para quem quer que seja.

A sentença recorrida, que decidiu em sentido diverso, com base no pressuposto de que o acto de fixação da matéria tributável era o inicial e, assim, que não estava suficientemente fundamentado o critério utilizado na quantificação da matéria tributável, não pode manter-se, motivo por que deve ser revogada, como decidiremos a final.

### 2.2.3 DOS DEMAIS VÍCIOS INVOCADOS NA PETIÇÃO INICIAL

A sentença, na sequência do julgamento que fez no sentido de que o critério utilizado na quantificação da matéria tributável estava insuficientemente fundamentado, anulou as liquidações impugnadas, não conhecendo das demais questões suscitadas pelo Contribuinte na petição inicial, porque prejudicadas pela resposta encontrada para aquela questão.

Cumpriria, pois, agora delas conhecer (cf. art. 715.º, n.º 2, do CPC).

2.2.3.1 Mas, previamente, uma outra questão se nos coloca, suscitada pelo facto de a decisão da Comissão de Revisão ter sido obtida por acordo entre os vogais do Contribuinte e da Fazenda Pública: pode o Contribuinte vir discutir em sede de impugnação judicial a quantificação da matéria tributável que foi objecto de acordo? não fica ele vinculado pelo acordo obtido?

Vejamos:

O Contribuinte reclamou da fixação da matéria tributável e do imposto para a Comissão de Revisão ao abrigo do disposto no art. 84.º do CPT, reclamação que se lhe impunha como condição prévia para poder sindicar a quantificação da matéria tributável em sede de impugnação judicial da consequente liquidação (cf. arts. 84.º, n.º 3, 89.º, n.ºs 1 e 2, e 136.º, n.º 1, do mesmo código).

Verificada essa condição, o direito de impugnar a liquidação com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável não sofria, no âmbito da redacção inicial do CPT, qualquer restrição.

Neste sentido, ficou dito no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Junho de 1999 (I) Proferido no recurso com o n.º 22.355, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 19 de Junho de 2002, págs. 2129 a 2133.):

«...várias normas deste Código [de Processo Tributário] inculcavam a ideia de que tal direito de impugnação não deixava de ser assegurado, em nenhum caso, pois era globalmente assegurado sem a ressalva de qualquer excepção.

Era isso que sucedia com as seguintes normas:

- n.º 3 do art. 84.º, que prevê que a reclamação aí referida é condição da impugnação judicial com fundamento em errónea quantificação da matéria tributável;

- n.º 1 do art. 89.º, em que se prevê que «o acto de fixação da matéria tributável não é susceptível de impugnação judicial autónoma, salvo se não der origem à liquidação de imposto»;



- n.º 2 do mesmo artigo, em que, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, se estabelecia que «na reclamação ou impugnação do acto tributário de liquidação, pode ser invocada qualquer ilegalidade praticada na determinação da matéria tributável ou a errónea quantificação desta»;

- art. 120.º, alínea a), em que se prevê a errónea quantificação dos rendimentos como fundamento de impugnação judicial;

- n.º 1 do art. 136.º em que se prevê como única limitação à impugnabilidade dos actos tributários com fundamento em erro na quantificação da matéria tributável, a reclamação prévia referida no art. 84.º.

Por outro lado, se, no caso referido, se pretendesse restringir o direito dos cidadãos acederem aos tribunais, que lhes é constitucionalmente assegurado de forma generalizada, com a categoria de direito fundamental (art. 20.º, n.º 1, da C.R.P.), decerto se teria inserido uma disposição expressa nesse sentido».

Só com a redacção que foi dada pelo Decreto-Lei n.º 24/98, de 9 de Fevereiro, ao art. 89.º, n.º 2, do CPT, a lei passou a prever um caso de impossibilidade de sindicar judicialmente a decisão da comissão de revisão: quando o contribuinte tivesse requerido a nomeação de um perito independente e, em matéria de facto, a decisão da comissão fosse conforme com o parecer deste. Mesmo em relação a esta limitação, é sustentável a sua «duvidosa constitucionalidade à face do direito de impugnação contenciosa de todos os actos lesivos e do direito de acesso aos tribunais para defesa dos direitos, garantido pelo n.º 4 do art. 268.º da C.R.P.» (()) Neste sentido, DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2.ª edição, nota 8. ao art. 86.º, pág. 364/365.).

É certo que este regime se alterou com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, em 1 de Janeiro de 1999 (()) Cf. arts. 1.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.-()) Na LGT, o acordo obtido no procedimento de revisão da matéria tributável determinada com base em avaliação indirecta constitui obstáculo a que se discuta a quantificação em sede de impugnação judicial, de acordo com o disposto nos n.ºs 4 e 5 do art. 86.º, que dispõem:

«4 - Na impugnação do acto tributário de liquidação em que a matéria tributável tenha sido determinada com base em avaliação indirecta, pode ser invocada qualquer ilegalidade desta, salvo quando a liquidação tiver por base o acordo obtido no processo de revisão da matéria tributável regulado no presente capítulo.

5 - Em caso de erro na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria tributável, a impugnação judicial da liquidação ou, se esta não tiver lugar, da avaliação indirecta depende da prévia reclamação nos termos da presente lei».), no entanto a lei aplicável à data a que se reportam os factos era o CPT e é à luz deste código, de acordo com o princípio de que a validade dos actos se afere pela lei em vigor à data em que foram praticados (()) Princípio *tempus regit actum* (cf. art. 3.º do CPT, em vigor à data; hoje, veja-se o art. 12.º, n.º 3, da LGT).), que devemos apreciar a situação.

É certo que no domínio da vigência do CPT, o vogal do contribuinte na comissão de revisão não é representante deste. Nada na lei o diz e, bem pelo contrário, a nomeação do vogal pelo contribuinte «não envolve sequer um mandato para representação dos seus

interesses», pois «os vogais que intervêm na comissão, todos eles, têm o dever de agir com imparcialidade e independência técnica (n.º 3 do art. 86.º do C.P.T., na redacção que dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março), pelo que não poderão ser considerados como representantes dos interesses dos contribuintes perante a comissão» ( () Cf. o já citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 2 de Junho de 1999.). Assim, «não havia justificação razoável para vincular este pela actuação de alguém que não o representava» ( () DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE I. OPES DE SOUSA, *ob. e loc. cit.* ).

Como ficou no acórdão cuja exposição vimos seguindo, a nomeação do vogal pelo contribuinte para integrar a comissão de revisão prevista no CPT «destina-se a dar às referidas comissões, que são dirigidas e maioritariamente integradas por pessoas nomeadas pela Administração Fiscal, garantias de imparcialidade em relação a esta e de isenção na aplicação dos critérios técnicos que elas têm por função aplicar, não se destinando a fazer valer perante esta as perspectivas dos contribuintes sobre a definição dos seus direitos ou interesses».

Podemos, pois concluir, com o citado acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, que, no domínio do CPT, o contribuinte não é representado na comissão de revisão pelo vogal por ele nomeado, pelo que não pode aceitar-se que as decisões que aquele tome no seio da comissão se repercutam na esfera jurídica deste, designadamente impedindo-o de impugnar contenciosamente a decisão da comissão.

Nem se argumente em sentido contrário com o art. 86.º, n.º 4, da LGT, pois esta lei, quando comparada com o CPT, introduz uma mudança radical no regime que vimos de expor. Na LGT «deixou de fazer-se qualquer referência a deveres de imparcialidade e independência técnica da pessoa nomeada pelo sujeito passivo para participar na avaliação indirecta, aludindo-se a relação de *representação* entre o sujeito passivo e o perito por si designado (art. 91.º, n.º 1).

Configurando-se esta relação como de representação, justificar-se-á que se estabeleça a vinculação do sujeito passivo pela actuação deste perito, da mesma forma que tal vinculação existe no domínio do direito civil (arts. 1178.º, n.º 1, e 258.º do Código Civil)» ( () *Ibidem.*).

A diversidade de regimes não permite, pois, estabelecer qualquer paralelismo.

Há, no entanto, que ter presente que toda a argumentação utilizada para sustentar a não vinculação do contribuinte ao acordo obtido na comissão de revisão assenta no pressuposto de que o vogal nomeado pelo contribuinte não o representa. Ora, tal argumentação soçobra no caso presente, em que o Contribuinte se nomeou a si mesmo e interveio como seu vogal na comissão de revisão. Poderia, isso sim, questionar-se se o Contribuinte podia nomear-se a si mesmo como seu vogal na comissão de revisão, face aos deveres de imparcialidade e independência técnica que o n.º 5 do art. 86.º do CPT, na redacção aplicável ( () A do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de

Janeiro.), impunha aos vogais, mas essa é questão que a AT não suscitou no momento oportuno.

No caso, foi com a intervenção do próprio Contribuinte, enquanto seu vogal na Comissão de Revisão (e, não podemos deixar de realçá-lo, aceitando proposta por ele apresentada), que foi obtido o acordo quanto à quantificação da matéria tributável e que serviu de base às liquidações impugnadas. Recordemos que, de acordo com a lei em vigor à data, era o acordo entre os vogais do contribuinte e da Fazenda Pública a forma privilegiada de decisão da reclamação, finalidade que devia ser prosseguida pelo presidente da comissão, e que, no caso de obtenção de acordo, era este que serviria de base à liquidação (cf. art. 87.º, n.ºs 1 e 2, do CPT, na redacção do Decreto-Lei n.º 23/97, de 23 de Janeiro).

Assim, afigura-se-nos manifestamente abusivo e contrário ao princípio do *pacta sunt servanda* que o Contribuinte, que foi o seu próprio vogal na Comissão de Revisão e aí apresentou uma concreta proposta de quantificação da matéria tributável, que mereceu o acordo do vogal da Fazenda Pública e que, por isso e de acordo com a lei em vigor à data, serviu de base às liquidações, venha agora em sede de impugnação judicial dar o dito por não dito e, quebrando o princípio da confiança e da boa fé que deve vigorar reciprocamente nas relações entre os contribuintes e a Administração (cf. art. 59.º, n.ºs 1 e 2, da LGT, bem como o art. 6.º-A, do CPA (Disposição legal aditada pelo Decreto-Lei n.º 6/96, de 31 de Janeiro, e que dispõe:

«1 - No exercício da actividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e relacionar-se segundo as regras da boa fé.

2 - No cumprimento do disposto nos números anteriores, devem ponderar-se os valores fundamentais do direito, relevantes em face das situações consideradas, e, em especial:

a) A confiança suscitada na contraparte pela actuação em causa;

b) O objectivo a alcançar com a actuação empreendida»)), questionar aquele acordo.

O Contribuinte, ao vir em sede de impugnação judicial questionar a quantificação da matéria tributável que foi fixada pela Comissão de Revisão mediante acordo (e acordo que decorre da aceitação pelo vogal da Fazenda Pública de uma proposta por ele apresentada), põe em causa o princípio da boa-fé que deve presidir às relações entre contribuintes e Administração, quebrando intolerável e injustificadamente a confiança que, ao propor concretos valores, apurados por estimativa, para as compras omitidas à contabilidade (assim admitindo a omissão de registos de aquisições) e para a margem de lucro, suscitou junto da Administração quanto à aceitação desses valores.

Afigura-se-nos, pois, que, sob pena de intolerável violação do princípio da boa fé, na sua vertente da confiança gerada na contraparte, não pode agora, em sede de impugnação judicial, admitir-se que o Contribuinte venha questionar os valores que ele mesmo (e não um vogal sem poderes de representação) propôs em sede de revisão da matéria tributável e que foram aceites pelo vogal

da Fazenda Pública, motivo por que serviram de base à fixação do volume de negócios e do imposto em falta; não porque a lei em vigor à data o impeça, que não impedia, mas antes porque a posição assumida pelo Contribuinte em sede do procedimento de revisão da matéria tributável não lhe deve permitir agora, sob pena de *venire contra factum proprio*, questionar a quantificação da matéria tributável, a menos que tivesse alegado qualquer vício relevante na formação da vontade.

Mas, ainda que assim não se considere, e, pelo contrário, se entenda que o Contribuinte não ficou vinculado pela posição que assumiu enquanto vogal na Comissão de Revisão, certo é que nunca seria com a prova produzida nos autos que o Contribuinte lograria pôr em causa a quantificação da matéria tributável, sendo certo que, dada a especial natureza da quantificação com recurso a métodos indiciários, não se lhe pode exigir a mesma precisão que na quantificação feita com base em métodos directos, motivo por que aquela só pode ser afastada mediante prova de que os elementos utilizados ou o método de quantificação são errados. Prova essa que, manifestamente, não foi feita, devendo valorar-se a falta da mesma contra o Impugnante.

2.2.3.2 Suscitou ainda o Contribuinte na petição inicial uma questão que, se bem a interpretamos, teria a ver com a impossibilidade de recurso aos métodos indiciários relativamente à tributação em IVA. Se bem que tenhamos alguma dificuldade em alcançar a tese sustentada pelo Contribuinte, é manifesto que não é essa, nem seria razoável que fosse, a opção consagrada na lei.

Quando a AT, como sucedeu no caso, através do controlo efectuado à situação tributária do contribuinte, fundamentadamente considere que das declarações resultava um imposto inferior ao devido, a lei permite-lhe que seja ela a quantificar a matéria tributável, o que será feito por métodos directos, no caso de tal ser possível e, não sendo possível, com recurso a métodos de prova indirecta ou presunções, se bem que neste caso, como deixámos já dito, a lei imponha que a AT especifique os motivos daquela impossibilidade e qual o critério utilizado na determinação da matéria tributável (cf. art. 82.º, n.ºs 1 e 4, e 84.º, do CIVA, e 81.º do CPT, em vigor à data).

Salvo o devido respeito, nada obsta a que a AT, agora como à data dos factos, se socorra de métodos indirectos para determinar o volume de negócios e o IVA, desde que se verifiquem os requisitos de que a lei faz depender tal forma de tributação.

Na verdade, embora o n.º 4 do art. 82.º, do CIVA, pareça referir-se exclusivamente aos pequenos retalhistas, da conjugação desse preceito com o art. 84.º do mesmo código resulta claramente que a lei prevê o recurso ao critério estimativo ou presuntivo para apuramento do volume de negócios em relação a todos os sujeitos passivos. Afastando todas as dúvidas que eventualmente pudessem subsistir a esse propósito, *vide* o acórdão de 12 de Maio de 1992 do Tribunal Tributário de 2ª Instância (I) Publicado na *Ciência e Técnica*

*Fiscal* n.º 368, págs. 234 a 247, e com sumário no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 417, pág. 852.). Como ficou dito nesse acórdão, «o regime previsto no art. 82.º, n.ºs 1 a 3 para a efectivação das liquidações adicionais abrange todos os sujeitos passivos do imposto salvo, quanto aos pequenos retalhistas, o campo específico abrangido pelo seu n.º 4 e a desencadear apenas quando se verifique o apertado condicionalismo aí referido, que se sobreporá ao resultante dos números anteriores».

Nunca a impugnação judicial poderia proceder com tal fundamento.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulam-se as seguintes conclusões:

I- Nos casos em que o contribuinte reclamou ao abrigo do art. 84.º do CPT para a Comissão de Revisão do volume de negócios e do IVA fixado pela AT na sequência da fiscalização à sua escrita, a decisão dessa comissão constituía o acto final de fixação da matéria tributável, sendo que, se o valor da mesma foi obtido por acordo entre os vogais do contribuinte e da Fazenda Pública, esse valor servia de base à liquidação, como prescrevia o n.º 2 do art. 87.º do CPT.

II- Assim, deve ser revogada a sentença que, ignorando o disposto em I, julgou procedente a impugnação judicial com fundamento em falta de fundamentação do critério utilizado na quantificação da matéria tributável assacado à decisão da AT que fixou inicialmente o volume de negócios e o IVA em falta.

III- Também não pode proceder o vício de falta de fundamentação se entendido como assacado à decisão daquela comissão, pois o Contribuinte, que se nomeou como seu próprio vogal e apresentou uma proposta que foi aceite pelo vogal da Fazenda Pública, não pode desconhecer os motivos por que apurou o valor que propôs para o volume de negócios e que assentam nos valores em que computou as aquisições de matérias primas não registadas e a margem de lucro.

IV- A invocação do erro na quantificação da matéria tributável, quando foi o próprio contribuinte quem interveio como seu vogal na comissão de revisão e propôs os valores que, porque aceites pelo vogal da Fazenda Pública, serviram de base à fixação do volume de negócios e do IVA, constitui uma violação do princípio da boa fé, na sua vertente da confiança (cf. art. 6.º-A, do CPA), constituindo um *venire contra factum proprio*.

V- Ainda que não se aceite a posição expressa em IV, o critério utilizado na quantificação só poderá ser posto em causa por prova susceptível de demonstrar inequivocamente que assenta em factos que não correspondem à verdade ou adopta método errado.

VI- Os arts. 82.º e 84.º do CIVA autorizam o recurso a métodos indiciários para fixação do volume de negócios e do imposto a todos os sujeitos passivos.

\* \* \*

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário

[REDACTED] deste Tribunal Central Administrativo Norte acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar a impugnação judicial improcedente.

[REDACTED] Custas pelo Impugnante, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra alegou o presente recurso.

\*

[REDACTED] Porto, 10 de Janeiro de 2008

[REDACTED] Francisco Rothes

[REDACTED] Fonseca Carvalho

[REDACTED] Moisés Rodrigues

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul**

<b>Processo:</b>	02803/08
<b>Secção:</b>	CT- 2.º JUÍZO
<b>Data do Acórdão:</b>	02-06-2009
<b>Relator:</b>	LUCAS MARTINS
<b>Descritores:</b>	IRC. CORRECÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL. CORRECÇÕES TÉCNICAS E MÉTODOS INDIRECTOS. UTILIZAÇÃO SIMULTÂNEA. AMPLIAÇÃO DO ÂMBITO DO RECURSO.
<b>Sumário:</b>	<p>1. Visando, a contabilidade, os métodos de registo e de cálculo dos actos relevantes à vida das empresas, no desenvolvimento dos respectivos objectos sociais, deve, a mesma, reflectir, enquanto um todo e pelos períodos económicos relevantes, os factos patrimoniais ocorridos ao longo da existência daquelas;</p> <p>2. Sem embargo, a circunstância da contabilidade ser uma não colide com a sua correcção, por parte da AF, através da utilização simultânea de correcções técnicas e métodos indirectos;</p> <p>3. A utilização simultânea de tais metodologias alternativas quando, em face dos factos patrimoniais sujeitos a registo, se apresente possível, torna-se, mão só, uma faculdade, mas um poder/dever da AF na medida em que impliquem uma maior proximidade à realidade a tributar;</p> <p>4. Impondo-se, à AF, a fundamentação substancial dos critérios de quantificação de venha a lançar mão, na utilização de métodos indirectos, tal ónus cumpre-se pela referência a elementos que se apresentem como justos e adequadas, à luz de parâmetros de aferição pautados por juízos de normalidade e probabilidade, ao alcance do resultado final;</p> <p>5. Legitimada a utilização de métodos indirectos e cumprindo a AF o ónus referido no ponto anterior, a eventual dúvida que possa subsistir sobre a quantificação da matéria colectável desfavorece a impugnante a quem incumbia demonstrar, positivamente, que aquela carece de aderência à realidade;</p> <p>6. Julgada procedente, na totalidade, a impugnação judicial, mas com conhecimento desfavorável à impugnante de alguns dos fundamentos invocados no articulado inicial, a apreciação destes, em sede de recurso, está dependente da solicitação da ampliação do respectivo âmbito, nos termos do disposto no art.º 684.º-A, do CPC, por força do art.º 2.º/e, do CPPT.</p>

**Aditamento:**

**Decisão Texto Integral:** - O RFPública, por se não conformar com a decisão proferida pelo Mm.º juiz do TAF de Lisboa (2) e que julgou procedente esta impugnação judicial deduzida por «C....., S.A.», com os sinais dos autos, e deduzida contra liquidação adicional de IRC, derrama, tributações autónomas e juros compensatórios, no valor global de € 414.899,26, dela veio interpor o presente recurso apresentando, para o efeito, as seguintes conclusões;

4.1.- O presente recurso, visa reagir contra a decisão de anulação do acto de liquidação impugnado, proferida pelo Tribunal "a quo", e fundamentada no entendimento de que o acto impugnado não se encontra devidamente fundamentado por existir uma verdadeira contradição na fundamentação do acto impugnado.

4.2.- Constam do relatório elaborado pelos Serviços de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa, documento incluso nos autos e ao qual a sentença faz referência, os motivos e fundamentos, nos quais a Administração Tributária se estribou para proceder à

04164/10  
Secção: CA - 2.º JUÍZO  
Data do Acórdão: 06-10-2010  
Relator: JOSÉ CORREIA  
Descritores: IRC  
**VIOLAÇÃO DO DIREITO/DEVER DE EXAUSTÃO DOS MEIOS GRACIOSOS, MAXIME RECLAMAR/PEDIR A REVISÃO DO ACTO ÍNSITO NOS ART.ºS. 86º N.º 3 E 91º DA LGT.**  
Sumário:  
1.- Nos casos em que o contribuinte não forneça à AT os elementos necessários à liquidação do imposto, ou os elementos fornecidos enfermem de omissões ou revelem inexactidões que não permitam o apuramento do lucro tributável com base nesses elementos, a lei permite que a AT possa avaliá-la indirectamente mediante o recurso a métodos indiciários.  
2.- Compete então à AT demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação por métodos indiciários e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que aqueles pressupostos não se verificam ou que, verificando-se, houve erro ou manifesto excesso na quantificação.  
3.- Havendo a AT seguido e adoptado o procedimento da avaliação indirecta quando estavam reunidos os pressupostos para a sua aplicação e considerando a lei a inimpugnabilidade directa de um acto cometido no procedimento que culmina com a liquidação que era o acto de "fixação definitiva do imposto", na falta de reacção mediante o procedimento de revisão regulado no artº 91º e ss da LGT, o acto de avaliação e o respectivo quantum consolidava-se, tornando indiscutível os seus eventuais vícios.  
4.- Havendo sido aplicada a avaliação indirecta, tal impunha o esgotamento do meio administrativo de revisão e, assim, deveria o contribuinte reclamar da aplicação desse método e da respectiva quantificação da matéria colectável para a Comissão de Revisão nos termos do artº 91º da LGT, sem o que o acto tributário era inimpugnável.  
5.- A matéria tributável é uma realidade única, independentemente da forma como foi determinada e, vigorando o regime da impugnação unitária, só em sede de impugnação da liquidação sequente e consequente da fixação, é que poderiam ser alegados os vícios próprios do acto de fixação definitiva de todo o imposto em falta sob pena da violação do disposto no n.º 2 do art. 91.º da LGT.

Aditamento:



**MANIFESTAÇÕES de**  
**FORTUNA**

**ACORDÃOS**  
**STA**  
**TCAN**  
**TCAS**

**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo: 0734/09  
 Data do Acórdão: 19-05-2010  
 Tribunal: PLENO DA SECÇÃO DO CT  
 Relator: ISABEL MARQUES DA SILVA  
 Escretores: RECURSO POR OPOSIÇÃO DE ACÓRDÃOS  
 MATÉRIA COLECTÁVEL  
 AVALIAÇÃO INDIRECTA  
 MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA  
 IRS

**Sumário:**

I - A admissibilidade dos recursos por oposição de acórdãos, tendo em conta o regime previsto nos artigos 27.º, alínea b) do ETAF e 152.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, depende de existir contradição entre o acórdão recorrido e o acórdão invocado como fundamento sobre a mesma questão fundamental de direito, sendo que a oposição de soluções jurídicas pressupõe identidade substancial das situações fácticas, entendida esta não como uma total identidade dos factos mas apenas como a sua subsunção às mesmas normas legais.

II - Evidenciada a aquisição, pela recorrente, de um imóvel com valor de aquisição superior a 250.000,00 €, quando ela declarara rendimentos líquidos inferiores em 50% relativamente ao rendimento padrão (que foi fixado pelo legislador em 20% do valor da aquisição - cfr. tabela constante do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), consideram-se verificados os pressupostos legais para a avaliação indirecta do seu rendimento tributável.

III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna.

IV - 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, atenta a natureza das normas em causa – concernentes à incidência objectiva do imposto -, a proibição constitucional de presunções legais absolutas de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva, o disposto no artigo 73.º da Lei Geral Tributária - que determina que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» -, e bem assim a busca de um cânone interpretativo conforme aos princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático, que a solução adoptada no acórdão recorrido não permite alcançar.

V - Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do

	<p>rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, conseqüentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.</p> <p>VI - Não tendo a administração tributária efectuado 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 acto fixou à ora recorrente o rendimento tributável de €75.000,00 com recurso a avaliação indirecta.</p>
<b>Nº Convencional:</b>	JSTA00066432
<b>Nº do Documento:</b>	SAP201005190734
<b>Data Entrada:</b>	02-09-2009
<b>Recorrente:</b>	A...
<b>Recorrido 1:</b>	DIRFIN DE LISBOA
<b>Votação:</b>	MAIORIA COM 4 VOT VENC
<b>Meio Processual:</b>	REC OPOS JULGADOS.
<b>Objecto:</b>	AC TCA SUL DE 2009/04/21 - AC TCA SUL PROC2259/08 DE 2008/03/04.
<b>cisão:</b>	PROVIDO.
<b>Área Temática 1:</b>	DIR PROC FISC GRAC - MATÉRIA COLECTÁVEL.
<b>Legislação Nacional:</b>	LGT98 ART73 ART85 N1 ART87 N1 D ART89-A N3 N4. CCIV66 ART350. CIC63 ART14 PAR2. CONST97 ART2 ART13.
<b>Jurisprudência Nacional:</b>	AC STA PROC19532 DE 1996/06/19.; AC STA PROC276/05 DE 2005/05/18.; AC STJ PROC87156 DE 1995/04/26.; AC STA PROC761/08 DE 2009/01/28.; AC STA PROC403/09 DE 2009/05/27.; AC TC 348/97 DE 1997/04/29.
<b>Referência a Doutrina:</b>	JORGE DE SOUSA CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO ANOTADO E COMENTADO VII 5ED PAG814. XAVIER DE BASTO IRS INCIDÊNCIA REAL E DETERMINAÇÃO DOS RENDIMENTOS LÍQUIDOS PAG368 PAG369 NOTA415. CASALTA NABAIS O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS PAG497 PAG498. CASALTA NABAIS PRESUNÇÕES INILIDÍVEIS E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ACÓRDÃO N348/97 PROCESSO 63/96 IN FISCO N84/85 PAG89 - PAG95. PEDRO MACHETE ESTADO DE DIREITO DEMOCRÁTICO E ADMINISTRAÇÃO PARITÁRIA. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO A TRIBUTAÇÃO PRESUNTIVA DO RENDIMENTO UM CONTRIBUTO PARA REEQUACIONAR OS MÉTODOS INDIRECTOS DE DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL PAG301 - PAG305.
<b>Aditamento:</b>	

► [Texto Integral](#)

## Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo

Processo:	0403/09
Data do Acórdão:	27-05-2009
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	JORGE DE SOUSA
scritores:	MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA IRS FIXAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL ÓNUS DE PROVA
Sumário:	I - Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT. II - Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS. III - Demonstrando-se que os rendimentos declarados em sede de IRS acrescidos de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se que foi feita a prova exigida pelos n.ºs 3 e 4 do art. 89.º-A da LGT e que, por isso, não pode efectuar-se a avaliação indirecta da matéria tributável nos termos aí indicados.
Nº Convencional:	JSTA00065764
Nº do Documento:	SA2200905270403
Data Entrada:	06-04-2009
Recorrente:	DIR DAS FINANÇAS DE BRAGANÇA
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE
Meio Processual:	REC JURISDICIONAL.
Objecto:	SENT TAF MIRANDELA PER SALTUM.
Objecto 1:	NEGA PROVIMENTO.
Área Temática 1:	DIR FISC - IRS. DIR PROC FISC GRAC - MATÉRIA COLECTÁVEL.
Legislação Nacional:	LGT 98 ART75 N2 ART89-A NA REDACÇÃO DA L 55-B/2004 DE 2004/12/30
Jurisprudência Nacional:	AC STA PROC234/08 DE 2008/04/16.; AC STA PROC1225/06 DE 2007/01/17.; AC STAPLENO PROC761/08 DE 2009/01/28.
Aditamento:	

► [Texto Integral](#)

<p><b>Secção:</b> <b>Data do Acórdão:</b> <b>Relator:</b> <b>escretores:</b></p>	<p>02284/08 CT - 2.º JUÍZO 06-05-2008 JOSÉ CORREIA <b>RECURSO DO ARTº 89º A DA LGT E ARTº 146º B DO CPPT. PRESSUPOSTOS DA AVALIAÇÃO INDIRECTA EM CASOS DE MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA</b></p>
<p><b>Sumário:</b></p>	<p>I) -Em termos gerais e como decorre do disposto no nº 2 do artº 87º da LGT, procede-se à avaliação indirecta nas situações em que não existem elementos fiáveis e suficientes para demonstrar exactamente o valor dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação e, por essa razão, a sua tributação é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha, inclusivamente aqueles que poderiam ser utilizados na avaliação directa.</p> <p>II) -A avaliação indirecta é, de resto, excepcional, a ela apenas se procedendo quando não seja viável a determinação da matéria tributável por meio da avaliação directa, seja por falta de elementos para se operar com esta, seja por existirem razões para suspeitar que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação directa não é a matéria tributável real – cfr. artºs 87º, nº 1, al. c), e 89º da LGT).</p> <p>III) -Estando em causa a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna referidas na tabela constante do n.º 4, do artigo 89º A da Lei Geral Tributária, embora o nº 1 deste, ao referir a falta de declaração de rendimentos não indique expressamente qual o momento a ter em conta para apreciar essa falta, tem de entender-se que a declaração está em falta quando não seja apresentada no prazo legalmente estabelecido, e, «in casu» a declaração devia ser entregue até 30 de Abril de 2003.</p> <p>IV) -Com o aditamento à LGT da alínea d) do art. 75.º da LGT e do art. 89.º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou um novo caso em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados, tudo nos termos previstos na lei (designadamente, no caso de aquisição de imóveis de valor superior a 250.000 euros, quando o contribuinte declare rendimentos inferiores a 25.000 euros).</p> <p>V) – Nas situações em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, a AT está legitimada a proceder à avaliação indirecta da matéria tributável (cfr. art. 87.º, alínea d), da LGT, alínea aditada pela referida Lei n.º 30-G/2000), salvo se o contribuinte provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra (cfr. art. 89.º-A, n.º 3, da LGT).</p> <p>VI) -Se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de imóveis de valor superior a € 250.000, o rendimento padrão é de 20% do valor da aquisição), (cfr. o n.º 4 do art. 89.º-A, da LGT) a não ser que ocorram fundados indícios, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior.</p> <p>VII) -A prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS.</p> <p>VIII) -Fendo o Contribuinte feito prova de que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição, capital próprio e 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.</p> <p>IX) -Não é exigível ao Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, a demonstração da forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano.</p> <p>X) -Mas, tendo sido o recorrente que deu causa à acção por não ter cumprido as suas obrigações legais nem o ónus probatório que sobre ele impendia em devido tempo, não podendo vigorar aqui o princípio da justiça gratuita para o vencedor, deverá ser condenado</p>

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul**

<b>Processo:</b>	00649/05
<b>Secção:</b>	CT - 2º Juízo
<b>Data do Acórdão:</b>	05-07-2005
<b>Relator:</b>	Francisco Rothes
<b>scritores:</b>	MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA DESPROPORÇÃO ENTRE O RENDIMENTO DECLARADO E O RENDIMENTO PADRÃO TRIBUTAÇÃO POR MÉTODOS INDIRECTOS INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA
<b>Sumário:</b>	<p>I - Com o aditamento à LGT da alínea d) do art. 75.º da LGT e do art. 89.º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou um novo caso em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados, tudo nos termos previstos na lei (designadamente, no caso de aquisição de imóveis de valor superior a 250.000 euros, quando o contribuinte declare rendimentos inferiores a 25.000 euros)</p> <p>II - Nesses casos em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, passou a permitir-se à AT proceder à avaliação indirecta da matéria tributável (cfr. art. 87.º, alínea d), da LGT, alínea aditada pela referida Lei n.º 30-G/2000), a menos que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra (cfr. art. 89.º-A, n.º 3, da LGT).</p> <p>III - Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 89.º-A, da LGT, se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de imóveis de valor superior a € 250.000, o rendimento padrão é de 20% do valor da aquisição), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior.</p> <p>IV - A prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS.</p> <p>V - Assim, fazendo o Contribuinte prova de que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição e no ano imediatamente anterior, capitais que detinha em conta de depósito a prazo, de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa, cujo pagamento foi efectuado ao longo daqueles dois anos, tal prova é suficiente para ilidir a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano.</p> <p>VI - Não carece o Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano.</p> <p>VII - Em todo o caso, entendendo a AT que a prova apresentada pelo Contribuinte e referida em V não era suficiente, e que ele devia também demonstrar a origem do capital em depósito bancário a prazo, deveria tê-lo notificado para esse efeito antes de decidir pela tributação por métodos indirectos ao abrigo do disposto no art. 87.º, alínea d), da LGT.</p>

**Aditamento:****isão Texto Integral:****1. RELATÓRIO**

1.1 O DIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS (adiante Entidade recorrida) fixou a M... (adiante Contribuinte ou Recorrente) o rendimento tributável para efeitos de IRS do ano de 2002, por métodos indirectos e ao abrigo do disposto no art. 89.º-A(1), da Lei Geral Tributária (LGT), em € 121.627,00.

1.2 O Contribuinte interpôs recurso dessa decisão do Director-Geral dos Impostos para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé (TAFL) ao abrigo do disposto no n.º 6 do referido art. 89.º-A, da LGT(2).

1.3 A Juíza do TAFL julgou o recurso improcedente.

1.4 A Executada interpôs recurso daquela sentença para este Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), sendo que com o respectivo requerimento apresentou as alegações, resumidas nas seguintes conclusões:

«

- 1) Conforme resulta de fls. [sic], o recorrente e ora Alegante, nos termos do disposto no n.º 6 do artigo 89º-A, da Lei Geral Tributária Código do Processo Tributário, interpôs recurso da decisão do Ex.mo. Sr. Director-Geral, que fixou por métodos indirectos os rendimentos para o ano de 2002, em 121.627,00 €;
- 2) Por sentença de fls. [sic], foi decidido, indeferir os pedidos feitos pelo ora Alegante;
- 3) O Alegante, no dia 27 de Julho de 2001, celebrou com a L... II - Empreendimentos Imobiliários e Turísticos, SA, um contrato de promessa de compra e venda, o lote n.º 27, do Loteamento do Pinhal Velho, Zona 1 do IPP 2 da Urbanização de Vilamoura, freguesia de Quarteira, concelho de Loulé, pelo preço de 110.000.000\$00, tudo isto conforme resulta do teor do documento junto na p.i., com doc. n.º 2;
- 4) A forma de pagamento do imóvel que ambas as partes contratantes acordaram no referido contrato de promessa de compra e venda acima referido, foi de:
  - Esc. 22.000.000\$00 (vinte e dois milhões de escudos) em 21 de Julho de 2001;
  - Esc. 16.500.000\$00 (dezasseis milhões e quinhentos mil escudos) até 27 de Novembro de 2001;
  - Esc. 16.500.000\$00 (dezasseis milhões e quinhentos mil escudos) até 27 de Março de 2002;
  - Esc. 55.000.000\$00 (cinquenta e cinco milhões de escudos) em 26 de Julho de 2002 (data da escritura).
- 5) O Alegante no ano de 2001 pagou a quantia de 38.500.000\$00 (22.000.000\$00 + 16.500.000\$00), e no ano de 2002, a quantia de 71.500.000\$00 (16.500.000\$00 + 55.000.000\$00);
- 6) Na sentença recorrida nada se diz sobre esta realidade - pagamento do imóvel durante dois anos, e o que se diz, está contrário à Lei que define a fixação de rendimentos por método indirecto;
- 7) A Administração fiscal não impugnou o teor do contrato de promessa de compra e venda, também não disse ou alegou a sua nulidade, ou que este não tinha sido cumprido pelas partes, da forma e modo como consta do mesmo;
- 8) Tendo em conta esta circunstância, dever-se-ia Revogar a decisão fixada pela Administração fiscal, pois prova-se que o pagamento do imóvel não ocorreu apenas em 2002, e, com estes valores corrigidos, já o imposto fixado teria de ser substancialmente alterado;
- 9) Na escritura de compra e venda, que deu causa à compra do imóvel, não se diz que o mesmo foi pago no dia da escritura, diz-se apenas que: **Que pelo preço de Quinhentos quarenta e oito mil seiscientos setenta e sete Euros e sessenta e nove cêntimos, que já recebeu, vende ao segundo outorgante, o seguinte** - o que é muito diferente de dizer-se que naquele acto foi pago - tudo isto aliás, conforme a administração fiscal muito bem conhece, e que consta do processo instrutor apenso;
- 10) Quanto muito [sic], e caso se pudesse decidir como decidiu a entidade recorrida - e que na sentença foi indevidamente apreciado, pelas razões acima aduzidas, não pode, - o rendimento tributário do recorrente no ano de 2002, ser fixado no montante indicado pela autoridade administrativa em 110.000.000\$00, mas apenas o valor de 71.500.000\$00;
- 11) Nesta parte tem forçosamente a sentença recorrida de ser Revogada, por erro de apreciação das provas apresentadas: documentos alguns elaborados pela [sic] própria administração fiscal - tanto mais que a administração fiscal não impugnou esta matéria - e caso a impugnasse, ter-se-ia de produzir outra prova, nomeadamente testemunhal, ou documental em como as importâncias não foram pagas daquela forma, e quem teria o ónus da prova era a administração fiscal e não o recorrente;
- 12) O que é dito na sentença recorrida, sobre esta matéria, terá de ser REVOGADO, pois não faz sentido, e é uma interpretação errada, sem nexos, estando contrariamente à Lei que regula este tipo de situações, nomeadamente as normas que são citadas na sentença recorrida;
- 13) Tendo sido pago o imóvel parcialmente, e durante 2 anos, nunca se pode decidir como se decidiu, em como o contrato de promessa de compra e venda não existisse, e não tivesse sido cumprido daquela forma;
- 14) A ser assim, está a administração fiscal a enriquecer de forma ilegítima, e a

cobrar receitas que não têm suporte com a realidade;

15) Tem também de a parte restante da sentença recorrida, ser Revogada, quando não aceitou os justificativos – declarações bancárias – em que foi através de depósitos bancários a prazo – que o Alegante possuía no banco, que pagou o imóvel;

16) A entidade recorrida, não podia alterar o valor do IRS do recorrente, como alterou, por métodos indirectos, pois o recorrente utilizou rendimentos disponíveis que não era obrigado a declarar para efeitos de IRS, tudo isto como impõe a Lei – o contribuinte pagou IRS durante os anos que teve os depósitos a prazo, que o Banco descontou na forma prevista na Lei – retenção na fonte;

17) O Alegante não estava, e ainda não está a declarar em IRS os rendimentos e a existência de depósitos a prazo – é o banco que faz a retenção na fonte dos impostos que o Alegante é obrigado a pagar, em virtude dos seus rendimentos de capital;

18) A Sentença recorrida, faz uma errada interpretação e aplicação da Lei nesta matéria;

19) A Lei, previne este tipo de situações, não podendo a autoridade fiscal, decidir como decidiu a seu belo prazer, sem ter em conta o que dispõe a Lei neste caso em concreto – a Lei não pode aplicar-se discriminadamente [sic] sem fundamento e sem ser interpretada e aplicada num todo, e não pode ser aplicada qualquer norma desse lei, sem ter-se com conta todo o conjunto das normas aplicáveis ao caso em concreto – como se faz na sentença e entidade recorridas;

20) Na sentença recorrida diz-se que a administração fiscal, que [sic] saber a fonte;

21) A fonte de rendimento foram os depósitos a prazo que o recorrente foi construindo ao longo de uma vida de trabalho, que todos os anos pagou [sic] o IRS devido, descontado pelo banco, e que não era obrigado a apresentar na sua declaração de rendimentos do IRS – a escolha e oportunidade de apresentação de tais rendimentos de depósito a prazo era facultativa – e é a Lei que assim dispõe;

22) Não se pode é misturar os rendimentos declarados pela Sociedade de que o Alegante é sócio gerente, que o facto deste possuir depósitos a prazo [sic];

23) Uma coisa é o rendimento da sociedade, outra coisa são os depósitos a prazo que o Alegante foi fazendo ao longo de mais de 30 anos de trabalho;

24) O Alegante, quando encontrou o imóvel do seu "sonho", comprou-o, pagou-o nos termos do que contratou, procedeu ao levantamento dos depósitos a prazo que foi fazendo ao longo da sua vida de trabalho, e ficou sem tal tipo de rendimento, o que é normal nestas circunstâncias;

25) Não pode de [sic] é dizer-se, como se diz na sentença recorrida, que o recorrente não provou a fonte de rendimento para pagamento da compra o imóvel;

26) A fonte de rendimento para pagamento do imóvel, foram os depósitos a prazo, conforme consta do processo e do processo instrutor;

27) O Alegante, provou a fonte de rendimento, e provou que essa fonte de rendimento, não é obrigatoriamente inscrita anualmente no IRS, pois é a Lei que dá a oportunidade aos particulares – contribuintes – de escolherem se devem declarar este tipo de rendimentos – RENDIMENTOS DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS – ou não;

28) A Lei, não impõe outra forma de prova, para se provar a fonte de rendimentos – basta tão só provar-se a utilização de rendimentos que não esteja obrigado a declarar – que foi o caso, nomeadamente a utilização do seu capital – n.º 3 do artigo 89º-A da LGT;

29) A Lei apenas dispõe – n.º 3 do artigo 89º-A da LGT: "Verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito";

30) O Alegante provou que utilizou o seu capital, e que não estava obrigado a declarar em se de [sic] rendimentos tal capital, pois o mesmo existia na modalidade de depósitos a prazo;

31) Não deixa de ser importante referir, que a administração fiscal, foi recebendo anualmente o imposto devido, pela retenção do rendimento de capital, feito pela entidade bancária ao Alegante, e agora pretende e quer, e que [sic] tais rendimentos não sirvam para provar o pagamento do imóvel – de facto só neste país – somos mesmo último país da cauda a Europa;



- 32) O Recorrente e ora Alegante, sempre apresentou a declaração de rendimentos de acordo com a Lei, e não apresentou na declaração, rendimentos que não é obrigado a declarar – rendimento de depósitos a prazo – no entanto o Alegante era penalizado por isso, pois o valor descontado a título de IRS sobre os juros que se venciam dos depósitos a prazo não era tido em conta para efeitos da liquidação anual do IRS;
- 33) O Alegante se porventura apresentasse na declaração de rendimentos o valor dos depósitos a prazo, seria beneficiado, pois pagaria menos IRS, dado que o que tinha sido descontado por conta no Banco, a título de retenção, era a descontar na declaração anual;
- 34) Como isso é uma faculdade que o Alegante pode escolher, bem como todos os contribuintes que possuem depósitos a prazo, não pode a administração fiscal impor outras regras, pois é a Lei que dispõe nesse sentido;
- 35) Daí que, tenha forçosamente a sentença recorrida de se REVOGADA, por erro de interpretação [sic] e aplicação das normas que são citadas em tal sentença, e em especial do artigo 89º-A da LGT;
- 36) A entidade recorrida na decisão que proferiu confundiu a Lei, sem qualquer fundamento para o efeito, quer de facto quer de direito, o mesmo sucedendo à decisão proferida pela Meritíssima Juíza "a quo", ao aceitar como boa, tal decisão;
- 37) Também não é verdade o que se diz no ponto n.º 5 da informação proferida pela entidade administrativa, e que na sentença recorrida foi aceite "como boa", pois o recorrente apresentou a duas declarações emitidas pelo BPI, e a entidade recorrida, não solicitou o envio de mais qualquer documento, nomeadamente: "extractos bancários", prova dos depósitos, movimentos, etc.;
- 38) No âmbito deste processo, é necessário apenas que o contribuinte, apenas prove que utilizou rendimentos que não esteja obrigado a declarar ao nível do IRS - Depósitos bancários a prazo, não estão obrigados a serem declarados na declaração do IRS dos contribuintes, e neste caso Alegante;
- 39) A compra do imóvel que o Alegante fez, foi para uso exclusivo e próprio, e a Sociedade de que é sócio gerente, nada tem a ver para este tipo de rendimentos gerados;
- 40) Sendo a sociedade estranha aos rendimentos, não se compreende como pode ser mencionada e referida, tanto pela administração fiscal, como na sentença recorrida;
- 41) É mais fiável a prova constante das declarações, do que dos extractos bancários - que conforme se sabe, os depósitos a prazo não têm extracto, quem tem extracto são os depósitos à ordem;
- 42) Daí não se compreender o que diz a entidade recorrida e sentença recorrida nesta parte;
- 43) E, porventura se a entidade recorrida entendia que as declarações emitidas pelo BPI, não eram suficientes para fazer a prova, OBRIGATORIAMENTE, teria de notificar o recorrente dessa decisão, para apresentar outros elementos, nomeadamente extracto bancários, ou outros, o que não fez até ao momento;
- 44) Sucedendo que na sentença recorrida, nesta parte nada se diz, pelo que há omissão de pronúncia;
- 45) A omissão de pronúncia, gera a nulidade nos termos do disposto no artigo 668º do C.P.C., aplicável a este caso em concreto;
- 46) A sentença recorrida, violou o disposto no artigo 124º do CPPT, pois não apreciou todas as questões postas em crise, pelo recorrente;
- 47) Também não existem razões, quer de facto, quer de direito, para que a administração fiscal pudesse utilizar o disposto no artigo 146º-B do C.P.P.T., pois o recorrente apresentou atempadamente todas as informações pedidas pela entidade recorrida, e esta até ao momento nada mais pediu ou requereu;
- 48) Para a entidade recorrida poder utilizar o disposto no artigo 146º-B do C.P.P.T., tem primeiramente de notificar o recorrente, a solicitar os documentos que pretende, e depois, caso no prazo fixado na Lei, não no prazo a fixar pela entidade recorrida, não o apresente;
- 49) O que até ao momento não foi o caso;
- 50) A notificação enviada ao Recorrente, e já junta com doc. n.º 1, é nula, por violação dos artigos 20º e 21º do Código do Procedimento e do Processo Tributário, "ex vi" artigos 54º, 55º, 59º, 60º, 67º e 77º da Lei Geral Tributária;

- 51) Na sentença recorrida, nada se diz em concreto sobre esta matéria, e daí a nulidade da sentença recorrida;
- 52) A entidade recorrida, antes de decidir fixar a matéria colectável ao recorrente no ano de 2002, teria de ter cumprido o disposto nos artigos 60º, e seguintes da Lei Geral Tributária;
- 53) Isto é, a entidade recorrida antes de emitir a decisão final, OBRIGATORIAMENTE, e nos termos do disposto n.º 1 do artigo 60º da LGT, teria de ouvir o recorrente sobre o sentido provável da decisão final que iria ser emitida;
- 54) Assim, não procedeu a entidade recorrida, aliás conforme resulta de fls. [sic];
- 55) A entidade recorrida decidiu a final, sem sequer ouvir o recorrente como o deveria ter feito;
- 56) A falta do cumprimento desta norma legal, acarreta a nulidade de todo o procedimento;
- 57) Na sentença recorrida, esta questão nem sequer foi apreciada de acordo com a Lei, pelo que a sentença recorrida sofre de nulidade;
- 58) Nulidade esta, que aqui desde já se requer a sua apreciação;
- 59) A decisão recorrida, bem como a sentença recorrida violam:
- do inquisitório - previsto no artigo 58º da LGT;
  - da colaboração - previsto no artigo 59º da LGT;
  - da participação - previsto no artigo 60º da LGT;
  - da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade - previsto - previsto no artigo 55º da LGT.
- 60) Na sentença recorrida não se apreciou esta questão, pois limitou-se a Meritíssima Juíza "a quo", a enunciar escritos feitos por Autores e, personalidades que não têm aplicação a este caso em concreto - uma coisa é a interpretação da Lei, e outra coisa é a interpretação e aplicação do caso em concreto, tendo em conta o que dispõe a Lei;
- 61) Dispõe o n.º 2 do artigo 266º da C.R.P.: "*Os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição, ... , no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça da imparcialidade e da Boa-fé*";
- 62) Esta norma foi violada pela entidade recorrida, ao emitir o despacho que deu causa a este recurso, violando-se aqui os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça da imparcialidade e da Boa-fé" [sic];
- 63) Na sentença recorrida, sem que [sic] indicar qualquer norma legal que permita interpretação em contrário, ou apresentarem-se fundamentos, decidiu-se apenas e tão só, indeferir a pretensão do Alegante, sem mais;
- 64) Dispõe o n.º 3 do artigo 268º da C.R.P.: "*Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos*";
- 65) O interesse do recorrente é legalmente protegido, o que faz com que o Despacho recorrido, e sentença sejam Inconstitucionais;
- 66) Existe sempre o direito das pessoas poderem apresentar as provas, sejam documentais, sejam testemunhais, através de peritos, ou outras - é a própria Lei que assim dispõe, nomeadamente artigos 115º, 116º, e 188º do CPPT;
- 67) Nenhum dos documentos apresentados pelo Alegante foi impugnado, e nos termos do disposto n.º 4 do artigo 115º do CPPT: "*A genuinidade de qualquer documento deve ser impugnada no prazo de 10 dias após a sua apresentação ou junção ao processo,...*";
- 68) Os documentos apresentados pelo Alegante, à entidade administrativa - contrato de promessa de compra e venda, declaração bancária dos depósitos e movimentos dos mesmos, etc. - A TOTALIDADE DOS DOCUMENTOS JUNTOS NA P.I. E RESPOSTA À ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, não foram impugnados por esta, pelo que têm de ser considerados como prova plena o que deles consta;
- 69) Também não se aceita o que se diz na sentença recorrida, na parte em que se diz que: não é admissível a prova testemunhal;
- 70) A prova testemunhal é sempre admissível em todos os casos, sendo inconstitucional o disposto no artigo 146º-A do CPPT, na parte em que dispõe que: "*... , que devem revestir natureza exclusivamente documental*", dado que viola do

disposto nos artigos 112º, 13º, 18º e 20º, da C.R.P.;

71) Tendo em conta do disposto nos artigos constitucionais acima indicados, nunca se poderá decidir que perante o Tribunal, apenas se admitem meios de prova documental, e não testemunhal;

72) A prova testemunhal, é sempre admissível;

73) Daí, ser inconstitucional o disposto no artigo 146º-A do CPPT, na parte em que dispõe que: "... , que devem revestir natureza exclusivamente documental";

74) Inconstitucionalidade [sic] esta que aqui desde já se requer a sua apreciação;

75) O disposto no artigo 146º-A do CPPT, na parte em que dispõe que: "... , que devem revestir natureza exclusivamente documental", está em contradição com o disposto nos artigos 115º e seguintes do mesmo Código;

76) Os Códigos, não podem ter normas em contradição;

77) Até ao momento não foi notificado ao Alegante a resposta apresentada pela entidade recorrida, para que, este querendo, dissesse o que entendesse, ou nada dissesse, de acordo com o que entenderia na altura;

78) Foi praticada uma nulidade, por falta de comunicação da oposição apresentada pela entidade administrativa;

79) Nulidade esta que aqui desde já se invoca, com todas as consequências legais;

80) Tem assim a sentença recorrida de ser REVOGADA.

Termos em que, se requer a *Revogação da Sentença recorrida, devendo ainda apreciar-se a inconstitucionalidade do disposto no artigo 146º-A do CPPT, na parte em que dispõe que: "... , que devem revestir natureza exclusivamente documental", dado que viola do disposto nos artigos 112º, 13º, 18º e 20º, da C.R.P., por ser de Lei, Direito e Justiça».*

1.5 O recurso foi admitido, a subir imediatamente, nos próprios autos e com efeito suspensivo.

1.6 O Director-Geral dos Impostos apresentou contra-alegações, que resumiu nas seguintes conclusões:

«

I. Em 2002 o recorrente adquiriu um imóvel, fazendo com essa aquisição, uma despesa total de € 608 134,98;

II. O rendimento do recorrente e esposa, declarado para efeitos de IRS, no mesmo ano foi de €35 697,75;

III. A desproporção entre a manifestação de fortuna e o rendimento declarado fez desencadear a aplicação da norma anti-evasão contida no artigo 89º- A da LGT;

IV. Notificado para apresentar prova de que a fonte da manifestação de fortuna era rendimento não sujeito a tributação, o contribuinte limitou-se a dizer que utilizou capitais próprios, juntando documento comprovativo de que possuía depósitos a prazo, mas não apresentando qualquer justificação da proveniência destes;

V. Atendendo ao historial declarativo do contribuinte, não se pode concluir que a aquisição do imóvel tenha sido feita com poupanças de rendimentos de anos anteriores;

VI. Que o recorrente utilizou activos de valor suficiente para pagar a aquisição que efectuou, e, portanto os tinha em algum lugar, parece evidente: a questão fundamental é saber como e porquê estavam esses activos à sua disposição;

VII. Invertido o ónus da prova, teria o contribuinte de demonstrar que os rendimentos por si declarados correspondem à verdade, o que passa por demonstrar que os recursos financeiros utilizados na identificada manifestação de fortuna evidenciada, tiveram uma fonte diversa de rendimentos tributados em IRS (n.º 3 do artigo 89.º - A da LGT).

VIII. Contrariamente ao alegado pelo recorrente, a prova documental apresentada foi aceite; apenas não foi considerada suficiente, para destruir a ilacção [sic] permitida no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, cabendo ao recorrente actuar, pois era dele o interesse para a ilidir.

IX. E o recorrente, a quem pertencia o ónus da prova (n.º 3 do artigo 89.º-A da

LGT) quando foi notificado para o efeito, não apresentou, no processo de apreciação da sua situação para tomada de decisão, elementos probatórios que levassem a uma decisão diferente da que foi tomada.

X. O recorrente foi, em tempo, notificado, nos termos do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, em sede de audiência prévia, para se pronunciar sobre o projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS, veio juntar aos autos todos os elementos e documentos previstos na Lei, em concreto no n.º 3 do artigo 89º-A da LGT, pelo que não tinha o recorrente de ser notificado novamente, como erradamente alega.

XI. Ora, o Director-Geral dos Impostos não poderia, face à lei e aos factos trazidos ao seu conhecimento, ter decidido de forma diversa da que decidiu.

XII. Também, não se verifica qualquer violação aos princípios constitucionais citados pelo recorrente, violações, que aliás não concretiza e apenas refere em abstracto.

XIII. Por tudo o que fica exposto, não se verifica nenhum dos vícios apontados pelo recorrente à douda sentença recorrida, encontrando-se em plena conformidade com as disposições legais aplicáveis;

XIV. A douda sentença recorrida procede, pois, a uma correcta aplicação e interpretação de todos os preceitos legais atendíveis, merecendo, por isso, ser confirmada.

Termos em que, com o doudo suprimento de V. Ex.as, deve o presente recurso ser julgado improcedente, com todas as consequências legais.».

1.7 Recebidos os autos neste TCAS, foi dada vista ao Ministério Público e a Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, com a seguinte fundamentação: «Atendendo aos elementos probatórios constantes dos autos (há que evidenciar não ter o recorrente conseguido ilidir, com a prova produzida, a presunção decorrente do n.º 3 do art. 89º da LGT), acompanha-se por concordância com o seu teor, a resposta da AT em sede de alegações de recurso, pelo que se entende que a decisão recorrida não afrontou os preceitos legais aplicáveis ao presente caso, bem como não fez uma interpretação errada dos elementos de prova carreados aos autos, entendendo-se que deve ser mantida na ordem jurídica, sendo de negar provimento ao recurso».

1.8 Cumpre apreciar e decidir.

1.9 Pese embora a panóplia de questões suscitadas no presente recurso, as únicas de que cumpre conhecer, como procuraremos demonstrar adiante, são as seguintes:

- saber se o processo enferma de nulidade por o Recorrente não ter sido notificado da resposta apresentada pela Entidade recorrida;
- saber se a sentença fez errado julgamento quando considerou que o Recorrente não logorou ilidir a presunção do n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, por não ter feito prova da «fonte de origem» do capital que detinha em contas de depósito a prazo.

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 Na decisão recorrida, o julgamento de facto foi feito nos seguintes termos:

«A. No âmbito de uma acção de fiscalização interna, levada a efeito pela administração fiscal foi proposta alteração do rendimento de IRS para efeitos de tributação ao sujeito passivo aqui recorrente relativamente ao exercício de 2002, de € 29 684,13 para € 115 613,38, cfr. fls. 16 dos autos.

B. Na sequência da acção supra referida a administração tributária verificou que o recorrente adquiriu durante o ano de 2002, um lote de terreno para construção pelo preço de € 548 677,79 conforme termo de liquidação do imposto municipal de sisa,

que consta do processo administrativo junto aos autos.

C. E que em sede de IRS apresentou rendimento global (rendimento do agregado familiar) de € 35 697,35 cfr. processo administrativo e doc. de fls. 18 dos autos.

D. Resulta do 1.º quadro da informação 15/2003 elaborado pela Administração Tributária a fls. 14 dos autos que durante os anos de 1989 a 2002, os rendimentos médios declarados a preço de 2002, foi de € 18.751,76.

E. Resulta ainda que o sujeito passivo e sua esposa são os únicos sócios da empresa "Leiriagalgarve", e que conforme 2.º quadro da informação e página supra referidas a empresa tem nos últimos 7 anos, vindo a apresentar prejuízos.

F. Em 24/09/2003 foi, pela Administração fiscal, remetida ao recorrente carta registada com aviso de recepção, dando-lhe conta do projecto de decisão da alteração referida em A., conforme consta do processo administrativo, e que dou aqui por reproduzida.

G. Em 13/10/2003 o recorrente vem em resposta, apresentar cópia do contrato de promessa de compra e venda do imóvel e duas declarações emitidas pelo BPI com a indicação de que o recorrente mobilizou dos seus depósitos a prazo € 192 100,00 no ano de 2001, num caso e € 419 000,00 noutro, conforme fls. 19 a 29 dos autos e proc. administrativo.

H. Em 28/11/2003 o Director Geral das Contribuições e Impostos converte em definitivo o projecto de decisão referido em D., conforme fls. 12 e 12v dos autos.

I. Em 16/01/2004 foi, pela Administração fiscal, remetida ao recorrente carta registada com aviso de recepção, dando-lhe conta da decisão da alteração referida em A., conforme consta do processo administrativo, que dou aqui por reproduzida.

-/-

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provou a origem do capital utilizado.

-/-

A convicção do Tribunal formou-se com base no teor dos documentos citados nas alíneas *supra*, não tendo sido produzida a prova testemunhal requerida em virtude de a mesma não ser admitida neste tipo de processo, conforme expressamente o refere o n.º 3 do art.º 146º-B do CPPT aplicável por remissão do n.º 7 do art.º 89º-A da LGT, conforme foi por despacho de fls. 57 dos autos notificado ao recorrente».

2.1.2 Porque concordamos integralmente com o julgamento de facto efectuado em 1.ª instância quanto aos factos dados como provados, considera-mo-los fixados.

Já no que respeita aos factos considerados como não provados, de que não se provou a origem do capital utilizado, discordamos do julgamento do TAFL, como adiante procuraremos demonstrar.

\*

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR

A AT, na sequência de uma acção de fiscalização, verificou que M..., ora Recorrente, tendo declarado rendimentos para efeitos de IRS do ano de 2002 do montante global de € 35.697,35, no mesmo ano adquiriu um lote de terreno para construção pelo preço de € 548.677,79.

Assim, atento o disposto no art. 89.º-A, da LGT, a AT, considerando haver uma desproporção superior a 50%, para menos, entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão – 20% do valor de aquisição –, entendeu ser de proceder à fixação do rendimento

tributável com recurso a métodos indiciários, considerando como rendimento padrão o montante de € 121.626,00 (ou seja, 20% de € 608.134,98, valor correspondente à soma dos valores de compra do imóvel – € 548.677,79 –, do valor da sisa – € 54.867,77 – e das despesas de escritura – € 4.589,42)(3), e fixar o rendimento colectável em € 115.613,38. Notificou então o Contribuinte para o exercício do direito de audição, dizendo-lhe, para além do mais que, nos termos do art. 89.º-A, n.º 3, da LGT, poderia «obstar ao procedimento de fixação do rendimento mediante a apresentação de documento comprovativo que o bem em causa foi adquirido através de meios cuja fonte não estava obrigado a declarar para efeitos de IRS, designadamente, herança ou doação, utilização de capital próprio ou recurso ao crédito».

Na sequência dessa notificação, o Contribuinte apresentou à AT, para além do mais, duas declarações emitidas por uma instituição bancária, sendo que nelas se refere, numa, que ele «é titular de uma conta junto deste Banco, tendo mobilizado dos seus Depósitos a Prazo, durante o ano de 2001, a importância de 192.000,00 Eur» e, noutra, que ele «é titular de uma conta junto deste Banco, tendo mobilizado dos seus Depósitos a Prazo, durante o ano de 2002, a importância de 419.000,00 Eur».

A AT considerou então (nos termos da informação 15/03 do Gabinete do Director-Geral dos Impostos)

– que o Contribuinte «admite ter recorrido a capitais próprios para aquisição do imóvel, não apresentando qualquer justificação sobre a proveniência destes, nas formas previstas no n.º 3 do artigo 89-A, ou qualquer outra forma»;

– que o «historial declarativo do contribuinte» (rendimentos declarados para efeitos de IRS dos anos de 1989 a 2002) «não permite concluir que a aquisição tenha sido efectuado com poupanças de rendimentos de anos anteriores, pois ainda que o rendimento médio de toda a sua vida activa (29 anos), fosse idêntico ao dos últimos anos, o que parece manifestamente exagerado, e tivesse níveis de poupança da ordem dos 30%, o que representa o dobro da taxa indicada pelo Banco de Portugal para o período 1974-1995, a poupança do sujeito passivo, a preços de 2002 seria de € 163.140,00»;

– que o Contribuinte e a esposa «são os únicos sócios da empresa Leirialgarve, que teve um volume de vendas declarado em 2002 de € 1.236.186,26, e que tem prejuízos acumulados de € 96.933,82. Os sócios, certamente devido às dificuldades da empresa, efectuaram nos anos de 1993 a 1997, prestações suplementares no valor de € 241.418,20 e suprimentos, nos anos de 2000 a 2002, no valor de 269.213,38»;

– que o Contribuinte «teve a oportunidade de provar, com extractos bancários dos diversos anos, que os recursos próprios, usados na aquisição do imóvel, eram fruto do aforro efectuado com parte dos rendimentos declarados ou de outros rendimentos que não estava obrigado a declarar»,  
face ao que, e sem que tenha solicitado qualquer outra colaboração ao Contribuinte ou lhe tenha dado oportunidade para se pronunciar sobre os novos elementos resultantes das referidas diligências, o Director-Geral dos Impostos proferiu decisão, fixando o conjunto dos rendimentos líquidos do contribuinte em € 115.613,38.

Inconformado com esta decisão, o Contribuinte dela recorreu para o TAFL.

Se bem interpretamos a petição de recurso judicial, alegou o Contribuinte, em síntese:

a) que demonstrou a utilização de capital próprio para pagamento do lote de terreno que adquiriu, pelo que não podia a AT lançar mão da fixação do rendimento tributável por métodos indiciários ao abrigo do art. 89.º-A, da LGT, sendo que não estava obrigado a declarar para efeitos de IRS os depósitos bancários a prazo, cujo imposto sempre foi pago por retenção na fonte efectuada pela instituição bancária;

b) que a AT não podia ter considerado, como considerou, que ele não apresentou qualquer justificação sobre a proveniência dos capitais próprios utilizados na aquisição, pois apresentou declarações emitidas por uma instituição bancária e, se a Administração entendia que tais documentos não eram suficientes, devia ter-lhe solicitado outros documentos ou as informações que tivesse por pertinentes, o que nunca fez;

c) que a notificação da fixação do rendimento tributável por métodos indiciários ao abrigo do disposto no art. 89.º-A da LGT «é nula, por violação dos artigos 20º e 21º do Código de Procedimento e Processo Tributário, "ex vi" artigos 54º, 55º, 59º, 60º, 67º e 77º da Lei Geral Tributária»;

d) antes de decidir, deveria a AT ter ouvido o Contribuinte e ter-lhe dado a possibilidade de se pronunciar sobre a decisão final que iria ser emitida, nos termos do art. 60.º da LGT, o que

a Entidade Recorrida não fez, omissão que «acarreta a nulidade de todo o procedimento»;

e) que a AT violou os princípios do inquisitório, da colaboração, da participação, da legalidade, igualdade, proporcionalidade, imparcialidade e celeridade, o que faz com que o despacho recorrido seja inconstitucional;

f) que, ainda que assim não fosse, a AT deveria ter levado em conta que o pagamento não foi feito apenas no ano de 2002, mas também no de 2001.

O recurso foi julgado totalmente improcedente.

Para tanto, e em resumo, a Juíza do TAFL considerou

— que para o Contribuinte dar cumprimento ao disposto no n.º 3 do art. 89.º-A da LGT não lhe basta fazer prova, como fez, de que detinha, em depósitos bancários, a quantia necessária à aquisição, tem ainda que indicar a «fonte de origem desse capital»;

— que a decisão recorrida está devidamente fundamentada, por remissão para a informação prestada pelo Gabinete do Director-geral dos Impostos;

— que não pode a AT considerar os pagamentos efectuados em 2001 porque a tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT manda atender ao valor de aquisição;

— que a notificação da decisão recorrida foi efectuada nos termos legais;

— que o Recorrente não tem razão quanto à violação dos diversos princípios que refere, pois foi notificado para o exercício do direito de audição, ao abrigo do disposto no art. 60.º da LGT, e veio pronunciar-se no âmbito desse direito.

Inconformado com a sentença, o Recorrente dela interpôs recurso para este TCAS.

Suscita diversas questões, entre as quais uma nulidade processual, diversas nulidades da sentença por omissão de pronúncia e erro de julgamento.

Quanto às diversas nulidades que o Recorrente imputa à sentença, adoptamos aqui a posição que tem vindo a vingar neste Tribunal Central Administrativo, na sequência da exposição inicialmente aduzida nos acórdãos relatados pelo Juiz Desembargador Jorge Lino Alves de Sousa, com exaustiva fundamentação(4): que se trata de questões cujo conhecimento se encontra prejudicado, por inutilidade, pois qualquer que seja a decisão sobre as invocadas nulidades da decisão, ou seja, quer tais nulidades procedessem quer não, sempre se seguiria a mesma consequência, qual seja o conhecimento por este Tribunal do invocado erro de julgamento por violação do disposto no art. 89.º-A, n.º 3, da LGT.

Resta, assim, para apreciação, a invocada nulidade processual, por falta de notificação ao Recorrente da resposta da Entidade recorrida e o erro de julgamento.

#### 2.2.2 DA NULIDADE PROCESSUAL POR FALTA DE NOTIFICAÇÃO À RECORRENTE DA RESPOSTA DA ENTIDADE RECORRIDA

Quanto a esta nulidade processual, nada obstando ao seu cujo conhecimento em sede de recurso jurisdicional da sentença(5), é manifesto que a mesma não se verifica.

Na verdade, a lei não impõe a notificação da resposta da entidade recorrida ao recorrente. Ora, não se estando perante omissão de formalidade prescrita por lei, nunca poderia a alegada omissão constituir nulidade processual pois, nos termos do art. 201.º, n.º 1, do CPC, só pode ser qualificada como nulidade «a omissão de um acto ou formalidade que a lei prescreva».

#### 2.2.3 MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA – DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL POR MÉTODOS INDIRECTOS NOS TERMOS DO ART. 89.º-A DA LGT – INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA

A questão central deste recurso é a de saber se a sentença recorrida fez ou não correcta interpretação do disposto no n.º 3 do art. 89.º-A da LGT.

Vejamos:

A denominada Lei de Reforma da Tributação do Rendimento – Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro – veio, no capítulo relativo às medidas de combate à evasão e fraude fiscais, introduzir uma importante alteração nas regras relativas ao ónus da prova e à possibilidade de recurso a métodos indirectos na determinação da matéria tributável(6).

Assim, aquela lei excluiu da presunção de veracidade das declarações do contribuinte os casos em que os rendimentos declarados para efeitos de IRS se revelem desproporcionados, para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento indicados por determinadas manifestações de fortuna. Com o aditamento à LGT da alínea *d*) do art. 75.º da LGT e do art. 89.º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou um novo caso em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados, tudo nos termos previstos na lei.

Nesses casos em que as manifestações exteriores de riqueza estejam em desproporção com os rendimentos declarados, passou a permitir-se à AT proceder à avaliação indirecta da matéria tributável (cfr. art. 87.º, alínea *d*), da LGT, alínea aditada pela referida Lei n.º 30-G/2000), a menos que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra (cfr. art. 89.º-A, n.º 3, da LGT). Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 89.º-A, da LGT, se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de imóveis de valor superior a € 250.000, o rendimento padrão é de 20% do valor da aquisição), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior. Regressando ao caso *sub judice*, tendo a AT verificado que o Contribuinte adquiriu no ano de 2002 um imóvel pelo preço de € 548.677,79 e que, para efeitos de IRS desse ano, declarou rendimentos de € 35.697,35, solicitou a este que comprovasse ser outra, que não os rendimentos declarados, a fonte de fortuna evidenciada. Trata-se aqui da inversão do ónus da prova estabelecida pelo referido n.º 3 do art. 89.º-A da LGT.

O Contribuinte apresentou declarações bancárias pelas quais demonstrou que, nos anos de 2001 e 2002 (o preço, nos termos do contrato promessa apresentado pelo Contribuinte, terá sido pago ao longo daqueles dois anos), mobilizou capitais que detinha em conta de depósito a prazo, de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa.

Com esses documentos, a nosso ver, o Contribuinte ilidiu a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano, que era o que estava em causa, pois demonstrou que o imóvel foi adquirido com meios que não estavam sujeitos a declaração para efeitos de IRS. Na verdade, os depósitos a prazo, *rectius*, os juros gerados pelos capitais depositados não estão sujeitos a declaração obrigatória (sem prejuízo de o contribuinte poder optar pelo englobamento dos rendimentos de capitais).

Salvo o devido respeito, não carecia o Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais, pois o que está em causa é apenas averiguar se estes foram ou não omitidos na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 2002 e não a outros. Só assim não seria se tivesse ficado demonstrado que os capitais mobilizados no ano de 2002 foram gerados no próprio ano. Nessa hipótese, sim, careceria o Contribuinte de demonstrar qual a origem desses capitais, por forma a poder sindicar-se se os mesmos haviam ou não sido omitidos à declaração de rendimentos desse ano.

Poderia o legislador ter estabelecido que compete aos contribuintes a prova da forma como adquiriram os meios que lhes permitem determinadas manifestações de fortuna, sob pena de avaliação indirecta do rendimento tributável. Nessa eventualidade, teriam razão a Entidade recorrida e a Juíza do Tribunal de 1.ª instância. Mas, a nosso ver, a lei não foi tão longe, ficando-se pela inversão do ónus da prova da veracidade dos rendimentos declarados no ano em causa, bastando ao contribuinte demonstrar que os meios que lhe permitiram as manifestações de fortuna em causa não estavam sujeitos a declaração nesse ano.

Não podemos nunca esquecer que está em causa apenas a determinação da matéria tributável para efeitos de IRS do ano de 2002 e que só relativamente a este ano funciona a inversão do ónus da prova, que faz recair sobre o contribuinte a prova da veracidade dos rendimentos declarados.

Afigura-se-nos, pois, que a sentença recorrida não fez a melhor interpretação do n.º 3 do art. 89.º-A, da LGT, motivo por que não podemos mantê-la, ficando assim prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas.

Em todo o caso, isto é, mesmo que não se subscrava a tese que vimos de enunciar, sempre se nos afigura que o recurso deveria proceder.

Na verdade, tendo a AT considerado que a prova oferecida pelo Contribuinte não era suficiente para afastar a presunção de evasão fiscal no ano de 2002, disso devia ter dado conta ao Contribuinte, designadamente notificando-o para fazer prova da origem dos capitais, solicitando-lhe todos os elementos que houvesse por pertinentes com vista a confirmar ou infirmar o que o Contribuinte afirmasse a esse propósito. O que, a nosso ver, não podia a AT fazer era, sem solicitar quaisquer outros elementos comprovativos da origem desses capitais, mas com base noutros elementos que houve por bem carrear para o processo e de que não deu oportuno conhecimento ao Contribuinte, considerar que não está justificada



a origem dos mesmos; tanto mais que esses elementos apenas permitem concluir que aqueles capitais não advêm de poupanças de rendimentos sujeitos a declaração em anos anteriores, mas nada permitem conhecer relativamente a rendimentos eventualmente não sujeitos a declaração. Era quanto a estes, mesmo na tese de que o Contribuinte tem que justificar a origem de rendimentos gerados em anos anteriores ao da aquisição, que a AT devia ter questionado o Contribuinte.

A nosso ver, não podia a AT ter partido para a fixação da matéria colectável por métodos indiciários sem antes dar ao Contribuinte a possibilidade de demonstrar, pela forma que a AT houvesse por conveniente, a origem daqueles rendimentos.

Assim, mesmo na tese de que o Contribuinte tem que justificar os meios de fortuna adquiridos em anos anteriores, afigura-se-nos que a actuação da AT não está isenta de crítica.

#### 2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulam-se as seguintes conclusões:

I - Com o aditamento à LGT da alínea *d*) do art. 75.º da LGT e do art. 89.º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou um novo caso em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados, tudo nos termos previstos na lei (designadamente, no caso de aquisição de imóveis de valor superior a 250.000 euros, quando o contribuinte declare rendimentos inferiores a 25.000 euros)

II - Nesses casos em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, passou a permitir-se à AT proceder à avaliação indirecta da matéria tributável (cfr. art. 87.º, alínea *d*), da LGT, alínea aditada pela referida Lei n.º 30-G/2000), a menos que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra (cfr. art. 89.º-A, n.º 3, da LGT).

III - Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 89.º-A, da LGT, se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de imóveis de valor superior a € 250.000, o rendimento padrão é de 20% do valor da aquisição), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior.

IV - A prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS.

V - Assim, fazendo o Contribuinte prova de que mobilizou, no ano a que respeita a aquisição e no ano imediatamente anterior, capitais que detinha em conta de depósito a prazo, de montante suficiente para efectuar a aquisição em causa, cujo pagamento foi efectuado ao longo daqueles dois anos, tal prova é suficiente para ilidir a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano.

VI - Não carree o Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano.

VII - Em todo o caso, entendendo a AT que a prova apresentada pelo Contribuinte e referida em V não era suficiente, e que ele devia também demonstrar a origem do capital em depósito bancário a prazo, deveria tê-lo notificado para esse efeito antes de decidir pela tributação por métodos indirectos ao abrigo do disposto no art. 87.º, alínea *d*), da LGT.

\* \* \*

#### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juizes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo acordam, em conferência, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar procedente o recurso judicial interposto nos termos do n.º 6 do art. 89.º-A da LGT e, em consequência, anular a decisão da Entidade recorrida de fixação da matéria tributável por métodos indiciários.

\*

Custas pela Entidade recorrida, fixando-se a taxa de justiça em 4 UCs.

\*

Lisboa, 5 de Julho de 2005

(1) Este preceito foi aditado à LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

(2) Nos termos do disposto no n.º 6 do art. 89.º-A, da LGT, na redacção aplicável, que é a da Lei n.º 30-G/2000 (o art. 89.º-A veio a ter nova redacção, dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro), a decisão de avaliação da matéria tributável nos termos do art. 89.º-A, da LGT, constitui acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, não lhe sendo aplicável o procedimento de revisão da matéria tributável previsto no art. 91.º da LGT, e o recurso dessa decisão, a interpor para o tribunal tributário e a tramitar como processo urgente, tem efeito suspensivo (a liquidação não pode ser efectuada enquanto o recurso não estiver decidido por decisão transitada em julgado).

(3) Diga-se, de passagem, que o Supremo Tribunal Administrativo, mediante o acórdão de 7 de Dezembro de 2004, proferido no processo com o n.º 1248/04, e com texto integral disponível em <http://www.dgsi.pt/> já se pronunciou no sentido de que «Não contendo a tabela inserta no artigo 89º-A da LGT qualquer indicação do que se deve entender por valor de aquisição, não pode a administração fiscal pretender que nesse valor se incluem os montantes pagos de sisa e encargos com a escritura, por tal entendimento não ter na letra da lei um mínimo de correspondência, sendo certo que o próprio CIRS, no artigo 46º nº 1, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa, isto é, o preço do imóvel.».

(4) Cfr., entre outros, os acórdãos deste Tribunal Central Administrativo  
- de 4 de Novembro de 2003, proferido no processo com o n.º 490/03;  
- de 8 de Março de 2005, proferido no processo com o n.º 29/04.

(5) Como é sabido, as nulidades processuais que tenham sido cometidas antes de proferida a sentença, mas por esta sancionadas, ainda que de modo implícito, se apenas conhecidas pelo interessado depois da sentença, devem ser arguidas no recurso interposto desta, desde que seja recorrível, pois é o recurso o meio processual adequado para reagir e de conhecer aquela nulidade.

(6) Com interesse sobre este tema, *A Reforma Fiscal Inadiável*, de JOAQUIM PINA MOURA e RICARDO SÁ FERNANDES, com excerto publicado na *Fisco* n.ºs 95/96, Abril de 2001, ano XII, pág. 23 a 25.

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul**

**Processo:** 03204/09  
**Secção:** CT-2º JUÍZO  
**Data do Acórdão:** 09-06-2009  
**Relator:** JOSÉ CORREIA  
**scritores:** RECURSO DO ARTº 89º A DA LGT E ARTº 146º B DO CPPT.  
 JUNÇÃO DE DOCUMENTOS NA FASE DE RECURSO.  
 PRESSUPOSTOS DA AVALIAÇÃO INDIRECTA EM CASOS DE  
 MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA.

**Sumário:**

I) -Em sede de recurso, só dentro dos limites indicados no nº 1 do art. 524º do CPC ou só no caso de a junção se tornar necessária em virtude do julgamento proferido na 1ª instância, é que as partes podem juntar documentos às alegações, tudo nos termos nos nºs. 1 e 2 do art. 706º do mesmo Código, não estando aí abrangida a hipótese de a parte se afirmar surpreendida com o desfecho da acção e pretender, com tal fundamento, juntar à alegação documento que já poderia e deveria ter apresentado na 1ª instância.

II) -A junção de documentos às alegações de recurso só poderá ter lugar se a decisão da 1ª instância criar pela primeira vez a necessidade de junção de determinado documento quer quando se baseie em meio probatório não oferecido pelas partes, quer quando se funde em regra de direito com cuja aplicação ou interpretação os litigantes não contavam.

III) -O ónus de alegação é consequência do regime de ónus de prova a cargo do impugnante o qual é determinado pelo regime substantivo que enforma a relação jurídica tributária controvertida, nos termos gerais do artº 342º nº 1 C. Civil.

IV) -A parte que deve exercer a actividade probatória relativamente aos factos que servem de fundamento à acção, de acordo com o princípio do dispositivo e sob pena de correr o risco de ver inferida a pretensão que deduziu em juízo (artº 516º CPC) é a parte que exerce o direito de acção.

V) -A prova produzida há-de ser não só a prova aduzida pelas partes, como também a prova que ao juiz se impõe diligenciar nos termos do art. 13º, nº 1 do CPPT.

VI) -Nas situações em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, a AT está legitimada a proceder à avaliação indirecta da matéria tributável (cfr. art. 87º, alínea d), da LGT, alínea aditada pela referida Lei n.º 30-G/2000), salvo se o contribuinte provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra (cfr. art. 89.º-A, n.º 3, da LGT).

VII) -A prova exigida ao contribuinte é apenas quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, por forma a determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS.

VIII) -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.

IX) -Não é exigível ao Contribuinte, para efeitos de ilidir a referida presunção, a demonstração da forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que está em causa é apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano.

**Aditamento:**

## Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte

Processo:	01561/08.11551-RT
Secção:	2ª Secção - Contencioso Tributário
Data do Acórdão:	18-06-2009
Relator:	Anibal Ferraz
scritores:	SUPRIMENTOS - PARTICIPAÇÕES SUPLEMENTARES - MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA
Sumário:	<p>1. Promovido o confronto dos quadros normativos que, no direito societário, disciplinam, separada e de forma estanque, as duas figuras jurídicas em causa nos autos, apresenta-se-nos irrefutável a afirmação de que estamos na presença de realidades singulares, típicas, e, por isso, inconfundíveis.</p> <p>2. As "Prestações suplementares" encontram-se previstas e reguladas nos arts. 210.º a 213.º Código das Sociedades Comerciais/CSC, integradas no capítulo das "Obrigações e direitos dos sócios", cumprindo destacar que têm sempre dinheiro por objecto, não vencem juros e pressupõem serem permitidas, autorizadas exigir, pelo contrato de sociedade.</p> <p>3. O "Contrato de suprimento", mostra-se positivado e regulamentado nos arts. 243.º a 245.º CSC, sendo de considerar como tal, "o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência" – cfr. n.º 1 do art. 243.º.</p> <p>4. Sinteticamente, este pode reconduzir-se a uma das espécies do contrato de mútuo, previsto e disciplinado no art. 1142.º segs. Cód. Civil, comungando da natureza de contrato real (quod constitucionem), no sentido de que só se completa pela entrega (empréstimo) da coisa, sendo certo que, pela exigência legal de permanência, constitui uma via contratual adequada à supressão de situações de insuficiência do capital social, sem prejuízo de os capitais envolvidos não poderem ser qualificados como próprios, porquanto a respectiva restituição não está subordinada ao princípio da intangibilidade, afirmado no art. 32.º CSC.</p> <p>5. O art. 89.º -A n.º 2 al. c) LGT (na redacção decorrente da L. 107 -B/2003 de 31.12.) prevê, literalmente, que, na aplicação da tabela prevista no seu n.º 4, se tomam em consideração "Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade (...)".</p> <p>6. As "prestações suplementares", exigidas e prestadas pelos sócios de sociedades por quotas (e anónimas) nos termos e para os efeitos do art. 210.º segs. CSC, não podem, por ora, ser abrangidas no terreno restrito, rigorosa e totalmente demarcado, de aplicação do disposto no art. 89.º -A LGT, máxime, dos seus n.ºs 2 al. c) e 4.</p>

Aditar em to:  
Parece: Ministério  
Público:

ção Texto Integrat:

**AVENTINO**, contribuinte n.º e com os demais sinais dos autos, apresentou, nos termos do art. 89.º -A n.º 7 LGT, recurso (judicial) de decisão de "avaliação da matéria colectável por métodos indirectos (...), para os anos de 2004 e 2006", em cédula de IRS.

Não se conformando com a sentença, emitida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, na parte em que manteve o despacho recorrido, relativamente à avaliação indirecta da matéria colectável do ano de 2004, interpôs recurso jurisdicional, que acompanhou de alegações, concluídas nos termos seguintes: «

1ª No ano de 2004, o Recorrente recebeu da sociedade € 80.958,93 e entregou à mesma € 115.958,93, pelo que a sua entrada foi apenas de € 35.000,00 e não o valor indicado de € 50.000,00, pelo que só aquele valor pode ser considerado como verdadeiro empréstimo/suprimento.

2ª Dado em que 30.06.2004 os sócios deviam à sociedade € 159.224,78, quantia esta proveniente de despesas pagas pela segunda aos mesmos, a entrega na mesma data por parte do Recorrente de € 53.316,81 não é mais do que o pagamento por este da sua quota-parte das ditas despesas, não se

tratando aqui de qualquer empréstimo mas apenas de uma restituição de verbas à sociedade.

**3ª** Os valores em causa constam de extractos contabilísticos certificados pelo TOC da sociedade "Horainox", e não impugnados pela parte contrária, e que beneficiam de uma presunção de verdade e de boa fé nos termos do artigo 75º da LGT, constituindo prova bastante da sua alegação, não sendo legalmente exigível ao Recorrente que junte todos os documentos de suporte que conduziram a tais valores.

**4ª** A procedência da alegação do Recorrente implica, ao abrigo do artigo 712º do CPC, e tendo por base os documentos juntos (docs. n.ºs. 2, 5 e 6 juntos com a p.i.), a alteração do facto não provado a), o qual deve ser dado como provado no sentido de que em 2004 o empréstimo foi apenas no valor de € 35.000,00 e a verba de € 53.316,81 consistiu numa restituição de dinheiro antes emprestado pela sociedade.

**5ª** A dita sentença recorrida violou, por conseguinte, o disposto no artigo 89º -A/nº 2 c) da LGT, ao considerar empréstimos/suprimentos o montante de € 50.000,00 e não € 35.000,00, bem como a totalidade do valor de € 53.316,81.

**TERMOS EM QUE** deve o presente recurso ser julgado provado e procedente e, em consequência, ser a dita sentença recorrida revogada e substituída por outra que declare que as quantias supra indicadas não constituem empréstimos dos Recorrentes à sociedade e que constitui empréstimo a que assim se aceita mas apenas pelo valor defendido, assim se fazendo JUSTIÇA. »

O Recorrido/Rdo (Director de Finanças do Porto) apresentou contra-alegações, onde conclui que "...deve ser negado provimento ao presente recurso jurisdicional, mantendo-se a sentença recorrida, na parte aqui em recurso, com as legais consequências.".

Por outro lado, não aceitando a sentença em apreço, quanto à decisão de anular o despacho recorrido, relativamente ao ano de 2006, por inverificados os pressupostos da avaliação indirecta, o Director de Finanças do Porto, também, interpôs recurso jurisdicional, cuja alegação conclui desta forma: «

1. A sentença recorrida ao conceder provimento parcial ao recurso fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos;
2. Salvo o devido respeito, não tem razão o Mm Juiz *a quo*, ao considerar que os valores qualificados como prestações suplementares no caso vertente, constituem apenas um complemento do património social, ficando fora do âmbito de manifestação de fortuna;
3. O recorrente contencioso sustentou que "prestações suplementares" não podem ser equiparadas a "suprimentos" e "empréstimos" avançando, a este propósito, com toda uma série de características diferenciadoras;
4. No entanto, a despeito de tudo quanto sustentou, é inquestionável que não faz prova nem sequer esclarece qual a fonte de rendimentos que permitiu constituir tais "prestações suplementares";
5. Na verdade, a capacidade contributiva evidenciada pelos total das entregas efectuadas pelo ora Recorrido à sociedade "Horinox", não se encontra reflectida na sua declaração de rendimentos, e admitindo-se que não deva reflectir-se de acordo com a lei, sempre estará por justificar a proveniência dos recursos financeiros utilizados.

6. De salientar o parecer da Digna Magistrada do Ministério Público, ao considerar que independentemente da sua qualificação jurídica, a origem daqueles valores não foi justificada, pelo que o recurso judicial deveria ter sido totalmente improcedente;

7. É de referir que o entendimento da Administração Tributária mereceu acolhimento na douta sentença proferida pelo Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, no processo nº 11562/08.0BEPRT, actualmente em fase de recurso jurisdicional, em que é Recorrente Paulo Manuel Ferreira Dias (e Outros), irmão do ora Recorrente e também sócio da "Horinox", e é recorrido o despacho do Senhor Director de Finanças do Porto que, com base na mesma factualidade do presente recurso, ou seja, a entrega, na mesma data, à sociedade, de quantias de igual montante, entendeu que devem ser consideradas no rendimento tributável de IRS, relativo a 2006, fixado por avaliação indirecta, as quantias de € 150.000,00, de € 6.666,67, para além de € 61.189,52, indevidamente considerada pela AT no ano de 2004 uma vez que se encontra registada na contabilidade com data de 31/10/2006.

8. Logo, ao não ter assim considerado, a sentença recorrida fez, salvo o devido respeito, uma errada apreciação da matéria de facto, o que levou a uma errada interpretação e aplicação das disposições legais aplicáveis, motivo pelo qual não deverá ser mantida na parte em que concedeu provimento parcial ao recurso.

Nestes termos e nos demais de Direito que V. Exas., Doutamente se dignarão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, e em consequência, anular-se a sentença recorrida na parte que foi desfavorável ao ora recorrente, mantendo-se a decisão de fixação da matéria colectável do Director de Finanças do Porto, com todas as legais consequências. »

\*

Contra-alegou o contribuinte, formulando as seguintes conclusões: «

1ª Empréstimos e suprimentos não são, do ponto de vista jurídico-conceptual e prático, o mesmo que prestações suplementares de capital, existindo entre estes três conceitos diversas diferenças.

2ª Na redacção dada ao artigo 89º/A, nº 4 da LGT (a tabela) deve presumir-se (cfr. artigo 9º/nº 3 do CCiv) que o legislador se soube exprimir correctamente, utilizando os conceitos jurídicos existentes e solidificados na ordem jurídica.

3ª Também por força do disposto no artigo 11º/nº 2 da LGT deve interpretar-se que a menção da tabela do artigo 89º/A, nº 4 da LGT a empréstimos e suprimentos visa apenas abranger estas duas realidades jurídicas, por remissão para a lei comercial e porque também não é admissível outra interpretação do ponto de vista jurídico-fiscal.

4ª A douta sentença, na parte recorrida, não mercee qualquer censura.

**TERMOS EM QUE** deve o presente recurso ser julgado não provado e improcedente, mantendo-se a douta sentença recorrida no segmento aqui em crise, assim se fazendo JUSTIÇA.»

\*

O Exmo. Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer, no sentido de que a sentença não é passível de qualquer tipo de censura, pelo que deverá manter-se inalterada.

\*

Dispensados, em função da natureza urgente deste processo – cfr. art. 707.º n.º 4 CPC, os competentes vistos, compete conhecer.

\*\*\*\*\*

**II**

Mostra-se consignado, na sentença: «

**Dos Factos**

**Dos Factos Provados**

Dos elementos existentes nos autos considero provados os seguintes factos:

a) Na sequência de acção inspectiva efectuada, pelos Serviços de Inspecção Tributária – Divisão IV, da Direcção de Finanças do Porto foi apurado que o recorrente, Aventino, nos anos de 2004, 2005 e 2006, efectuou entregas a título de suprimentos e empréstimos à sociedade "Horainox - Importação e Comércio de Metais Finos, Lda." no valor de 815 798,60 euros sem que tenha declarado rendimentos suficientes para os efectuar - cfr. conclusões da acção inspectiva a fls.14 e ss do P.A. em apenso, cujo teor se dá aqui por reproduzido para todos os efeitos legais;

b) Nas conclusões do relatório a que se aludiu na alinea antecedente foi referido que: "A visita de fiscalização foi despoletada em consequência de se ter detectado em acção realizada à firma Horainox - Importação e Comércio de Metais Finos, Lda., a existência de Suprimentos e empréstimos efectuados pelos sócios, de valor elevado sem que os referidos sócios tenham declarado rendimentos suficientes para os efectuar.

**II. 3 - Caracterização e enquadramento do sujeito passivo**

Trata-se de um sujeito passivo que apenas apresenta rendimentos de trabalho dependente, conforme quadro: (...)

Ano	NPC Ent pagadora	Rendimento (...) Cat. A	Rendimento líquido
2006	504122286	32.680,00€	22.723,00€
2005	504122266	27.705,00€	19.419,50€
2004	504122266	25.254,70€	17.734,24€

(...)

**IV. Motivos e exposição dos factos que implicam o recurso a métodos Indirectos**

De acordo com o disposto no nº 1 do artigo 89º -A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos ou os rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o nº 4 do citado artigo.

No ano de 2004, 2005 e 2006 efectuou entregas a título de suprimentos e empréstimos no montante de 815.798,60 €, conforme se verificou pela análise às contas (Anexo 1) 2551 - Empréstimos de sócios, 51 - Capital, 53 - Prestações suplementares e 26811 - conta corrente Sócios, à firma Horainox - Importação e Comercialização de Metais Finos, Lda.

**Data Conta Descrição Entregas**

31-Mai-04 25511 DepósitoBE\$conta444029740018 50.000,00 €

30-Jun-04 25511 TRF 5.958,93 €

30-Jun-04 25511 Suprimentos de Sócio 60.000,00 €

30-Jun-04 532 Prestac Supl Acta 13 3.666,67 €

30-Jun-04 26811001 1/3 da Reg. C/C de Sócios 53.316,81 €

31-Out-04 26811001 1/3 do Pag a Albino Santos Araújo 61.189,52 €

**Soma 2004 = 294.131,93 €**

30-Set-05 532 Compra de Armazém 125.000,00€

**Soma 2005 = 125.000,00€**

10-Jan-06 512 Realização Capital Social 83.333,33€

31-Dez-06 532 Depósito BBV 136/200000214 200.000,00€

31-Dez-06 532 Depósito BBV 136/200000214 40.000,00€

31-Dez-06 25511 Depósito BPN 220198551001 6.666,67€

31-Dez-06 532 Constit. Prest. Sup. 16.666,67€

31-Ago-06 Sub. De 50% cap. Horainox - Com. Ferramentas, Lda. 50.000,00€

Soma 2006 = 396.666,67€  
Total = 815.798,60€

A que correspondem os rendimentos padrão de 147.065,97 €, para 2004, 62.500,00 € para 2005 e 198.333,33 € para 2006, nesses anos, declarou rendimentos de montante inferior a 50% dos referidos rendimentos padrão, conforme se demonstra.

**Quadro demonstrativo do cálculo efectuado para feitos de aplicação do artigo**

**89º-A da LGT:**

2004 2005 2006

Valor dos suprimentos e

Empréstimos 294.131,93€ 125.000,00€ 396.666,67€

Rendimento Padrão (corresponde

a 50% do valor dos suprimentos

e empréstimos) 147.065,97€ 62.500,00€ 198.333,33€

50 % do Rendimento Padrão 73.532,98€ 31.250,00€ 99.166,67€

Rendimento declarado pelo Contribuinte 25.254,70€ 27.705,00€ 32.680,00€

Considerando o dever de colaboração com a Administração Tributária expresso no artigo 59º da Lei Geral Tributária (LGT), foi o sujeito passivo notificado, através do ofício 6408/0507, de 24.01.2008, para fazer prova de que correspondiam à realidade os rendimentos declarados e que era outra a fonte de manifestação de fortuna evidenciada, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não estivesse obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso a crédito, mediante apresentação, designadamente, de cópia dos extractos bancários que evidenciem a origem e a mobilização dos recursos financeiros utilizados para esta aquisição.

Na sequência do ofício nº 77931/0505 de 06/08/24, o Sujeito Passivo declarou que:

1. Durante o exercício de 2004 a Horainox emprestou diversos valores para pagamentos de despesas de conta do sócio bem como amortizou suprimentos pelo que parte entregas não foram efectuadas a título de suprimentos ou empréstimos mas apenas restituições das importâncias emprestadas. Aceita-se a amortização de suprimentos, no montante de 75.000,00€, como justificação da origem do dinheiro que permitiu efectuar parte dos suprimentos e empréstimos efectuados em Junho de 2006 no montante global de 65.958,93€, relativamente às despesas por conta dos sócios não foram consideradas como justificação para a origem dos meios que permitiram efectuar os suprimentos e empréstimos dado que a com a concretização das referidas despesas o fluxo financeiro extinguiu-se.
2. Que no exercício de 2005 a totalidade dos suprimentos refer(e)m-se à aquisição de um armazém vendido pelo sócio Paulo Hora À sociedade e cujo valor de venda foi doado aos filhos.
3. Demonstraram-nos que no exercício de 2006 parte das entradas, no montante de 16.666,66€, foram meras transferências de contas e que a realização do capital social para constituição da sociedade Horainox - Comércio e Ferramentas, Lda, foi efectuada através de um empréstimos aos sócios. Informou-nos que tanto parte do aumento de capital social da firma Horainox - importação e Comercialização de Metais Finos, Lda como a realização do capital social da firma Horainox - Comércio de Ferramentas, Lda, tinham sido efectuados com recurso a capitais alheios.

Em 28 de Dezembro de 2007, em resposta à notificação efectuada em 19 de Dezembro de 2007, o sujeito passivo não autorizou a Administração Tributária a aceder a informações e documentos bancários alegando a inexistência de razões que justifiquem o ter de abdicar da sua intimidade e reserva de vida privada. Dado que nas declarações e provas documentais apresentadas o sujeito passivo não demonstrou conforme lhe competia nos termos do nº 3 do Art. 89º -A da LGT quais os rendimentos, ou importâncias utilizadas na totalidade das entregas efectuadas a título de suprimentos e empréstimos encontram-se reunidas as condições para, de acordo com a tabela a que se refere o nº 4 do referido artigo 89º -a da LGT, se proceder à fixação do rendimento tributável, o qual, de acordo com a alínea d) do nº 1 do artigo 9º do Código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G.

**V. PROPOSTA DE FIXAÇÃO NOS TERMOS DO Nº 4 DO ARTIGO 89º -A DA LGT**

O montante a fixar, como rendimento tributável em sede de IRS, deve ser o que resulta da aplicação da tabela constante do artigo 89º -A da Lei Geral Tributária ao valor dos suprimentos e empréstimos cuja origem não foi justificada, e integralmente qualificado como rendimento da categoria G, ainda que tenham sido



declarados rendimentos de outras categorias, assim:

Data	Valor total dos Suprimentos e empréstimos	Justificação apresentada	Valor dos suprimentos e empréstimos não justificados
31-Mai-04	50.000,00 €	€50.000,00€	
30-Jun-04	5.958,93 €	5.958,93 €	0,00€
30-Jun-04	60.000,00 €	60.000,00 €	0,00€
30-Jun-04	63.666,67 €	63.666,67€	
30-Jun-04	53.316,81 €	53.316,81€	
31-Out-04	61.189,52 €	61.189,52€	
<b>Soma 2004 =</b>	<b>294.131,93€</b>	<b>65.958,93€</b>	<b>228.173,00€</b>
30-Sep-05	125.000,00€	125.000,00€	0,00€
<b>Soma 2005 =</b>	<b>125.000,00€</b>	<b>125.000,00€</b>	<b>0,00€</b>
10-Jan-06	83.333,33€	83.333,33€	0,00€
31-Dez-06	200.000,00€	200.000,00€	
31-Dez-06	40.000,00€	40.000,00€	
31-Dez-06	6.666,67€	6.666,67€	
31-Dez-06	16.666,67€	16.666,67€	0,00€
31-Ago-06	50.000,00€	50.000,00€	0,00€
<b>Soma 2006 =</b>	<b>396.666,67€</b>	<b>150.000,00€</b>	<b>246.666,67€</b>
<b>Total =</b>	<b>815.798,60€</b>	<b>340.958,93€</b>	<b>474.839,67€</b>

Anos	Suprimentos e empréstimos	Valor anual constante da tabela	Correcção ao rendimento tributável
2004	228.173,00€	50%	114.086,50€
2006	246.666,67€	50%	123.333,34€ (...)

- cfr. Relatório/Conclusões dos Serviços de fls. 36 a 43 do PA em apenso;

c) O recorrente não exerceu o direito de audição, apesar de notificado para o efeito - cfr. PA em apenso;

d) Relativamente ao ano de 2004, pelo Sr. Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto foi proferido o seguinte despacho: "(...) DE ACORDO COM A FUNDAMENTAÇÃO ABAIXO MENCIONADA, Nos termos da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º -A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento tributável, a enquadrar na categoria G, no montante de cento e catorze mil e oitenta e seis euros e cinquenta cêntimos. FUNDAMENTAÇÃO Ver: Relatório em anexo. Notifique-se, nos termos dos artigos 36º e 38º do C.P.P.T." - cfr. fls. 47 do PA em apenso;

e) Relativamente ao ano de 2006, pelo Sr. Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto foi proferido o seguinte despacho: "(...) DE ACORDO COM A FUNDAMENTAÇÃO ABAIXO MENCIONADA, Nos termos da alínea d) do artigo 87º e do artigo 89º -A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento tributável, a enquadrar na categoria G, no montante de cento e vinte e três mil e trinta e três euros e trinta e quatro cêntimos. FUNDAMENTAÇÃO Ver: Relatório em anexo. Notifique-se, nos termos dos artigos 36º e 38º do C.P.P.T." - cfr. fls. 48 PA em apenso;

f) Em 2004.06.30, na sequência de Assembleia Geral Ordinária da sociedade "Horainox - Importação e Comercialização de Metais Finos, Lda.", os sócios deliberaram o aumento das prestações suplementares em € 170.000,00 mediante entradas em dinheiro, sendo exigido ao sócio Aventino, o montante de € 63.666,67 - cfr Acta nº 13, a fls. 85 dos presentes autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais;

g) Em 30.12.2005, na sequência de Assembleia Geral Ordinária da sociedade "Horainox - Importação e Comercialização de Metais Finos, Lda.", os sócios deliberaram a constituição de prestações suplementares de capital no montante global de € 720 000,00, a

realizar a curto prazo, pelos sócios em partes iguais de € 240 000,00 (duzentos e quarenta mil euros) – cfr. Acta nº 19, a folhas 50 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais;

h) Em 27.12.2005, na sequência de Assembleia-Geral Extraordinária da sociedade "Horainox - Exportação e Comercialização de Metais Finos, Lda", os sócios deliberaram um proceder ao aumento de capital no valor € 900.000,00 por consolidação de prestações suplementares e entradas em dinheiro – cfr. Acta nº 17, a folhas 128 e 129 dos autos que aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais;

i) Em 31.05.2004, Aventino, agora recorrente, entregou à sociedade "Horainox - Importação e Comercialização de Metais Finos, Lda.," o montante de € 50.000,00€, a título de suprimentos/empréstimo, cujo registo contabilístico foi efectuado na Conta de Suprimentos e Empréstimos - cfr. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária junto do PA em apenso;

j) Em 30.06.2004, o agora recorrente entregou à sociedade "Horainox - Importação e Comercialização de Metais Finos, Lda.," o montante de € 53.316,81€, a título de suprimentos/empréstimo, cujo registo contabilístico foi efectuado na Conta de Suprimentos e Empréstimos - cfr. Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária junto do PA em apenso;

Alicerçou a convicção do Tribunal a consideração dos factos provados no teor dos documentos supra identificados, nomeadamente no Relatório dos Serviços de Inspeção Tributária e nos documentos que constituem os seus anexos, tudo bem retratado nos autos e P.A. apenso e que não foram impugnados.

#### **Dos Factos não provados**

a) Considero não provado que o recorrente tenha recorrido a capitais previamente emprestados pela sociedade "Horainox - Importação e Comércio de Metais Finos, Lda." para proceder aos suprimentos/empréstimos, respectivamente de 50 000,00 €, de € 53 316,81 e € 61 189,52, no ano de 2004, dada a falta de prova documental dos alegados "empréstimos pelo Caixa aos Sócios", nomeadamente contratos, acordos, deliberações, declarações de dívida etc. E ainda, por da análise da conta corrente apenas resultar um mero registo de saídas de dinheiro que não se afiguram imputadas a nenhum sócio. O depoimento da testemunha inquirida não colmatou a falta de prova documental, necessária do ponto de vista legal para que tais empréstimos pudessem ser considerados.

b) Considero não provado que a entrega feita pelo recorrente, a título de empréstimos/suprimentos no montante de € 61.189,52€ (1/3 do pag a Albino Santos Araújo) tenha sido no dia 31.10.2004, como afirmado pela AT a folhas 17 do relatório em apenso, uma vez que os documentos (conta corrente sócios) por ela, (AT), juntos não revelam ter sido a entrega efectuada naquela data, mas sim 31.10.2006 - cfr. fls 22 a 24 e folhas 78 do P.A. em apenso;

Não existem outros factos provados ou não provados, para além dos referidos supra. »

\*

No apelo do Recorrente/Rte Aventino, achamos, em primeira linha, suscitada a questão do cometimento, por parte da sentença recorrida, de errado julgamento da matéria de facto, que, por precedência lógica, importa, desde já, solucionar. Concretamente, o Rte visa a factualidade inscrita na al. a) dos factos não provados, que, na sua óptica, deve, ao invés, ser julgada provada "no sentido de que em 2004 o empréstimo foi apenas no valor de € 35.000,00 e a verba de € 53.316,81 consistiu numa restituição de dinheiro antes emprestado pela sociedade", com base no conteúdo de documentos, que aponta e identifica, juntos com o articulado inicial.

Sendo certo que, da documentação coligida, o documento n.º 2 corporiza a notificação e o próprio relatório de inspecção tributária, a pretensão do Rte só pode, logicamente, pretender alicerçar-se no teor dos documentos n.º 5 e 6, que se encontram disponíveis a fls. 47 e 48 (fotocopias), fls. 86 e 87 (originais, com selo aposto por técnico oficial de contas), respectivamente, extractos da Conta : 25511 AVENTINO e da Conta : 2681100001 CONTA CORRENTE SÓCIOS.

Vistoriados, portanto, estes dois referenciados últimos documentos, não podemos deixar de concordar que os valores monetários, com base nos quais o Rte constrói e apoia a sua pretensão de alteração do julgamento factual, constam, objectiva e efectivamente, dos resumos contabilísticos em apreço. De igual modo, não merece contestação, tanto mais que resulta expressamente do art. 75.º n.º 1 LGT, afirmar, em tese, terem de presumir-se verdadeiros os dados e apuramentos registados na contabilidade ou escrita dos contribuintes, quando estas se mostrem organizadas em conformidade com a legislação comercial e fiscal independentemente e sem qualquer acréscimo, da existência de posterior "certificação" casuística por parte do respectivo técnico oficial de contas/TOC.

. Dito isto, nada mais do que é sustentado pelo Rte pode merecer a nossa concordância.

Assim, desde logo, no seguimento da fundamentação vertida na sentença aprecianda, é certo que, na falta de outros pertinentes elementos documentais complementares, máxime, os que terão servido de suporte ao registo contabilístico dos movimentos apresentados nos versados extractos, o conteúdo destes mais não comprova que a realização de diversos pagamentos, por parte da sociedade "Horainox", de dívidas/despesas imputadas, em bloco, sem individualização, no caso do conta corrente, aos respectivos sócios, o que é diverso e indemonstrativo da efectivação de empréstimos a estes por intermédio do Caixa. Doutra forma, queremos, com isto, significar que a informação disponibilizada pelos dois extractos em avaliação, só por si, não é suficiente para assegurar o desempenho probatório

pretendido alcançar pelo Rte. Efectivamente, da exclusiva e estrita análise destas duas peças, como, de início, apontámos, apenas podemos retirar a presença objectiva, numérica, das importâncias referenciadas nas conclusões 1ª e 2ª, como resultado do típico confronto e tratamento contabilístico das verbas do deve e do haver. Não é seguro e, por isso, certo, em função do, necessariamente, sintético conjunto de apontamentos da epígrafe "Descrição", extrapolar a realização, por parte da sociedade, de empréstimos, através do Caixa, ao sócio Aventino. Índícios desta dificuldade e reserva, mesmo na mecânica da justificação elaborada pelo contribuinte, reputamos a alegação vertida no art. 18. da p.i., no sentido de que, durante o ano de 2004, este sócio entregou à sociedade a quantia de € 79.934,00, o que conflitua, enormemente, com a invocação da entrega de € 115.958,93, apoiada no teor de um documento (n.º 5) da contabilidade que apenas se reporta ao 1.º semestre do ano de 2004, bem como, a circunstância de os documentos fotocopiados a fls. 47 e 48 ostentarem anotações manuscritas, pretendendo transmitir dados informativos ocultos, no sentido de não documentalmente instruídos, propícios e consonantes com a pretensão, do Rte, de convencer este tribunal da necessidade de proceder à alteração factual que propõe na conclusão 4ª.

Acresce mencionar que, presente a parte final da alegação sintetizada na conclusão 3ª, se intui ter-se o Rte confrontado com a necessidade, para assegurar um completo desempenho probatório da factualidade em que assentou a sua versão da realidade, de, potencialmente, lançar mão e utilizar todos "os documentos de suporte" dos registos contabilísticos que coligiu. Ora, acabou por contornar essa imprescindibilidade e legitimou a falta de junção de tal documentação com o apelo à já aludida presunção de verdade (e boa fé) dos dados e apuramentos inscritos na contabilidade. Respeitosamente, além do mais, olvidou que este apoio presuntivo, com a inerente dispensa, escusa, de provar Cfr. art. 350.º n.º 1 Cód. Civil., não se podia verificar, operar, na situação descortinada e delineada, pelos serviços de inspecção da administração tributária/AT, com relação aos rendimentos que declarou para efeitos de IRS, enquadrável na previsão da al. d) do n.º 2 do art. 75.º LGT « 2 - A presunção referida no número anterior não se verifica quando:  
d) Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º -A. ».

Em suma, não pode ser acolhida a proposta, do Rte Aventino, de se promover, por errado, a alteração do julgamento factual efectivado na sentença, o qual é de manter

em toda a linha, designadamente, no que tange ao conteúdo da al. a) dos factos reputados não provados.

\*\*\*

Por intrinsecamente relacionado e determinado pelo aspecto vindo de decidir, tratando-se de matéria que contende, já, com os fundamentos jurídicos da causa, importa, sem delongas, dizer que, em função do quadro factual disponível e, agora, em definitivo delimitado, não colhe a imputação, por parte do Rte Aventino – cfr. **conclusão 5ª**, no sentido de que a sentença violou o disposto no **art. 89.º -A n.º 2 al. c) LGT**.

Dirimidos os aspectos problematizados por este Rte, apresenta-se ao nosso julgamento o recurso interposto pelo Director de Finanças do Porto, de cuja abordagem perfunctória resulta como única questão merecedora de tratamento a que respeita ao apontamento de errado julgamento, no que concerne à parte em que, na sentença recorrida, se decidiu não serem subsumíveis ao regime consagrado no **art. 89.º -A n.º 4 LGT** as quantias que constituíam prestações suplementares exigidas aos sócios, por virtude de as mesmas não traduzirem qualquer empréstimo ou suprimento, pelo que, se reputaram excluídas para efeitos de determinação do rendimento padrão. Foram abrangidas, quanto ao sócio Aventino, as importâncias de € 63.666,67, entregue em 30.6.2004 e as de € 200.000,00 e € 40.000,00, com entregas datadas de 31.12.2006.

Antes de mais, procurando circunscrever os termos estritos do dissenso, cumpre registar que o Rte Director de Finanças/DF não questiona, em nenhuma medida, a factualidade assente e vertida nas **als. f) e g) dos factos provados**, que, segura e legitimamente, permite concluir pela presença de "prestações suplementares", bem como, não contesta que estas consubstanciem realidade jurídica diversa, conceito díspar do de "suprimentos e empréstimos".

Quanto a este segundo aspecto, na realidade, promovido o confronto dos quadros normativos que, no direito societário, disciplinam, separada e de forma estanque, as duas figuras jurídicas em causa, apresenta-se-nos irrefutável a afirmação de que estamos na presença de realidades singulares, típicas, e, por isso, inconfundíveis. Assim, por ordem de previsão legal, as "Prestações suplementares" encontram-se previstas e reguladas nos **arts. 210.º a 213.º Código das Sociedades Comerciais/CSC**, integrados no capítulo das "Obrigações e direitos dos sócios", cumprindo destacar que têm sempre dinheiro por objecto, não vencem juros e pressupõem serem permitidas, autorizadas exigir, pelo contrato de sociedade. Já o "Contrato de suprimento", mostra-se positivado e regulamentado nos **arts. 243.º a 245.º CSC** Em capítulo próprio, epigrafado "Contrato de suprimento", sendo de considerar como tal, "o

contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionava com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência” – cfr. n.º 1 do art. 243.º. Sinteticamente, este pode reconduzir-se a uma das espécies do contrato de mútuo, previsto e disciplinado no art. 1142.º segs. Cód. Civil, comungando da natureza de contrato real (*quod constitucionem*), no sentido de que só se completa pela entrega (empréstimo) da coisa Cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, Código Civil Anotado, 3.ª Edição, Vol. II, pág. 680., sendo certo que, pela exigência legal de permanência, constitui uma via contratual adequada à supressão de situações de insuficiência do capital social, sem prejuízo de os capitais envolvidos não poderem ser qualificados como próprios, porquanto a respectiva restituição não está subordinada ao princípio da intangibilidade, afirmado no art. 32.º CSC.

Estabelecida esta diferenciação, com o inerente apontar de singularidade e individualidade das “Prestações suplementares” e do “Contrato de suprimento”, o ponto da discórdia está em saber se, prevendo o art. 89.º -A n.º 2 al. c) LGT Na redacção decorrente da L. 107 -B/2003 de 31.12. que na aplicação da tabela prevista no seu n.º 4 se tomam em consideração “Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade (...)”, existe fundamento para estender esta previsão normativa àquelas “prestações suplementares”; ou seja, apurada, como *in casu*, a indiscutível realização destas últimas, podem ou não as respectivas importâncias ser utilizadas no apuramento, no cálculo, do rendimento padrão, regulado na tabela integrante do nº 4 daquele art. 89.º -A LGT.

Respeitando diverso entendimento, não vemos como se possa sustentar o enquadramento das “prestações suplementares”, feitas pelos sócios, no cenário normativo em apreço. Primeira e decisivamente, a letra da lei é explícita e inequívoca, melhor, taxativa, na menção a “suprimentos (e empréstimos)”, sendo, totalmente, irrealista que o legislador, quando procedeu ao acréscimo da versada al. c), desconhecesse a existência legal das, como vimos, diferentes e singulares “prestações suplementares” e a necessidade de, querendo sujeitá-las ao novel regime instituído, as identificar, mencionar, expressamente. Em segundo lugar, esta problemática não pode ser pensada e avaliada por forma capaz de, necessariamente, conflitar com a circunstância de laborarmos no campo específico e privativo da avaliação indirecta da matéria tributável.

Destacadamente, a solução a adoptar tem de ser orientada pelo respeito da natureza subsidiária desta modalidade de avaliação com relação à de avaliação directa (regime regra) e,

sobretudo, pelo cumprimento da determinação legal de só ter lugar nos casos e condições, taxativamente ("expressamente"), previstos na lei – cfr. arts. 81.º n.º 1, 85.º n.º 1 e 87.º segs. LGT. Queremos, com isto, significar 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 indirecta, entre as quais se encontra a prevista no art. 89.º -A LGT, ex vi do seu art. 87.º n.º 1 al. d).

Destarte, concluindo, "prestações suplementares", exigidas e prestadas pelos sócios de sociedades por quotas (e anónimas) nos termos e para os efeitos do art. 210.º segs. CSC, não podem, por ora, ser abrangidas no terreno restrito, rigorosa e totalmente demarcado, de aplicação do disposto no art. 89.º -A LGT, máxime, dos seus n.ºs 2 al. c) e 4.

Aliás, se bem intuímos, também, o Rte DF aceita a conformidade legal desta exclusão das "prestações suplementares" do espectro normativo do art. 89.º -A n.º 2 al. c) LGT. Contudo, com expressão nas partes finais das conclusões 4. e 5., esboça a tentativa de, por via travessa, alcançar e apresentar uma justificação capaz de legitimar o sentido último da decisão assumida de tributar o contribuinte por recurso a método indirecto. Na sua perspectiva, esta tributação indirecta corresponderia à consequência necessária decorrente de este não ter feito prova, nem sequer esclarecido qual a fonte de rendimentos, a proveniência dos recursos financeiros, que lhe permitiram efectivar as visadas "prestações suplementares". Obviamente, o Rte não colige o concreto normativo legal capaz de fornecer apoio à afirmação de que, na ausência do tipo de prova preconizado, se encontram reunidas condições para operar avaliação indirecta da matéria tributável e, seguramente, o escarpelizado art. 89.º -A LGT não se nos afigura susceptível de comportar uma leitura tão escancarada e incontrolável, como a sugestionada.

\*\*\*\*\*

### III

Pelo exposto, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte, acorda-se **negar provimento aos dois recursos jurisdicionais, vindos de abordar.**

\*

Custas a cargo dos recorrentes, na medida dos respectivos decaimentos.

\*

*(Elaborado em computador e revisto, com versos em branco)*

Porto, 18 de Junho de 2009



Aníbal Ferraz  
Dulce Neto  
Fernanda Brandão



**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

<b>Processo:</b>	00615/07.6BECBR
<b>Secção:</b>	2ª Secção - Contencioso Tributário
<b>Data do Acórdão:</b>	23-04-2009
<b>Relator:</b>	Moisés Rodrigues
<b>Escritores:</b>	MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA - MÉTODOS INDIRECTOS - INVERSÃO ÓNUS DA PROVA - CONSTITUCIONALIDADE
<b>Sumário:</b>	<p>1 - Com o aditamento à LGT da alínea d) do art. 75º da LGT e do art. 89º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou uma nova situação em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte; o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados (designadamente, no caso de fruição de um automóvel ligeiro de passageiros de valor igual ou superior, à data dos factos, a 10000 contos, ou seja, 49.879,79 euro, quando o contribuinte declare rendimentos inferiores a 50% do valor no ano de matrícula);</p> <p>2 - Nesses casos em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, passou a permitir-se à AF proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, a menos que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra - cfr. artigos 87º, alínea d) e 89º-A, n.º 3, da LGT;</p> <p>3 - Nos termos do disposto no n.º 4 do art. 89º-A, da LGT, se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 10000 contos - € 49 879,79, o rendimento padrão é de 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 10% por cada um dos anos seguintes - actualmente, após 01/01/2005, na redacção dada pela Lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro, de valor igual ou superior a € 50 000 e com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior;</p> <p>4 - Decorre da conjugação dos n.ºs 1, 2, al. b) e 4, do art. 89º-A, da LGT, que o legislador pretendeu que a A.F. pudesse lançar mão da avaliação indirecta da matéria colectável quando e tão só o contribuinte fruisse qualquer um dos bens referidos na tabela prevista no n.º 4 do referido artigo 89º-A, da LGT. O contribuinte é tributado com recurso a este método de cada vez que tenhamos a ocorrência dessa fruição e essa fruição apenas pode servir de base à tributação no ano em que ocorre ou se tiver ocorrido nos três anos anteriores.</p> <p>5 - É conforme à Constituição da República Portuguesa, não violando o princípio da capacidade contributiva que emana dos arts. 13º, 103º e 104º da mesma CRP, o art.º 89º-A, n.º 2, alínea b), da LGT, por no entender do Tribunal Constitucional, "a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui um princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou excepções.</p> <p>Assente a declaração do contribuinte numa presunção de veracidade que, segundo o ensinamento de Teixeira Ribeiro ("Sistema fiscal português" n.º 6 in Boletim de Ciências Económicas, 1991) varia consoante "o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte", pode o legislador prever situações baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverte contra o contribuinte.</p> <p>O estabelecimento dessas presunções há-de, porém, ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a excepção da tributação pelo rendimento normal."</p>

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério**  
**Público:**

**Acordam, em conferência, os Juizes que compõem a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Norte**

**I**  
**O Director de Finanças de Coimbra (adiante Recorrente), por se não confor-**  
**ta a sentença proferida pela Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coim-**  
**brança julgou procedente o recurso deduzido por André (adiante Recorrido) contr-**  
**a decisão de fixação do rendimento tributável para efeitos de IRS nos anos de**

2004, por método indirecto e ao abrigo do disposto no art. 89º-A, da Lei Geral Tributária (LGT), respectivamente em € 28.775,06 e € 25.897,55, recurso esse interposto ao abrigo dos artigos 89º-A, nº 7, da LGT e 146º-B, nº 5, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), dela veio interpor o presente recurso judicial, apresentando, para o efeito, o quadro conclusivo constante de:

A) A decisão recorrida sofre de ilegalidade da fundamentação, uma vez que pressupõe que a aplicação do método indirecto referido no artº 89º-A da LGT se limita aos casos em que as manifestações de fortuna, resultam da aquisição ou perda da sua fruição, violando, assim, directamente, o artº 89º-A nº 2, al. b), da LGT;

B) O valor de aquisição dos bens a considerar para efeitos de aplicação da al. d) do artº 89º-A da LGT, inclui todas as importâncias despendidas pelo adquirente para esse efeito, já que só desse modo se evidencia a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo do IRS tributado por método indirecto.

C) O artº 89º-A, nº2, da LGT é constitucional, não impondo ao ónus de prova do contribuinte restrições desproporcionadas.

Foram apresentadas contra-alegações, a fls. 202 a 210, em que o **Recorrido** solicita a correcção e a manutenção da decisão recorrida.

A **Procuradora-Geral Adjunta** neste Tribunal emitiu parecer, a fls. 288 e 289, entendendo que deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando a sentença recorrida, limitando-se a dar por reproduzidas as conclusões das alegações de recurso.

Pela **Juiz do Tribunal a quo**, ao abrigo do disposto no artº 667º, nº 1, do CPC e do artigo 2º al. e) do CPPT, por considerar tratar-se de um lapso manifesto, foi expedido despacho, a fls. 180 e verso, devidamente notificado às partes, no qual se expressa: «O MºPº, no seu requerimento de interposição de recurso obrigatório, faz menção a lapsos de escrita na fundamentação e na parte decisória da sentença.

Com efeito na 1ª linha da página 8 da sentença escreveu-se art 89º, nº4 e na parte decisória escreveu-se art 89º A, nº2, al. d), pelo que se verifica efectivo lapso de escrita.

**Cumprido decidir.**

Dispõe o art. 667º, nº 1, do CPC ex vi do art. 2º al. e) do CPPT, que: «se a sentença contiver erros de escrita (...) quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento das partes ou de iniciativa do juiz .

O lapso de escrita consubstancia-se em ter escrito art. 89º na página 8 e na página 11, art. 89º, A nº 2 al. d) o que impõe a sua alteração.

Assim, atento o disposto no art. 667º e 3º, nº 3, do CPC, procede-se officiosamente à correcção do lapso mencionado passando a ter a seguinte redacção:

- Na página 8, 1ª linha deve-se ler «art. 89º A, nº 4;

- na página 11, 11ª linha deve-se ler «art. 89º Olvidou aqui a Juiz a quo a letra "A", mas pressupõe-se face à redacção inicial e à razão de ser desta correcção, que foi no sentido da al. b) do art. 89º escreveu "d", quando quis escrever "b"., nº2, al. b) da LGT»

Notifique e transitado este despacho anote em lugar próprio.

\*\*\*

Admito o recurso interposto pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> da sentença por estar em tempo e dispor legitimidade (arts.70<sup>o</sup> n<sup>o</sup>1 al. a); 75<sup>o</sup> e 75<sup>o</sup> A, n<sup>o</sup>1 do LOTC).

O recurso sobe imediatamente nos próprios autos e com efeito suspensivo (art. 78<sup>o</sup>, LOTC).

Por entender não ser aplicável ao caso o n<sup>o</sup>2 do art. 78<sup>o</sup> porque, embora a decisão admita recurso ordinário, da decisão em causa cabe recurso imediato para o Tribunal Constitucional independentemente dos recursos ordinários que dessa decisão couber interrompendo os prazos destes n<sup>o</sup> 1 do art. 75<sup>o</sup>.

Notifique.»

O presente processo foi remetido ao T. Constitucional em 21/12/2007 (fls. 2 autos) e, aí, por acórdão de 29/07/2008, com o n<sup>o</sup> 397/2008 (fls. 254 a 258), conheceu do objecto do recurso, uma vez que na sentença recorrida se julgou procedente e se revogou o despacho recorrido, por um lado, por se não ver os pressupostos para considerar que estamos ante o fenómeno tributário das manifestações de fortuna e, por outro lado, por desaplicar a norma do artigo n<sup>o</sup> 2, alínea b), da LGT, por violadora do princípio da capacidade contributiva emana dos arts. 13<sup>o</sup>, 103<sup>o</sup> e 104<sup>o</sup> da CRP.

Os presentes autos baixaram ao Tribunal *a quo* em 25/09/2008, tendo sido lançada à conta por despacho de 22/10/2008 (fls. 268), tendo tido "visto em correição data de 17/11/2008 e, tendo o Recorrido alertado o Tribunal para o facto de o recurso tempestivamente interposto não haver subido a este TCANorte, veio mesmo a ser ordenado por despacho de 01/04/2009.

Com dispensa de vistos legais dada a celeridade no julgamento do recurso (n<sup>o</sup> 2 do CPC), importa apreciar e decidir.

## II

Na decisão recorrida julgou-se provada a seguinte matéria de facto:

a) O contribuinte André é sócio maioritário da firma Atlantic, a qual adquiriu em Junho de 2003 no estado de usado um automóvel de marca «Aston Martin» DB Coupe, com a matrícula 13-81-VP, pelo preço de 49.900,00 € através de ordens de pagamento a partir da conta bancária n<sup>o</sup> 004530224014533331423 agência CCA de Vilamar:

- no valor de € 24.950,00 cada uma efectuadas em 11 e 16 de Junho de 2003, correspondendo às facturas n<sup>os</sup> 0306010 e 0306010;

b) a 1a matrícula do carro data de 24/4/97;

c) a Atlantic procedeu à legalização da viatura e pagou imposto automóvel de € 7.650,12 €, através do cheque n<sup>o</sup> 5672253725 da CCAM de Cantanhede,

d) a viatura adquirida obteve a respectiva matrícula portuguesa em 20/10/2004 a Atlantic emitiu uma declaração escrita atribuindo o uso da matrícula 13-81-VP ao recorrente;

- e) o recorrente não fez constar das declarações de IRS referentes aos anos de 2003 e 2004 qualquer rendimento resultante da utilização da viatura automóvel;
- f) os valores declarados pelo contribuinte, para efeitos de IRS nos anos de 2003 e 2004, foram, respectivamente, de € 6.685,32 e 7.357,56.

#### **FACTOS NÃO PROVADOS.**

Nada de relevante a mencionar.

\* \* \* \* \*

Tendo em consideração que o Recorrente coloca em causa a apreciação da de facto provada efectuada na sentença recorrida (vide sua conclusão A) e alegações III- a VII-) e ainda que a sistematização da mesma não obedece, por um lado, à sua verificação temporal e, por outro, não referenciou em que prova se baseou, este TCA Norte, ao abrigo do disposto no art. 712.º, n.º 1, al. a), 1.ª parte, do CPC e com base nos elementos probatórios adiante referidos, a seguir a cada uma das alíneas, fixa a matéria de facto provada de interesse para a decisão a proferir, nos seguintes termos:

a) Na sequência do Programa de Inspeção para controlo e análise das manifestações de fortuna, relativamente aos anos de 2003 e 2004, os Serviços de Inspeção Tributária de Coimbra procederam a uma acção inspectiva da qual resultou a elaboração de um relatório, no qual consta:

#### **« IV - MOTIVOS E EXPOSIÇÃO DOS FACTOS QUE IMPLICAM O RECORRENTE - A MÉTODOS INDIRECTOS**

Da análise documental efectuada aos elementos contabilístico-fiscais fornecidos pela empresa ATLANTIC ; NIPC - ; retiram-se as seguintes conclusões, que conduzem a propor correcções aos rendimentos declarados pelo SP em sede de IRS:

1) - O Sujeito passivo - Sr. André :

- É sócio maioritário da referida firma, conforme se comprova através do Anexo I ;  
- Nos anos de 2003 e 2004, usufruiu de uma viatura, adquirida pela referida empresa, cujo valor de Aquisição foi superior a 50.000,00 €, conforme declarado no Anexo II e V;

- O Rendimento declarado em 2003 e 2004 (RGL) apresenta-se inferior ao limite estabelecido no n.º 1 do art. 89º-A da LGT;

- Pelo que, se encontra sujeito a tributação nos termos previstos nos n.ºs 1 e 4 daquele Diploma (Art. 89º-A Manifestações de Fortuna).

2) - Contrariando o disposto na alínea d) do n.º 1 do art. 9º e no n.º 1 do art. 57º do CIRS, verifica-se que o S.P. não declarou nas Declarações de rendimento o valor correspondente à fruição da viatura - "ASTON MARTIN", matriculada sob o nº VP (pertencente à firma supracitada) traduzido pelo Rendimento Padrão a que alude o n.º 4 do referido art.89º-A.

3) - Atendendo ao disposto nos n.ºs 1 e 4 do art. 89º-A da LGT, há lugar a aversão indirecta da matéria colectável quando se declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos, em relação ao rendimento padrão de rendimento padrão, no ano de matrícula (2003), corresponde a 50% do valor de aquisição.

Deste modo temos:

DESCRIÇÃO	2003	2004
Valor de aquisição	57.550,12 €	
Rendimento Global Bruto Declarado (Rendimento Global - Dedução Especifica)	6.685,32 €	7.357,5
Rendimento Padrão (valor de aquisição X 50%); (Valor aquisição X50% X90%)	28.775,06 €	25.897
50% do Rendimento Padrão (Nº1 do art. 89º-A da LGT)	14.387,53 €	12.948

Verifica-se deste modo que nos exercícios de 2003 / 2004 o rendimento dec Mod. 3 apresenta uma desproporção superior a 50% para menos, em relação rendimento obtido por via da aplicação do nº1 do art. 89º-A da LGT.

#### V - CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RE A MÉTODOS INDIRECTOS.

Na sequência do exposto no Capítulo anterior, atendendo ao disposto no nº 89º-A da LGT, propõe-se as seguintes correcções aos rendimentos declarad enquadrar como rendimentos da Categoria G do IRS, tendo por base os seg pressupostos:

- No ano de matrícula (2003) considera-se como rendimento, o rendimento qual corresponde a 50% do valor de aquisição;
- No exercício de 2004 considera-se o rendimento padrão abatido de 10%.

Apurou-se deste modo o Rendimento Padrão a considerar como rendimento Categoria G do IRS nos seguintes montantes:

VAL. VIATURA	EXERCÍCIO	PERCENTAGEM	REND. PAD (Categoria G)
57.550,12 €	2003	50%	28.775,06 €
	2004	50% X 90%	25.897,55 €

- cfr. fls. 7 a 14 do proc. administrativo junto por linha;

b) Sobre este relatório recaiu despacho do Director de Finanças de Coimbra 05/07/2007, no qual exarou que "de acordo com a fundamentação abaixo mencionada (relatório de análise interna), nos termos da alínea d) do artigo artigo 89º-A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento tributável, a enquad Categoria G, o montante de € 28.775,06 (ano de 2003) e de € 25.897,55 (ano de 2004)

- cfr. fls. 5 e 6 do proc. administrativo junto por linha;

c) O contribuinte André é sócio maioritário da firma Atlantic , a qual adquiri Junho de 2003 no estado de usado um automóvel de marca «Aston Martin» DB Coupe, com a matrícula 13-81-VP, pelo preço de 49.900,00 € através de ordens de pagamento a partir da conta bancária nº 004530224014533331423 agência CCA de Vilamar:

- no valor de € 24.950,00 cada uma efectuadas em 11 e 16 de Junho de 2003, correspondendo às facturas nºs 0306010 e 0306010 - cfr. fls. 30 a 35 destes a

- d) A 1ª matrícula do carro data de 24/4/97 - cfr. fls. 35 destes autos;
- e) A Atlantic procedeu à legalização da viatura e pagou imposto automóvel de € 7.650,12 €, através do cheque nº 5672253725 da CCAM de Cantanhede 36 destes autos;
- f) A viatura adquirida obteve a respectiva matrícula portuguesa em 20/10/fls. 35 destes autos;
- g) A Atlantic emitiu uma declaração escrita, sem data, nos seguintes termos: *"Declaramos que a pessoa que usufrui a viatura de marca Aston Martin, com a matrícula 81-VP, é André, portador do BI - com emissão a 29/06/2004."* - cfr. fls. 16 do processo administrativo junto por linha;
- h) O ora Recorrido declarou que utilizou a referida viatura em 2003 - cfr. fls. 17 do processo administrativo junto por linha;
- i) O ora Recorrido não fez constar das declarações de IRS referentes aos anos de 2003 e 2004 qualquer rendimento resultante da utilização da viatura automóvel;
- j) Os valores declarados pelo contribuinte, para efeitos de IRS nos anos de 2003 e 2004, foram, respectivamente, de € 6.685,32 e 7.357,56.

### III

As questões que cumpre apreciar e decidir, tal como delimitadas pelas conclusões e alegação do Recorrente, podem ser elencadas do modo que segue:

- a) Ilegalidade da fundamentação da sentença recorrida, uma vez que esta padece de nulidade por violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que a aplicação do método indirecto referido no artº 89º-A da LGT se limita a bens em que as manifestações de fortuna, resultam da aquisição de bens e não da fruição, violando, assim, directamente, o artº 89º-A nº 2, al. b), da LGT - conclusão A);
- b) Apurar se o valor de aquisição dos bens a considerar para efeitos de aplicação do al. b) do nº2 do artº 89º-A da LGT, inclui todas as importâncias despendidas pelo adquirente para esse efeito, já que só desse modo se evidencia a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo do IRS tributado por método indirecto - conclusão B);
- c) Apurar se o artº 89º-A, nº2, da LGT é ou não é constitucional, não impondo ao contribuinte ônus de prova e restrições desproporcionadas - conclusão C);

\*

Por razões que se prendem com a eventual prejudicialidade do seu conhecimento, consoante a solução que se lhe dê, iniciamos a apreciação da sentença recorrida, elencada terceira questão, ou seja, pela constitucionalidade do artigo 89º-A, da LGT, defendida pelo Recorrente ou pela inconstitucionalidade de tal norma, sustentada na decisão recorrida e pelo Recorrido nas suas contra-alegações. Quanto a essa questão, sentenciou-se:

*«Claro que tudo isto sem prejuízo das questões de (in)constitucionalidade que a norma do artº 89º-A da LGT levanta nomeadamente em sede de violação do princípio da capacidade contributiva que o próprio recorrente invoca nos artigos 24º e 25º do seu artigo 17º. Na verdade o interesse fiscal com expressão no domínio do direito fiscal material, e a simplicidade na estrutura dos impostos, como no domínio do direito fiscal formal, e*

reclama uma regular e pronta cobrança das receitas fiscais, há-de ser prosseguido e ressalva de não violar o princípio da capacidade contributiva, que constituiu o limi matriz. Cfr. Prof. Casalta Nabais, in «O Dever Fundamental de Pagar Impostos», páx Com a lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, veio, no capítulo relativo às medidas de combate à evasão e fraude fiscais, introduzir uma importante alteração nas regras de ónus da prova e à possibilidade de recurso a métodos indirectos na determinação da colectável.

Desde logo esta lei excluiu a presunção de veracidade das declarações dos contribuintes em que os rendimentos declarados para efeitos do IRS se revelem desproporcionais para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimentos indicados por determinadas manifestações de fortuna.

Por conseguinte o legislador ao aditar a alínea d) do art. 75.º e o art. 89.º A criou uma situação em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o a manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados.

Nestes casos, permite-se à A. F. proceder à avaliação indirecta da matéria colectável que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para as manifestações de fortuna evidenciada é outra.

Por sua vez, o art. 89.º A, n.º 4 dispõe que: «Quando o sujeito passivo não faça a prova no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a categoria G, [incrementos patrimoniais] (...) o rendimento, padrão apurado nos termos da tabela seguinte (...)»

Na verdade, se não for feita prova da fonte das manifestações de fortuna, nos termos do art. 89.º A, n.º 3 da LGT, o que sucede é que se procede a uma avaliação indirecta que inexoravelmente vai considerar rendimento tributável o «rendimento-padrão» cons tabelado no n.º 4 da mencionada norma.

A avaliação indirecta, aqui, opera apenas com o rendimento-padrão, impondo este a matéria tributável, sem mais considerações. A avaliação indirecta deixa assim de ser subsidiária da avaliação directa e de visar, como aquela, à determinação do rendimento do contribuinte; sabido que a constituição proíbe que a determinação da matéria colectável nos rendimentos empresariais assente no rendimento desligado da realidade concreta do sujeito passivo (art. 104.º, n.º 2 da CRP).

É pressuposto do que vem sendo dito que tributar o rendimento real significa atingir a matéria colectável realmente auferida pelo sujeito passivo, o qual tanto pode ser de forma efectiva (declaração do contribuinte) como ser determinada de forma presumida (quando seja de todo inadequado para determinar a verdade o material fornecido pelo contribuinte), de qualquer modo, tanto num caso como noutra estamos dentro do âmbito de tributação do rendimento real porque, neste caso, utiliza-se sempre os factores referidos no art. 90.º, n.º 1, da LGT, porque relacionam-se com o sujeito passivo em concreto. No presente texto veja-se "o princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária, Xavier de Matos, Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 5, pág. 18 e segs. bem como o voto de vencido do Juiz de Direito Rui Diogo Pinto no Acórdão 84/03 desse Tribunal, a propósito do n.º 2 do art. 90.º da LGT e ainda Rui Diogo Morais, «Sobre o IRS», Almedina, pág. 101 a 108.

O contribuinte está, assim, sujeito ao rendimento fixado ab initio pelo legislador sem possibilidade de poder provar a existência de um rendimento inferior ao pré-estabe-

lei. Trata-se de uma fixação *op legis* de um rendimento mínimo, ainda que possam indícios fundados que apontem para um rendimento inferior.

Por conseguinte, a norma deveria permitir ao contribuinte demonstrar que a verificação pressupostos não é susceptível de conduzir ao resultado predefinido na lei.

A não ser assim, a não admissão desta prova leva a concluir pela natureza «*jure et da*» da presunção, ou seja, não admitindo qualquer prova, presunção absoluta que em si fundamental é materialmente inconstitucional.

Não pode a lei quedar-se tão-só pela dissonância "objectiva" entre a declaração de rendimentos e a manifestação de fortuna (induzida pelo valor pecuniário da aquisição cerceando um direito fundamental do cidadão demonstrar que não obstante a sua a divergir da realidade ainda, assim, está aquém do legalmente presumido.

Todavia esta constatação pode encontrar um problema de interpretação ao nível da à estrutura da norma que parece apontar para a necessidade de demonstrar duas re distintas e cumulativas que caberia ao contribuinte demonstrar: os rendimentos de correspondem à verdade e não foram sonegados rendimentos que tornassem possível manifestação de fortuna o que revela exigência de uma prova irrazoável já que alé demonstrar a origem dos rendimentos que sustentaram a aquisição teria de provar sonegação ou ocultação de outros rendimentos na declaração do contribuinte o que materializa uma prova quase impossível e, por conseguinte, com este sentido a nor inconstitucional por negar o direito a uma efectiva defesa consagrado nos arts. 20º 4, da CRP.

Não fazendo prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e d outra a fonte das manifestações de fortuna ou acréscimo de património ou o con evidenciados o contribuinte fica sujeito, como já se expressou, à avaliação indirecta inexoravelmente vai considerar rendimento tributável o rendimento-padrão da tabe do art. 87º A, sem quaisquer considerações de carácter concreto e respeitante ao con. desligada da efectiva capacidade contributiva ou afastada do rendimento real ou efe a lei fundamental obriga. Obra citada do Prof. Casalta Nabais, pág. 498.

Esta técnica legislativa, movida por legítimas preocupações de simplificação e de praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio da capacid. contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções ab: medida em que obstem à prova da inexistência da capacidade contributiva visada n respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para trad: correspondente pressuposto económico.

Significa isto que a norma do art. 89º A, nº 2 al. d), da LGT é inconstitucional na n que se atende como indicador de manifestação de fortuna o valor de aquisição do t da sua fruição apesar do legislador assumir que não foi o contribuinte visado que o E, na decisão propriamente dita, exarou-se:

«Por tudo quanto expendido fica, o Tribunal decide julgar a impugnação procedem provada, declarando-se materialmente inconstitucional a norma do art. 89º A, nº 2. LGT, à luz do princípio da capacidade contributiva que emana dos arts. 13º, 103º e CRP, e, em consequência, revoga-se o despacho do Sr. Director.»

Vejamos.

Pese embora a sentença recorrida não prime pelo rigor, na indicação concre



precisa dos preceitos legais que estão em causa nestes autos, vislumbramos aludiu à violação dos artigos 20º e 268º, nº 4, da CRP, por entender que o re estabelecido no artigo 89º-A, da LGT, nega o direito a uma efectiva defesa, considerando que constitui uma prova irrazoável, quase impossível, a dem por parte do contribuinte de os rendimentos declarados corresponderem à e que não foram sonegados rendimentos que tornassem possível a manifest fortuna.

Ora, analisado o preceito, *maxime* os seus nº 1 e 3, verificamos que se aplica normativo em duas situações:

- ou falta a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencia as manife de fortuna constantes da tabela prevista no nº 4;
- ou o contribuinte declara rendimentos que mostrem uma desproporção si 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida t

Verificada qualquer uma destas situações, cabe ao contribuinte a prova que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fo manifestações de fortuna evidenciadas.

Ao contribuinte não é exigida a prova que não foram sonegados rendiment tornassem possível a manifestação de fortuna, sendo-lhe antes exigível que prova afirmativa, que é outra a fonte da manifestação de fortuna evidencia Assim, pese embora na decisão propriamente dita, a Juiz *a quo* nada tenha r mostra-se inverificada a violação destes preceitos constitucionais.

Na decisão propriamente dita, a Juiz *a quo* desaplicou o artigo 89º-A, nº 2, a da LGT, por entender que o mesmo é materialmente inconstitucional, viola princípio da capacidade contributiva que emana dos arts. 13º, 103º e 104º da Vejamos.

Quanto ao argumento que sustentado terá Xavier de Basto, no artigo "o pri Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária", publicado na rev. *Fiscalidade*, nº 5, Janeiro de 2001, págs. 18 e segs., esse mesmo autor veio já posteriormente, em 2007, na sua obra, "IRS: Incidência real e determinação do rendimentos líquidos", numa nota de rodapé (418), a fls. 373, conformar-se cc posição do Tribunal Constitucional, que alude, num aresto de 2004 Cremos e lapso, uma vez que o único aresto que conhecemos e relacionado com a avaliação indirecta de rendimento e sua eventual (in)constitucionalidade é do ano 2003 e que adiante citaremos., en julgou este regime de avaliação indirecta, que fixa rendimentos "normais" de procurar chegar aos rendimentos reais, conforme com a Constituição, nã ofendendo o princípio constitucional da tributação do rendimento, constan artigo 104º, nº 2, da CRP.

Alude-se, ainda, na sentença recorrida, à posição de Rui Duarte Morais, na "Sobre o IRS", Almedina, págs. 101 a 108. Compulsado o texto dessas págin verificamos que o autor, apenas a págs. 105 a 108 se pronuncia acerca do ar A, da LGT, mas nunca alude a qualquer inconstitucionalidade, referindo a dificuldades que antevê de aplicação, mas resultante da concatenação dos e 87º, alínea f) e 89º-A, ambos da LGT.

Por fim, alude-se ao voto de vencido de Paulo Mota Pinto, aposto no acórd. Tribunal Constitucional nº 84/03 Consultável na íntegra aqui:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html> , proferido em Plenário 12/02/2003. Tratando-se de um voto de vencido, a decisão não foi em conformidade com a inconstitucionalidade defendida pela Juiz *a quo*, mas antes a maioria dos Conselheiros considerou este regime (no caso tratava-se da avaliação indireta alude o artigo 90º, nº 2, da LGT) conforme à Constituição.

Dele deixamos respigados os excertos que fazemos, com a devida vénia, a fundamentação para decidirmos pela constitucionalidade do artigo 89º-A, 1ª alínea b), da LGT, por entendermos que não é violador do princípio da capacidade contributiva que emana dos arts. 13º, 103º e 104º da CRP:

«10 - O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de "uniformidade" - o dever de pagarem impostos *segundo o mesmo critério* - preenchendo a capacidade com o critério unitário da tributação.

Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos - dos "impostos fiscais" mais precisamente - se deverá fazer segundo a capacidade económica ou "*capacidade de gastar*" (na formulação clássica portuguesa, de Ribeiro, "A justiça na tributação" in "*Boletim de Ciências Económicas*", vol. X Coimbra 1987, n.º 6, autor que também se lhe refere como "*capacidade para pagar*" cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício).

A actual Constituição da República não consagra expressamente este princípio, mas tem uma longa tradição no direito constitucional português - a Carta Constitucional expressa-o na fórmula de tributação "*conforme os haveres*" dos cidadãos e, na Constituição de 33, o artigo 28º consigna-o na obrigação imposta a todos os cidadãos de contribuir para os encargos públicos "*conforme os seus haveres*")

Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a "*capacidade contributiva*" continua a ser um critério básico da nossa "*Constituição fiscal*" sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (cfr. Casalta Nabais "O dever fundamental de pagar impostos", págs. 445 e seguintes). No entanto, se defende que, embora o princípio não careça - para ter suporte constitucional - de preceito específico e directo, não é de todo inútil ou ineficaz (a sua consagração expressa).

Autores há, porém, que contestam a operatividade jurídica prática ao princípio da capacidade contributiva, em razão, nomeadamente, da sua acentuada e indelimitada indeterminabilidade, não se estando aí senão perante uma "*fórmula passe-pá*" impréstável para um teste jurídico-constitucional dos impostos, quer porque limitaria a "*estabelecer que "deve pagar-se o que se pode pagar"* sem definir o "*que se pode pagar*", quer porque "*não forneceria nenhum critério concreto para a repartição dos encargos fiscais por todos os contribuintes*", quer ainda porque "*diria muito pouco sobre a consideração correcta dos impostos ou sobre a sua exacta progressão, caso est*

alguma medida possa resultar de um tal princípio" (cfr. Casalta Nabais ob. cit. p. 461).

Diferentemente, outros autores, como é o caso do próprio Casalta Nabais reconhecem ainda "importantes préstimos" ao princípio, o qual "afasta o legislador do arbítrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenda às revelações da capacidade contributiva, ou seja erija em objecto ou matéria colectável do imposto um determinado pressuposto que seja manifestação dessa capacidade e este pressuposto presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto" e tem "especial densidade concernente ao(s) imposto(s) sobre o rendimento" exigindo "um conceito de rendimento mais amplo do que o rendimento-produto" e implicando "quer o princípio do rendimento líquido (...) quer o princípio do rendimento disponível (...)". ("Direito Fiscal", pág. 157/168).

De todo o modo, deve reconhecer-se não ser fácil retirar consequências jurídicas muito líquidas e seguras do princípio da capacidade contributiva, traduzido no juízo de inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adoptadas pelo legislador fiscal.

Assim, desde logo se imporá a maior contenção, reserva e dúvida, quanto à possibilidade de se chegar a um tal juízo sobre o regime legal em apreço, a seu confronto com o mesmo princípio. E isto mesmo quando se aceite que o princípio é um parâmetro constitucional susceptível de efectivamente assumir esse papel no caso.

A verdade, porém, é que, no caso, o princípio da capacidade contributiva não é sequer parâmetro constitucional relevante para a apreciação da solução legal em causa.

Com efeito, esta solução legal não implica critério de imposição diverso da que se exprime, no seu mais rigoroso e estrito sentido, o referido princípio - um critério de repartição dos impostos (ou de certos impostos) em função da "riqueza" ou da "capacidade económica", "capacidade de gastar" ou "capacidade contributiva" dos contribuintes - limitando-se a definir e estabelecer o instrumento, método ou procedimento que, em dadas circunstâncias, há-de utilizar-se justamente para apurar aquela capacidade económica.

A isto se poderá contrapor que as dimensões do princípio são mais vastas, emergindo, logo primariamente e como algo de necessário, a ideia ou o pressuposto da existência da capacidade económica como abstracto ou pressuposto insuprimível da tributação - "a capacidade contributiva tem de basear-se na força ou potencialidade económica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização da riqueza (ou do rendimento)", escreve, a propósito, Casalta Nabais, "O dever fundamental..." p. 463.

Mas, ainda aqui, o princípio da capacidade contributiva se situa a montante da solução legal uma vez que esta opera no quadro das normas de incidência e pressupõem e visam atingir manifestações de capacidade económica.

Objectar-se-á que certos métodos de tributação, pela sua mesma estrutura, e, afinal, acabar por conduzir à imposição de situações ou realidades em que

todo, a capacidade contributiva, ou (e com maior probabilidade) em que a carga do imposto exigido não tem efectiva correspondência com essa capacidade, além (e, porventura, bastante além) dela; é o que ainda Casalta Nabais ("O fundamento..." págs. 497/498 e 501/502) considera, quando se refere a "soluções tradicionais do direito dos impostos" com suporte no "interesse fiscal", em parti- cular "presunções", considerando esta técnica legislativa "movida por legítimas pre- visões de simplificação de praticabilidade das leis fiscais", mas que "tem de compatibiliz- ar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade das presun- ções absolutas, na medida em que obstem à prova da inexistência da capacidade contributi- va visada na respectiva lei, quer pela idoneidade das presunções relativas para traduzi- rem o correspondente pressuposto económico do imposto" e, mais adiante, aludindo ao "rendimento normal", quando sustenta que ele "apenas poderá ser contestado na medida em que a tributação conduza a situações de intolerável iniquidade".

Mas, se nos ativermos ao que aquele autor escreve na obra citada (anterior ao regime legal agora em apreço), não pode deixar de se concluir que a solução em apreço se compatibiliza com o princípio da capacidade contributiva. É que, e não se que na hipótese em apreço se está perante uma "presunção", ela admite o contrário e, a considerar-se que se trata de uma tributação pelo "rendimento normal", não pode dizer-se que ela necessariamente conduza a "situações de intolerável iniquidade".

Não se desconhece que, em escrito posterior, o mesmo autor veio sustentar a existência de desconformidade constitucional da norma ínsita na alínea c) do artigo 87º e do artigo 89º ("O quadro constitucional da tributação das empresas", in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, ed. AAFDL, 2001).

Simplemente, aí, o fundamento do juízo de inconstitucionalidade situa-se num plano diferente do das considerações gerais a que atrás se fez referência; em termos de ver com elas, ele assenta na equiparação a uma inadmissível "presunção absoluta de rendimentos" da eventual situação ("situação limite") em que a tributação pelo rendimento normal não admita prova em contrário. Mas, no caso, não tem cabimento pôr as coisas nesses termos já que ao contribuinte começa por se lhe dar a possibilidade de justificar o afastamento da sua matéria tributável dos índices do padrão (assim podendo evitar a aplicação destes), o que é afinal menos do que se lhe exigir-lhe a prova de que não obteve o rendimento correspondente a tais índices indicadores.

Nestes termos, considera-se que a solução legal em apreço, tal como emerge dos artigos 87º, alínea c), 89º, 90º, n.º 2 e 75º, n.º 2, alínea c), da LGT, não afecta a capacidade contributiva.»

(...)

«Em suma, pois, a tributação das empresas pelo seu rendimento real constitui-se em princípio ou uma regra que permite, excepcionalmente, desvios ou excepções. Assente a declaração do contribuinte numa presunção de veracidade que, segundo o ensinamento de Teixeira Ribeiro ("Sistema fiscal português" n.º 6 in *Boletim de Ciências Económicas*, 1991) varia consoante "o grau de confiança que merecem o

elementos fornecidos pelo contribuinte”, pode o legislador prever situações baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverta contra o contribuinte. O estabelecimento dessas presunções há-de, porém, ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a exceção da tributação pelo rendimento normal (...)

«Poderá, no entanto, censurar-se a aplicação do critério nos casos em que o contribuinte dispõe de uma contabilidade organizada e sã, tendo em conta situações de incumprimento grave de deveres fiscais (v.g. as que se prevêem nas alíneas a), b) e c), do artigo 88º, da LGT) a tributação é feita nos termos do art.º 1, da LGT - ou seja, com a consideração de elementos reais -, o que traduz uma solução injusta, iníqua ou arbitrária; é este, aliás, o caso em que Xavier entende verificar-se uma solução “claramente injusta e desequilibrada” (O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária” in *Fiscalidade*, n.º 5, ] 2001, pág. 19/20)

Mas sem razão.

Em primeiro lugar, não pode afirmar-se que a tributação das empresas que não têm contabilidade que permita a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável seja sempre efectuada de acordo com índices com atinência à situação concreta.

Com efeito, nos termos do artigo 90º, n.º 1, da LGT, a determinação da matéria tributável não tem necessariamente em conta todos os elementos enunciados nas diversas alíneas do preceito - é o que dizem, em anotação ao preceito, Leite de Sousa, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa (“Lei Geral Tributária, com anotações”, 1999, Vislis, pág. 308); e isto desde logo significa que ela pode ser determinada pelos índices referidos nas alíneas a), b) e c) do artigo 90º, n.º 1, ou seja, por elementos objectivos (designadamente, “margens médias de lucro líquido”, ou “médias de rentabilidade”).

Em segundo lugar, considerando o afastamento dos indicadores, nos termos do artigo 87º, n.º 1, da LGT, ele pode dar lugar à tributação pelo rendimento normal, como um adequado índice de evasão fiscal, não é lícito atribuir-se um relevo excessivo à referência à “contabilidade organizada e sã”.

Na verdade, e como é sabido, a contabilidade organizada não é sempre e necessariamente o reflexo da realidade da empresa, podendo ocultar, com maior ou menor sofisticação, rendimentos superiores aos escriturados.

Mas, mesmo não sendo assim, aquele que revela uma contabilidade organizada dispõe sempre de um poderoso suporte para demonstrar e provar - ilidindo a presunção de que o rendimento apresentado não corresponder à realidade - que a contabilidade espelha com fidelidade a realidade concreta, podendo, deste modo, afastar mesmo a aplicação de qualquer critério de avaliação indirecta da matéria tributável e acabar por ser tributado em função do lucro declarado, ou seja, do rendimento real efectivo.

Não já assim nos casos previstos nas alíneas a), b) e c), do artigo 87º, da LGT.

que, para além das sanções tributárias a que o contribuinte se sujeita, a tributação presumida mais facilmente se impõe - ou, dito de outro modo, mais facilmente se tributará por avaliação directa - quer pela impossibilidade de tributar o rendimento real efectivo quando de todo faltam os elementos da contabilidade ou a declaração, quer pela maior dificuldade de prova contra a presunção quando esses elementos são insuficientes, se verificam atrasos ou irregularidades na escrituração, se oculta, destrói, inutiliza, falsifica ou vicia a contabilidade ou demais documentos legalmente exigidos, ou se dispõe de contabilidades com propósitos simulatórios.

O confronto só impressionará quando se admita que a falta de razões suficientemente convincentes do afastamento dos indicadores possa não significar ocultação do rendimento real; e, neste caso, o contribuinte não deixará de ser tributado nos termos do artigo 90º, n.º 2, da LGT.

Entende-se, contudo, que se trataria sempre de uma situação-limite só congrua ao pressuposto - inaceitável - de que a administração tributária, na valoração e justificações, procederá contra o que o sistema lhe impõe - ela deve proceder nos termos tais que as não converta [as justificações] em custos ou ónus desproporcionais para os contribuintes" (Casalta Nabais, "O quadro constitucional..." cit. pág. 373). Em suma, pois, as normas contidas nos artigos 87º, alínea c), 89º, 75º, n.º 2, e 90º, n.º 2, da LGT, não violam o princípio consagrado no artigo 104º, n.º 2, da Constituição, em si mesmo considerado ou em conjugação com o princípio da proporcionalidade.»

\*

Enfrentemos, ora, as questões acima elencadas sob a) e b), ou seja:

a) Ilegalidade da fundamentação da sentença recorrida, uma vez que esta pressupõe que a aplicação do método indirecto referido no artº 89º-A da LGT se limita aos casos em que as manifestações de fortuna, resultam da aquisição de bens e não da fruição, violando, assim, directamente, o artº 89º-A nº 2, al. b), da LGT - com o seguinte fundamento (A);

b) Apurar se o valor de aquisição dos bens a considerar para efeitos de aplicação da al. b) do nº2 do artº 89º-A da LGT, inclui todas as importâncias despendidas pelo adquirente para esse efeito, já que só desse modo se evidencia a efectiva capacidade contributiva do sujeito passivo do IRS tributado por método indirecto - com o seguinte fundamento (B). Diga-se que a sentença recorrida não prima pelo rigor, quer na enunciação dos factos, quer na precisão das questões a ponderar e resolver, como, sobretudo, e que já referi, na indicação concreta e precisa dos preceitos legais que estão em causa nestes casos. Leve-se em linha de conta o que já atrás deixámos referido na nota de rodapé.

Contudo, podemos concluir que estas duas outras conclusões das alegações de recurso se prendem com o apurar da legalidade ou ilegalidade de a Administração Tributária (AT), no caso *sub iudicio*, ter feito uso do método indirecto previsto no artº 89º-A, da LGT, na redacção dada pela Lei nº 30-G/2000, de 29/12. Ou seja, quando na tabela constante do nº 4 daquele preceito se estatuiu, no item 2- "automóveis ligeiros e passageiros de valor igual ou superior a 10000 contos ...", sendo que este valor, convertido em euros, corresponde a € 49.879,79. e em relação aos rendimentos relativos aos anos de 2

2004.

Quanto ao ano de 2003, sentenciou-se:

*«Por fim, resta analisar a decisão do Sr. Director respeitante ao ano de 2003, a aquisição do veículo automóvel pelo valor de 49.900,00 € mais 7.650,12 € a título c O art. 89º A na parte que respeita à questão do valor aquisitivo dos automóveis lige estabelece o valor de 49.879,79, não especificando a lei a forma como se deve interp expressão «valor de aquisição».*

*Tem sido interpretado pela jurisprudência dos tribunais superiores Acórdão do STA no processo 01248/04, relatado pelo Sr. Consº Vítor Meira e Acórdão TCA Sul de 20/3/07 no 01678/07., quando está em causa a tributação em IRS, como no caso dos autos, fazer normas do IRS dos arts.46º, nº1 e 51ºal.b) em conjugação com o art. 89º A da LGT valor deverá ser o valor de aquisição sem quaisquer outros adicionais a título de de encargos ou impostos.*

*Sendo distinto o valor de aquisição e os encargos e, referindo apenas a tabela apena aquisição, a interpretação da Administração Tributária não tem um mínimo de correspondência na letra da lei.*

*Interpretação reforçada com o valor aduaneiro referido no art. 17º do CIVA para o bens importados, conferindo aqui um sentido mais abrangente do que no art. 89º A Não havendo correspondência na letra da lei, ainda que mínima, não há que recorre demais elementos de interpretação das normas, sem embargo de no direito a consti designação dever abarcar não só o valor de aquisição como os adicionais face à rati em questão, ou seja, avaliação indirecta sempre que haja manifestações de fortun os rendimentos declarados não a sustente; o que deverá relevar é capacidade econó traduzida no dinheiro efectivamente desembolsado para que se possa usufruir do be adquirido.»*

Ora, face ao probatório já então estabelecido pela sentença recorrida, o valo aquisição do automóvel ligeiro de passageiros que o ora Recorrido fruiu no 2003, foi de € 49.900,00 - cfr. alínea a) do probatório da sentença recorrida a corresponde no presente acórdão a alínea c). A essa data, o valor estabeleci tabela, a partir do qual se evidenciava por parte do contribuinte as manifes fortuna e que permitia a aplicação do constante do artigo 89º-A, da LGT, er 49.879,79, correspondente a 10000 contos.

Assim, importa concluir que o valor de aquisição do veículo automóvel lige passageiros, sem outros encargos, é superior ao valor fixado no item 2- da t que alude o nº 4, do artigo 89º-A, da LGT, pelo que constitui manifestação c para efeitos daquele preceito.

Coloca-se agora a questão de apurar, em concreto, qual o conceito de valor aquisição a que se refere a lei naquele item:

- se o valor de aquisição - € 49.900,00;
- se o valor de aquisição, acrescido de outros valores, no caso, o pagamento imposto automóvel (IA) - (€ 49.900,00 + € 7.650,12 = € 57.550,12).

Conforme se refere na sentença recorrida, tem sido entendimento seguido p jurisprudência que se conhece e que é citada, que o conceito de "valor de a corresponde a esse mesmo valor, sem quaisquer outros adicionais a título c

despesas, encargos ou impostos, fazendo-se apelo às normas do IRS dos artigos 51º, al. b).

Escreveu-se no acórdão do STA, proferido no processo nº 01248/04, em 07/ Consultável na íntegra em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1c680256f8e003ea931/eb28e871c27de11280256f6>  
OpenDocument :

*«Prescreve o artigo 11º nº1 da LGT que “Na determinação do sentido das normas ; qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis. E o artº 9º do C. Civil prescreve que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias que foi elaborada e as condições temporais de aplicação (nº1), salvaguardando, porém poder ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo que não tenha na lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (nº2). Face a estes princípios gerais de interpretação vejamos agora que entendimento dar em causa relativamente ao conceito de “valor de aquisição”.*

*Que em sentido literal o valor de aquisição é o que for pago pelo comprador ao vendedor parece não oferecer dúvidas. Mas será esse o entendimento a dar à expressão para a tabela inserta no artigo 89º-A da LGT? No caso vertente está em causa a tributação. Por isso, vejamos o que consta das normas do respectivo código referentes a situações diferentes mas que poderão ajudar na interpretação do sentido da expressão em causa. No artigo 46º nº1 do CIRS, cuja epígrafe é “Valor de aquisição a título oneroso de bens”, consigna-se, para efeitos de mais-valias, que “se o bem imóvel houver sido adquirido oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação”. E no artigo 51º al. b) do mesmo código, sob a epígrafe “Despesas e encargos”, também para efeitos de mais-valias, refere-se que ao valor de aquisição acrescem as despesas necessariamente praticadas, inerentes à alienação. Ora, como diz a sentença recorrida, “ao valor de aquisição acrescem as despesas tal significa que estas se não contêm naquele valor, sendo algo que, para aquele efeito, acrescerá, mas que não tem necessariamente que fazer em outros casos. Afigura-se-nos por isso que, sendo distintos o valor de aquisição e os encargos e referindo a tabela apenas o valor de aquisição, a interpretação pretendida não tem, in casu, um mínimo de correspondência na letra da lei, não podendo por isso sufragar-se tal entendimento. Não havendo correspondência na letra da lei, ainda que mínima, não há que recorrer aos demais elementos de interpretação das normas.»*

Importa assim atender ao valor de aquisição, como sendo o de € 49.900,00, e ao rendimento padrão correspondente a 50%, ou seja, € 24.950,00, sendo este o valor a fixar como o rendimento corrigido, já que o rendimento declarado, ou seja, € 6.685,32, mostra uma desproporção superior a 50%, para menos em relação ao rendimento padrão, uma vez que os 50% do rendimento padrão correspondem a € 12.475,00.

E, tendo sido esse o valor e não tendo o ora Recorrido feito prova que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações evidenciadas é outra - cfr. artigos 87º, alínea d) e 89º-A, n.º 3, da LGT -, tem





quer seja fruído, "no ano em causa, ou nos três anos anteriores".

Por outro lado, na situação *sub iudicio*, em 2004 o ora Recorrido não exteriorizou qualquer manifestação de fortuna, estando a A.F. a tributar por um facto de que já havia tributado para o ano de 2003, como vimos.

Não tendo a A.F. comprovado a existência da fruição de qualquer um dos bens identificados na tabela prevista no nº 4, do artigo 89º-A, da LGT, no decurso de 2004, não se pode manter o despacho que determinou a fixação da matéria colectável por avaliação indirecta, quanto a esse ano, mantendo-se a sentença recorrida, nesta parte.

#### IV

Face ao exposto decide-se *conceder parcial provimento* a este recurso jurisdiccional julgando conforme à Constituição da República Portuguesa o artigo 89º-A (alínea b), da LGT, não sendo o mesmo materialmente inconstitucional à luz do princípio da capacidade contributiva que emana dos artigos 13º, 103º e 104º - revogando-se em parte a sentença recorrida e alterando-se o despacho de modo a reduzir o rendimento tributável para efeitos de IRS no que concerne ao ano de 2004 de € 28.775,06 para € 24.950,00;

e *negar provimento* ao recurso, no que concerne ao ano de 2004.

Custas em ambas as instâncias pelo Recorrente e pelo ora Recorrido, na parte do decaimento.

Notifique e registre.

Porto, 23 de Abril de 2009

Ass) Moisés Moura Rodrigues

Ass) José Maria Fonseca Carvalho

Ass) Aníbal Augusto Ruivo Ferraz

**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

Processo: 00166/07.9BECBR  
 Secção: 2ª Secção - Contencioso Tributário  
 Data do Acórdão: 16-10-2008  
 Relator: Fonseca Carvalho  
 Escretores: AVALIAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL POR MÉTODO INDIRECTO -  
 ARTIGO 89.º-A LGT

**Sumário:**  
 I - Nos termos do disposto no artigo 89.º-A da LGT há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando o sujeito passivo declara rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão constante na tabela a que alude o n.º 4 deste preceito legal.  
 II - Tendo o sujeito passivo procedido à sua declaração de rendimentos e adquirido posteriormente na Alemanha um veículo pelo preço de € 54.900,00 mas, comprovadamente com dinheiro pertença de seu pai que pessoalmente o transferiu da sua conta bancária para um seu irmão residente na Alemanha, sendo este que procedeu ao pagamento do veículo, esta aquisição não contende com a veracidade da declaração de rendimentos efectuada pelo sujeito passivo, não podendo ser qualificada como manifestação de fortuna para efeitos de avaliação indirecta da matéria colectável dada a origem conhecida do rendimento utilizado no pagamento do preço.

**Aditamento:**  
**Parecer Ministério Público:**

**Resumo do Texto Integral:** Não se conformando com a sentença do TAF de Coimbra que julgou procedente a reclamação e revogou o despacho do Director de Finanças que fixou ao recorrido o rendimento colectável através de métodos indiciários, veio o Recorrente Director Geral de Impostos dela interpor recurso para o TCAN concluindo assim as suas alegações:

- 1 - Entre o mais, invocou o ora Recorrente que, muito embora o artigo 146-B do CPPT não exija para este tipo de processos grandes formalidades, exige que o requerimento seja apresentado no tribunal tributário de 1ª instância, o que o A, ora recorrido não apresentou, muito embora tivesse disso sido notificado.
- 2 - Ora, estando estabelecido um prazo peremptório de 10 dias para apresentar a petição e tendo o A. apresentado a referida petição no último dia às 17,18 horas via fax à Direcção de Finanças de Coimbra, seria impossível a Direcção de Finanças de Coimbra diligenciar, a entrega da petição em tempo, junto daquele TAF de Coimbra.
- 3 - Pelo que, não tendo o A. respeitado tal prazo o recurso é manifestamente extemporâneo.
- 4 - E, não se diga que tem aqui a aplicação da regra geral, quando é a própria norma que a afasta, especificando e concretizando, qual a entidade competente para receber o requerimento, no n.º 1 do art.º 146-B do CPPT.
- 5 - Ora, em nosso entender e salvo melhor opinião o Mm.º Juiz fez uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.
- 6 - Desde logo, porque, quando dá por assente a matéria de facto faz expressa referência que a Administração notificou:
  - b) ..... de que poderia obstar ao procedimento de fixação fazendo prova de que é outra a fonte de manifestações de fortuna evidenciados(...), tudo nos termos do art.º 89º A, nº 3 da LGT e os elementos deverão ser apresentados por escrito no prazo de 10 dias,

a contar da data do registo;”

7 - É face a esta notificação que foi a primeira e, a segunda, aquela outra após o exercício da audição prévia, onde o contribuinte pretende justificar o dinheiro que permitiu a aquisição daquela viatura por € 54.900,00, com uma transferência bancária da conta de seu pai para a conta do seu tio, para que este lhe comprasse aquela viatura, que obrigou a que a AT solicitasse “no prazo de 10 dias, relativamente às verbas transferidas para a Alemanha em Março de 2003 para pagamento da viatura BMW de matrícula 49-63-ZE, comprovativos de acordo com os arts. 60º e 66º do Imposto sobre as Sucessões e Doações...”

8 - Que o Mmº Juiz, salvo o devido respeito, vem dizer que” saber se há ou não matéria de infracção das leis fiscais não releva aqui, mas antes noutra sede que não este, específico, procedimento”, parecendo não admitir, muito embora lembre que a “administração fiscal não é titular de um interesse oposto ao do particular ( no sentido tido no processo civil), antes está constitucionalmente e legalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos como judiciais (artº 266º 1 CRP e 55º da LGT) que à AT compete aplicar as leis fiscais, respeitando todas as garantias que a lei faculta ao contribuinte, com observância dos prazos do procedimento.

9 - Como resulta claramente do p.a. e designadamente do Relatório da Inspeção que faz parte da decisão, para a AT, aquele montante da transferência do pai para a conta do tio, para que este, o tio comprasse a viatura que por sua vez era oferecida pelo pai ao filho, não foi aceite como doação.

10 - A A. apresentou depois um documento — já na fase judicial - de uma transferência do pai para a conta do tio e, pretende que isso seja prova suficiente da compra da viatura com aquela fonte de rendimento!

11 - Ter sido dado o direito ao contraditório ao R, ora recorrente, para se pronunciar sobre a entrega daquele documento, este ter invocado que a observância procedimental da Administração Fiscal e a consequente fixação da matéria colectável é contemporânea com o fim do processo fiscal e que, posteriormente a essa realidade, a análise que se faça com outros documentos versa sobre outra realidade que não a analisada pela Administração e condená-la, por afirmar isto, como litigante de má fé, é estar a castigar (nas devidas proporções) quem comeu o pão oferecido... como se tivesse sido furtado!

12 - A oposição ao requerimento, foi respeitosa e não foi, em nosso entender, infundada.

Nestes termos e nos mais de direito que V.as Ex.as doutamente suprirão, deve ser anulada a douta sentença recorrida porque fez uma incorrecta interpretação e aplicação do direito, designadamente no âmbito da prova documental fiscal e, em consequência mantido o

despacho impugnado e deve ser anulada a condenação da Administração como litigante de má fé, em observância do despacho que a notificou e no exercício do direito ao contraditório. Não houve contra-alegações.

O Ministério Público junto deste Tribunal pronuncia-se pela procedência do recurso.

Foi a seguinte matéria de facto que o Tribunal "a quo" deu como provada:

a) O contribuinte Paulo Jorge com o NIF , com domicilio fiscal na rua da Porteladinha, Quinta Vale da Azenha, Coimbra, foi objecto de uma acção de fiscalização da A.F. que o notificou, com registo de 20/7/06, para exercer o direito e audição em ordem ao facto de por ter declarado rendimentos de montante inferior a 50% do referido padrão; reunindo-se as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o nº4 do art. 89ºA se proceder à fixação do rendimento tributável no montante de € 27.450,00, no ano de 2004 o qual de acordo com a al. d) do nº1, do art. 9º do Código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G;

b) Mais se notificou de que poderia obstar ao procedimento de fixação fazendo prova de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciados (...), tudo nos termos do art. 89º A, nº3 da LGT e os elementos deverão ser apresentados por escrito no prazo de 10 dias, a contar da data do registo;

c) O contribuinte exerceu o seu direito de audição através de mandatário forense em 2/8/06, nos termos a que alude fls. 5 a 11 do P.A, a que se seguiu uma notificação ao contribuinte Paulo , com a/r assinada em 13/11/06, para enviar para a Direcção de Finanças de Coimbra, no prazo de 10 dias, relativamente às verbas transferidas para Alemanha em Março de 2003 para pagamento da viatura BMW de matrícula 49-63-ZE, comprovativos de acordo com os arts. 60º e 66º do Imposto sobre as Sucessões e Doações dos seguintes elementos:

- participação efectuada no Serviço de Finanças referente à doação das referidas verbas, e

- comprovativo da liquidação do respectivo imposto sobre Sucessões e Doações (...);

c) O advogado do contribuinte dirigiu requerimento à A.F., invocando a nulidade da anterior notificação por não ter sido feita também ao seu mandatário como melhor consta de fls. 38 a 40 do P.A., com registo de 20/11/06;

d) com registo de 9/1/08 a A.F. notificou o contribuinte Paulo para exercer o direito de audição sobre o Projecto de Correções do Relatório de Inspecção de fls. 54 a 58 do P.A. e respectivos documentos de fls. 59 a 67 do mesmo processo;

e) em 22/1/08 pronunciou-se o contribuinte, através do seu mandatário, sobre o projecto de relatório com as correcções, arguindo nulidades insanáveis do procedimento administrativo, consubstanciadas a fls. 69 a 71 do P.A.;

f) De seguida elaborou-se o Relatório com as conclusões da acção de inspecção de fls. 80 a 109, notificado ao mandatário em 21/2/07 (substituindo a anterior de 9/2/07), do qual consta que:

o recorrente não fez constar da declaração de IRS, modelo 3, a aquisição, pelo montante de 54.900,00 € da viatura BMW de matrícula 49-63-ZE, ano da concessão da matrícula;

os valores declarados pelo contribuinte, para efeitos de IRS rio ano de 2004, foi de € 3.041,22;

— «(...) em 20/7/06 foram solicitados ao contribuinte determinados esclarecimentos relacionados com a referida aquisição, nomeadamente de que "...eram outras as fontes das manifestações de fortuna evidenciados.". Em exposição enviada em 10/8/06 para os Serviços desta Direcção de Finanças o contribuinte afirma que e comprova (através de declaração do pai) que a viatura foi adquirida com dinheiro que o pai transferiu para uma conta do irmão (tio do contribuinte) residente na Alemanha tendo sido o seu tio que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Em face destes argumentos (...) em 10/11/06 foi enviado ao contribuinte o ofício 11.867, no qual lhe era solicitado, de acordo com o art. 60º e 66º do Imposto sobre as sucessões e Doações, comprovativos da participação efectuada no Serviço de Finanças referente à doação das referidas verbas, e da liquidação do respectivo imposto sobre Sucessões e Doações.

Em resposta a este ofício o mandatário do contribuinte referiu que "não houve doação alguma" peio que "nenhuma participação de doação foi efectuada, que nenhum imposto (nomeadamente sobre Sucessões e Doações) é devido ou foi alguma vez liquidado..."

Deste modo, atendendo ao disposto no nº4 do art. 89ºA da LGT a ao facto de não ter feito prova cabal das fontes de rendimento evidenciados, propomos a correcção dos rendimentos declarados no ano da matrícula (2004)

g) O contribuinte interpôs recurso para o Tribunal, enviada em 5/3/07 para a Direcção de Finanças de Coimbra que a reencaminhou para este Tribunal com ofício de fls. 142 do P.A.

**Factos não provados:** Nada de relevante a mencionar.

\*

#### Fundamentação

Os factos basearam-se nos documentos juntos aos autos, nomeadamente o relatório da inspecção e os documentos que constituem os seus anexos, tudo bem retratado no P.A. apenso bem como nos documentos que por solicitação do Tribunal constam do processo principal a fls. 197 a 201 e 214 a 217.

Porque as partes não questionaram a matéria de facto assente o TCAN dá-a aqui por igualmente provada para todos os efeitos legais. O Recorrente questiona desde logo a tempestividade da reclamação. Essa questão foi já tratada pelo M.mo Juiz "a quo" e porque a decisão não merece censura dado aderirmos à sua fundamentação desde já e nesta parte se nega provimento ao recurso.

O Director Geral dos Impostos vem interpor recurso da sentença do TAF de Coimbra que julgou improcedente a reclamação deduzida por Paulo Jorge Stricker contra a fixação do seu rendimento colectável por métodos indirectos. Como se vê do teor das suas conclusões o Recorrente

considera que o M.mo Juiz fez uma incorrecta aplicação da lei aos factos, isso porque ao dar como assente a matéria de facto faz expressa referência de que a Administração o notificou de que poderia obstar ao procedimento de fixação do rendimento colectável fazendo prova de que é outra a fonte de manifestações de fortuna evidenciadas, tudo nos termos do artigo 89-A, n.º 3 da LGT, devendo os elementos ser apresentados por escrito no prazo de dez dias a contar da data de registo.

Ora como resulta claramente do Processo Administrativo o montante de transferência da conta do pai do Recorrido para a conta do tio, para que este comprasse a viatura que o Recorrido por sua vez ofereceria ao seu pai, não foi aceite como doação.

O M.mo Juiz "a quo" sustenta que a prova desse facto só interessa para curar de saber se há ou não infracção das leis fiscais, mas que essa questão não releva para a situação em apreço onde se apura a fonte de rendimento e essa prova não foi feita. O Recorrido posteriormente, já na fase judicial, apresentou um documento para comprovar a transferência da conta do pai para a conta do tio, e pretende que o mesmo documento seja prova suficiente de que foi com esse dinheiro que a viatura foi comprada.

Por isso e no entender do Recorrente deve a sentença ser revogada e mantido o despacho impugnado.

Cumprе decidir.

Para o Ministério Público a questão essencial que se suscita no presente recurso consiste em apreciar e decidir se o contribuinte logrou comprovar como lhe competia face ao preceituado no artigo 89-A, n.º 3 da LGT, "de que correspondiam à realidade os rendimentos por si declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, ou o acréscimo de património, ou consumo evidenciados.

Se atentarmos na prova produzida e levada ao probatório da sentença, que não foi posta em causa, verifica-se que foi dado como provado que o contribuinte recorrido afirmou e comprovou documentalmente e por depoimento pessoal prestado pelo pai que a viatura foi adquirida com dinheiro que o pai transferiu para a conta do irmão (tio do contribuinte), residente na Alemanha, tendo sido o seu tio que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Mas em parte alguma dos autos o Recorrido assume que o montante transferido e anteriormente referido, e utilizado no pagamento da viatura, configurasse uma doação já que nunca assumiu tal negócio nem por outro lado esclareceu a que título é que esse montante entrou na sua esfera patrimonial.

Poder-se-á assim perguntar se tal quantia adveio à posse do

Recorrido a título de mútuo, pagamento, ou compensação, ou sequer alguma liberalidade. O contribuinte limitou-se a referir que esse dinheiro não lhe foi doado. E cremos que a mais não era obrigado. Efectivamente a LGT no artigo 89.º-A, n.º 1 legitima o recurso à fixação do rendimento colectável quando o contribuinte declara rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50% para menos em relação ao rendimento padrão resultante da tabela prevista no n.º 4 do mesmo preceito legal. Sendo que por força do n.º 3 do mesmo normativo, cabe ao sujeito passivo a prova que correspondem a realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de manifestação de fortunas evidenciadas. No caso dos autos está comprovado que a viatura foi adquirida com o dinheiro de seu pai que o transferiu para a conta do irmão tio do contribuinte residente na Alemanha sendo este que posteriormente efectuou o pagamento da viatura.

Como bem diz o M.mo Juiz "a quo" o Recorrente provou de forma cabal que o veiculo em causa foi pago com dinheiro do seu pai, que para o efeito fez uma transferência bancária da contas que é titular para a conta na Alemanha de seu irmão Carlos Félix tio do recorrente.

O que significa que a manifestação de fortuna a que alude a alínea d) do artigo 88.º e 89.º-A da LGT está devidamente comprovada nada tendo a ver com os rendimentos declarados do contribuinte. Por outro lado a administração não notificou o Recorrente para comprovar a proveniência do dinheiro que serviu para pagar a viatura mas sim para comprovar o pagamento do imposto sobre sucessões e doações que oneraria a eventual doação da verba destinada ao pagamento da viatura, por isso e porque não há indício algum que indicie a falsidade das declarações do recorrente para efeitos de IRS e como esta devidamente comprovada a origem do montante utilizado no pagamento da viatura não se verificam os fundamentos para fixação do rendimento colectável do recorrente ao abrigo do artigo 89.º-A da LGT.

Por tal razão acordam os Juizes do TCAN em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo Recorrente.

Notifique e registre.

Porto, 16 de Outubro de 2008

José Maria da Fonseca Carvalho

Moisés Rodrigues

Dulce Neto



**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte**

Processo:	01695/08.2BEPRT
Secção:	2ª Secção - Contencioso Tributário
Data do Acórdão:	22-01-2009
Relator:	Francisco Rotheres
Escritores:	<b>AVALIAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL POR MÉTODO INDIRECTO - MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA - ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS - ARTS. 87.º, ALÍNEAS D) E F), DA LGT</b>
Sumário:	<p>I - Ainda que a compra de imóveis no ano de 2006 por um preço global de € 393.500,00, quando o contribuinte declarou nesse ano um rendimento de € 32.714,29, revele a divergência superior a um terço entre o acréscimo patrimonial evidenciado e o rendimento declarado, tal divergência não permite à AT proceder à avaliação do rendimento tributável para efeitos de IRS por método indirecto ao abrigo do disposto na alínea f) do art. 87.º da LGT.</p> <p>II - Isto porque, 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.º-A, da LGT.</p> <p>III - Face a este regime, especial porque destinado a regular um número mais restrito de casos e justificado pelo particular esforço financeiro que a aquisição de imóveis, normalmente, representa para os particulares, não pode a AT aplicar a estas situações o regime referido em I, que se configura como regime regra (note-se que a situação não é aplicável o n.º 2 que o Orçamento do Estado para 2009 veio aditar ao art. 87.º e que tem carácter inovatório).</p> <p>IV - Nem se diga que o regime legal da alínea f) do art. 87.º, 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 redacção dada à alínea d), substituindo a sua redacção original pela que foi dada à alínea f)); depois porque a lei geral não derroga a lei especial (cf. art. 7.º, n.º 3, do CC).</p> <p>V - A não ser assim, a alínea f) do art. 87.º da LGT teria esvaziado de qualquer sentido útil a alínea d) do mesmo preceito conjugada com o n.º 1 do art. 89.º-A, pelo menos no que respeita às manifestações de fortuna que constituem acréscimos patrimoniais.</p>

Aditamento:  
Parecer Ministério  
Público:

Texto Integral:

## 1. RELATÓRIO

1.1 A DIRECÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS (adiante Recorrida ou, abreviadamente, DGCI), tendo verificado que JOSÉ MARIA (adiante Contribuinte ou Recorrente), em 2006, comprou três imóveis pelo valor global de € 393.500,00 e declarou, para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) do mesmo ano, o montante de € 32.714,29, e considerando que o Contribuinte não logrou demonstrar a realidade dos rendimentos declarados e que é outra a fonte dos acréscimos patrimoniais evidenciados com aquelas compras, entendeu verificada a previsão legal do art. 87.º, alínea f), da Lei Geral Tributária (LGT) ( () Todos os artigos adiante mencionados sem expressa menção do diploma de origem serão da LGT.-() Redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.).

Consequentemente, procedeu à fixação do rendimento tributável do Contribuinte por métodos indirectos, nos termos do n.º 5 do art. 89.º-A ( () *Idem.*), em € 393.500,00, sendo € 360.785,71, correspondentes à diferença entre o rendimento declarado e o acréscimo patrimonial evidenciado, a enquadrar na Categoria G.

1.2 O Contribuinte recorreu dessa decisão para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, pedindo ao Juiz daquele Tribunal a anulação (()) Embora o Recorrente não tenha formulado tal pedido de forma explícita, é inquestionável que é essa a pretensão dele no recurso judicial.) daquele acto de fixação do rendimento.

Para tanto, alegou, em resumo, o seguinte:

– foi notificado, primeiro, de um projecto de decisão da fixação do rendimento líquido para o ano de 2006 em € 78.700,00 (correção de € 45.985,71) ao abrigo do art. 89.º, n.ºs 1 e 4, por naquele ano ter adquirido imóveis do valor de € 393.500,00 e o rendimento

declarado ser inferior ao rendimento padrão, e, depois, de um segundo projecto de fixação do rendimento em € 393.500,00 (correção de € 360.785,11), agora pela aplicação dos arts. 87.º, alínea f) e 89.º, n.º 5, o que o deixou «atónito e preocupado» (()) As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, são transcrições.), sendo este último valor o que acabou por ser fixado;

– os rendimentos por ele auferidos no ano de 2006 foram de € 32.714,29, como declarou, sendo que, como deixou dito quando exerceu o direito de audição prévia no procedimento relativamente aos dois projectos de decisão acima referidos, não lhe é possível evidenciar a origem e mobilização dos recursos financeiros utilizados para a aquisição dos imóveis pela simples razão de que os não pagou realmente, mas antes os adquiriu gratuitamente de seus pais;

– na verdade, os prédios em causa eram de uma sociedade irregular constituída por três sócios, um dos quais o seu pai, e, apesar da celebração de escrituras de compra e venda dos mesmos, em que constam como vendedores os sócios daquela sociedade e como comprador o Recorrente, o que realmente sucedeu foi que o seu pai adquiriu aos demais sócios as partes deles nos referidos imóveis e lhe doou a totalidade dos mesmos;

– sendo certo que é impossível ao Contribuinte comprovar a mobilização de meios financeiros para a aquisição dos imóveis em causa, já que na realidade não os pagou, também a AT não produziu prova alguma de que os rendimentos declarados pelo Contribuinte não correspondem à verdade.

1.3 A Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou improcedente o recurso. Isto, em síntese, porque,

– tendo definido a questão a apreciar e decidir como sendo «a de saber se se verificam os pressupostos da avaliação indirecta previstos no art. 89º-A da LGT»,

– depois de considerar que a AT andou bem ao considerar verificada a situação de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património no mesmo período de tributação, o que a autorizava a proceder à avaliação indirecta da matéria tributável nos termos do art. 87.º, alínea f),

– considerou que o Contribuinte não logrou fazer prova, nem no

procedimento tributário nem no presente recurso judicial, de que os rendimentos por ele declarados no ano de 2006 correspondiam à realidade e que era outra a fonte responsável pelo acréscimo patrimonial evidenciado, como lhe impunha o n.º 3 do art. 89.º-A pois, apesar de alegar que foi o pai dele quem suportou as despesas relativas à aquisição dos imóveis, acertando contas com os demais comproprietários dos mesmos, não juntou qualquer elemento de prova dessa alegação, como lhe competia.

1.4 Inconformado com essa sentença, o Contribuinte dela recorreu para este Tribunal Central Administrativo Norte, apresentando com o requerimento de interposição do recurso as respectivas alegações, que resumiu em conclusões do seguinte teor (()) Por comodidade de exposição, na transcrição das conclusões do recurso, as notas que no original estavam em rodapé serão transcritas no local onde está feita a respectiva referência.):

«

- A. É objecto deste recurso a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, de 27 de Outubro de 2008, que negou provimento ao recurso da decisão do Senhor Director das Finanças, interposto pelo contribuinte, ora Recorrente, relativamente à fixação da matéria colectável por avaliação indirecta no ano de 2006.
- B. Assim, deve a decisão ser revista por variados motivos.
- C. Em primeiro lugar, por se ter verificado erro de apreciação da prova a que procedeu o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.
- D. De facto, o Recorrente foi notificado de dois projectos de decisão de fixação de rendimentos pela Administração Fiscal.
- E. Em ambos foi feita referência à possibilidade de vir o ora Recorrente fazer prova de corresponderem à realidade os rendimentos declarados e de ser outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas,
- F. Assim, veio o Recorrente produzir prova em sede de audiência prévia,
- G. Tendo reiterado, a propósito do segundo projecto de decisão do qual foi notificado, o já alegado anteriormente, em resposta que ao primeiro projecto respeitava.
- H. De facto, confirmou terem vindo à sua posse, a 28 de Novembro de 2006, por escritura pública de compra e venda, os prédios urbanos inscritos na matriz predial sob os artigos 3952-Y, 3952-Z e 3524-Y,
- I. Muito embora tenha lembrado que *“os únicos encargos que suportou e meios financeiros que mobilizou respeitaram ao pagamento da escritura e do imposto sobre Imóveis”*, tal como comprovam os extractos bancários que se juntaram à mencionada resposta, para a qual aqui se remete.
- J. Na verdade, e nos termos dos referidos extractos, nunca deles constou qualquer entrada ou saída no valor de € 393.500,00,
- K. Não podendo, conseqüentemente, ter sido por ele movimentado para qualquer fim, inclusive para proceder à aquisição do imóvel em causa, com base na qual procedeu a Administração Fiscal à aplicação de avaliação indirecta.
- L. Pelo que existiu uma errada apreciação da prova junta pelo ora Recorrente.

M. Ainda a propósito da prova, cumpre igualmente referir que a escritura pública, à qual teve acesso, aliás, o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, contrariamente ao afirmado, não é suficiente, *per si*, para fazer prova de ter sido o montante de € 393.500,00 mobilizado pelo ora Recorrente para proceder ao pagamento do imóvel adquirido. N. Na verdade, e como vem sendo afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo<sup>10</sup> [10 Processo n.º 066/04, a 1 de Fevereiro de 2005, in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)], ***“a escritura pública faz prova plena em relação à materialidade das afirmações atestadas, mas não quanto à sinceridade, à veracidade ou à validade das declarações emitidas pelas partes, matéria que, consequentemente, pode ser impugnada por qualquer delas, sem necessidade de arguir a falsidade do documento, por não estar coberta pela força probatória plena desta”*** (sublinhado nosso).

O. Ora, o mesmo valerá no caso *sub judice*, no sentido em que, nos termos da escritura pública outorgada pelo ora Recorrente apenas atesta que as partes materialmente declararam a vontade de comprar e vender, por um determinado preço, mas não que o mencionado pagamento foi na realidade efectuado pelo ora Recorrente.

P. Refira-se, ainda, que, uma vez que o pai do ora Recorrente faleceu no dia 24 de Julho de 2008, precisamente dias antes de ter sido interposto o recurso da decisão do Senhor Director das Finanças,

Q. Pelo que não foi possível ao Recorrente, como bem se compreende, localizar os documentos comprovativos do pagamento do preço estabelecido na escritura pública, relativa aos prédios urbanos inscritos na matriz predial sob os artigos 3952-Y, 3952-Z e 3524-Y, a fim de juntá-los ao recurso, não só pelo estado emocional em que se encontrava, como também por não ter ainda tido oportunidade de organizar toda a documentação relevante que se encontrava na posse de seu pai.

R. A Administração Fiscal, por seu turno, não diligenciou no sentido de localizar estes mesmos documentos junto dos outros proprietários, bem como, junto do pai do Recorrente, em data anterior, embora já depois de ter iniciado o procedimento inspectivo, comportamento que deveria ter adoptado, em cumprimento do princípio da verdade material, ao qual se encontra vinculada.

S. Ademais, seria de esperar que, no caso em apreço, a Administração Fiscal tomasse especial atenção, designadamente, ao facto de se ver o Recorrente confrontado com o ónus de uma prova negativa, isto é, a prova de não ter efectuado o pagamento do preço dos imóveis que foram à sua posse.

T. Prova essa unanimemente considerada como sendo diabólica, por ser compreensivelmente mais penoso provar algo que não ocorreu, do que o contrário.

U. Mais se refira que resulta da experiência de vida que, em muitos casos, os pais através de uma escritura de compra e venda fazem doações aos seus filhos.

V. Ora, no caso em apreço estamos perante um filho único, cujo pai pretendia deixar a situação dos imóveis em causa completamente regularizada antes de morrer (o que veio a acontecer no Verão do corrente ano), o que, por ignorância, fez de uma forma errada, declarando estar a realizar uma compra e venda sem que, no entanto tenha alguma vez recebido, ou pensasse receber o “preço” mencionado, em vez de realizar uma escritura de doação que

formalizaria o acto que estava a praticar – e além do mais não teria quaisquer encargos em termos de imposto já que não incidia Imposto do Selo sobre o acto, o que mostra inequivocamente que não houve qualquer intenção de defraudar o Estado.

W. Por outro lado, ainda, entende o Recorrente ter procedido o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a uma errada aplicação do direito.

X. Em primeiro lugar, por não ter cuidado de assegurar que estaria a ser tributado o rendimento real (por oposição ao rendimento normal).

Y. Ou seja, que estaria a ser determinada a "**matéria colectável realmente auferida pelo sujeito passivo**", ainda que não determinado "**de forma efectiva (...)**" mas sim "**de forma presumida**", embora sempre "**dentro do princípio da tributação do rendimento real**". 11 [11 Cfr. JOSÉ XAVIER DE BASTO, - "O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária" - , in *Fiscalidade*, n.º 5, p. 9. ]

Z. De facto, e apesar de se tratar de uma situação de facto, em abstracto subsumível que ao artigo 87.º, alínea f) como ao artigo 89.º-A, n.º 5 da LGT, é manifesto que a alínea d) do artigo 87.º da LGT, em conjugação com o artigo 89.º-A, n.º 4 do mesmo diploma, assumem um carácter de especialidade relativamente àquelas, AA. Por regularem situações em que a manifestação de fortuna, passível de constituir critério da avaliação indirecta, se traduz na aquisição de um ou vários imóveis, em montante igual ou superior a € 250.000,00.

BB. Assim, e porque estava em causa o recurso de uma decisão de fixação do rendimento global ilíquido para o IRS de 2006 do ora Recorrente, por aplicação de métodos indirectos, com base na relação entre os rendimentos declarados e o valor de imóveis adquiridos, deveriam ter sido aplicados os artigos 87.º, alínea d) e 89.º-A, n.º 4 da LGT e não, como foram, os artigos 87.º, alínea f) e 89.º-A, n.º 5 do mesmo diploma.

CC. Acresce, por outro lado, a falta de fundamentação de que padece a decisão em face da significativa alteração em termos de base legal, verificada entre a tributação exposta no Ofício n.º 14969, de 25/02/2008 e no Ofício n.º 40403, de 27/05/2008.

DD. Na verdade, o primeiro Ofício assentava no artigo 89.º-A, n.º 1 da LGT, em ligação com o n.º 4 da mesma disposição, caso em que o rendimento padrão seria obtido através do cálculo de 20% do valor pelo qual foi adquirido o imóvel, € 393.500,00, determinando uma fixação de rendimento € 78.700,00.

EE. No entanto, nos termos do segundo Ofício, a Administração Fiscal decidiu com base no artigo 87.º, alínea f) da LGT, em conjugação com o artigo 89.º-A n.º 5 da mesma lei,

FF. Concluindo que, "**verificada a divergência superior a um terço entre o valor declarado relativamente ao IRS do ano de 2006 e o acréscimo de património evidenciado no mesmo ano, encontram-se reunidas as condições legais para se proceder à fixação do rendimento no montante de € 360 785,71**".

GG. Ora, daqui resulta que a Administração Fiscal acompanhou a emissão de Ofícios da mudança de normas a que é subsumível o caso *sub judice*, sem, porém, cumprir o dever de fundamentação a que se encontra obrigada, nos termos do artigo 77.º, n.º 5 da LGT.

HH. Por fim, refira-se também que o artigo 87.º, alínea f) da LGT não pode ser aplicado por inconstitucionalidade.

II. Na medida em que *"faz incidir o imposto sobre os rendimentos ou valores normais, sem os fazer filtrar pelo crivo da realidade concreta do sujeito passivo"* 12 [12 IDEM, *ibidem*].

JJ. E também por não se encontrarem devidamente densificados os conceitos de "consumo" e "acréscimo de património", deixando à Administração Fiscal a tarefa de concretizar os mesmos e de decidir se a norma se refere a qualquer tipo de consumo, ou apenas às manifestações de fortuna legalmente previstas e o que deve considerar-se como sendo *"acréscimo de património"*, quando, por exemplo um contribuinte deixa de ter em sua posse capital mas adquire um imóvel.

KK. Nesta medida, parece estar a Administração Fiscal a proceder ao *"desenvolvimento das bases gerais dos regimes jurídicos contidos em leis"*, competência, porém, do Governo, nos termos do artigo 198.º, n.º 1, alínea c) da CRP.

Teremos em que deve a douda sentença ser revogada, sendo substituída por uma decisão de anulação do acto administrativo impugnado, assim se fazendo inteira e costumada justiça».

1.5 O recurso foi admitido com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.6 A DGCI não contra alegou.

1.7 Recebidos os autos neste Tribunal Central Administrativo Norte, foi dada vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que se convidasse o Recorrente a sintetizar as conclusões do recurso.

1.8 Cumpre apreciar e decidir, com dispensa dos vistos dos Juizes adjuntos, atenta a natureza urgente do processo.

1.9 No presente recurso, as questões que cumpre apreciar e decidir são, e são apenas, como procuraremos demonstrar em 2.2.1, as de saber

– se a sentença fez correcto julgamento de facto quando deu como não provado que o pagamento dos imóveis adquiridos pelo Contribuinte tenha sido efectuado por outrem, designadamente pelo pai dele, designadamente, se procedeu a uma correcta apreciação da prova produzida e se devia ter diligenciado em sede judicial pela produção da prova que a AT se absteve de produzir em sede administrativa (cf. conclusões de recurso C) a V));

– se a sentença fez correcto julgamento de direito quando considerou legal o enquadramento jurídico que a AT fez da situação fáctica, designadamente a sua subsunção à alínea f) do art. 87.º e ao n.º 5 do art. 89.º-A, ao invés de subsumi-la à previsão do n.º 1 deste art. 89.º-A (e da alínea d) do art. 87.º), conforme constava do primeiro projecto de decisão remetido ao Contribuinte (cf. conclusões de recurso W) a BB)); na negativa,

– se a referida alínea f) do art. 87.º enferma de inconstitucionalidade,

seja por fazer incidir o IRS sobre rendimentos ou valores normais, «sem os fazer filtrar pelo crivo da realidade concreta do sujeito passivo», em violação do princípio da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva, seja por não estarem devidamente densificados os conceitos de “consumo” e de “acréscimo de património”, deixando-se para a AT uma competência – a do “desenvolvimento das bases gerais dos regimes jurídicos contidos em leis” – reservada ao Governo, nos termos do disposto no art. 198.º, n.º 1, alínea c), da Constituição da República Portuguesa (cf. conclusões de recurso *HH*) a *KK*)).

\* \* \*

## 2. FUNDAMENTAÇÃO

### 2.1 DE FACTO

2.1.1 Na sentença recorrida o julgamento de facto foi efectuado nos seguintes termos:

#### « MATÉRIA DE FACTO

Com fundamento nos documentos existentes nos autos, considero provados os seguintes factos, com relevância para a decisão da causa:

- 1) Em 28 de Novembro de 2006, por escritura de compra e venda, vieram à posse do José Maria (Autor) os prédios urbanos sites na freguesia de Senhora da Hora (Matosinhos), inscritos na respectiva matriz sob os artigos: 3952-Y, ao qual foi atribuído o valor de 147 000,00€; 3952-Z, ao qual foi atribuído o valor de 219 000,00€ e 3524-Y, ao qual foi atribuído o valor de 27 500,00€ (cfr. fls. 47 a 58 dos autos e fls. 30/45).
- 2) Da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, respectivos anexos, respeitante ao ano de 2006, e em cujo agregado familiar o sujeito passivo Autor se integra, foi indicado um total de rendimentos líquidos de 32 714,29€ (cfr. fls. 2 do Processo Administrativo apenso);
- 3) Através de ofício n.º 40403 datado de 27.05.2006, o Autor José Maria foi notificado para exercer o direito de audição sobre o Projecto de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS de 2006 (cfr. fls. 40/41 do Processo Administrativo apenso);
- 4) A fundamentação da avaliação indirecta do rendimento colectável para o exercício de 2006 consta [d]a informação da acção inspectiva, constante de fls. 4 a 9 do Processo Administrativo apenso, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido, e onde se refere em sede de conclusões:

#### “IV – CONCLUSÃO

1. Em face do exposto, para haver afastamento da avaliação indirecta prevista no art. 87º alínea f) da Lei Geral Tributária, tem de existir uma justificação da manifestação de fortuna evidenciada. O contribuinte não fez prova de que correspondem à realidade os rendimentos e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, como prescreve o número 3 do artigo 89-A da LGT. Não comprovou a mobilização dos meios financeiros destinados à aquisição das fracções autónomas.

2. Aliás, o próprio contribuinte começa por referir no exercido do direito de audição que "não poderá evidenciar a origem e mobilização dos recursos financeiros utilizados para a aquisição dos imóveis em virtude de não os ter efectivamente pago", contrariando assim o que subscreveu na escritura de compra e venda.

3. Afirma ainda o próprio contribuinte "que os prédios foram adquiridos gratuitamente de seus pais e os únicos encargos que suportou e meios financeiros que mobilizou respeitaram ao pagamento da escritura e do Imposto Municipal sobre imóveis". Atente-se no facto de este imposto incidir sobre transmissões onerosas de imóveis.

4. Assim, em virtude de se verificar uma divergência não justificada de pelo menos um terço entre os rendimentos declarados pelo contribuinte em análise no ano de 2006 e o acréscimo patrimonial evidenciado, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com o artigo 87º da LGT, se proceder à fixação do rendimento no montante de € 360 785,11, o qual de acordo com a alínea d) do número 1 do artigo 9º do Código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G, como já se descreveu nos pontos I-1 e I-3 e de novo se transcreve:

ACRÉSCIMO PATRIMONIAL (valor imóvel adquirido)	RENDIMENTO DECLARADO (categorias A+B+F)	CORRECÇÃO (divergência categoria G)
€ 393 500,00	€ 32 714,29	€ 360 785,71

Discriminando:

Categoria A.....	€ 20 804,00
Categoria B.....	€ 5 265,91
Categoria F.....	€ 6 644,38
Categoria G (divergência).....	€ 360 785,71
TOTAL.....	€ 393 500,00"

5) Sobre aquela informação em 25.07.2008 foi proferido despacho pelo Director de Finanças da Direcção de Finanças do Porto com o seguinte teor "Concordo" (cfr. fls. 4 do Processo Administrativo apenso);

6) Por ofício nº 53961 datado de 25.07.2008 foi o Autor José Maria notificado de que:

"Fica(m) V. Exs(s), por este meio NOTIFICADO(S), nos termos do artigo 77º da Lei Geral Tributária (LGT) e nos termos do artigo 36º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), de que foi alterado o conjunto de rendimentos declarados na declaração modelo 3 de IRS/2006 nos seguintes termos:

- Foi apurado por avaliação indirecta, nos termos do número 2 do artigo 65º do Código de Impostos sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (CIRS) e artigo 89º-A nº 5 da LGT por remissão do artigo 39º do CIRS o conjunto do rendimento global ilíquido no montante de € 393 500,00 correspondendo a verba de € 360 785,71 à divergência não justificada entre o rendimento declarado e o acréscimo de



património evidenciado, conforme consigna a alínea f) do artigo 87º da LGT.

- A decisão da avaliação indirecta teve por base os factos, motivos e fundamentos constantes na nota de apuramento e na fundamentação da decisão que se anexam.

- Da decisão da avaliação indirecta da matéria colectável pelo método indirecto cabe recurso para o Tribunal Tributário de 1ª instância, a apresentar no prazo de 10 (DEZ) dias a contar da data da assinatura do aviso de recepção que acompanha esta notificação, nos termos dos números 7º e 8º do citado artigo 89º-A da LGT e 146º-B do CPPT.

7) O presente recurso foi apresentado em 07 de Agosto de 2008;

#### FACTOS NÃO PROVADOS

Não se provaram outros factos além dos supra referidos, nomeadamente que o pagamento dos imóveis adquiridos pelo Recorrente no ano de 2006 tenha sido feitos por terceira pessoa (pai do recorrente) por transferência de dinheiros ou por acerto de contas no âmbito da sociedade irregular.

#### MOTIVAÇÃO

O tribunal formou a sua convicção, relativamente aos factos provados, com base no teor dos documentos indicados relativamente a cada um dos factos, os quais não foram impugnados.

Quanto aos factos não provados, resultam aqueles da falta de prova feita pelo recorrente».

2.1.2 Os factos dados como assentes na sentença não nos merecem qualquer reparo, nem vêm postos em causa. O julgamento da matéria de facto apenas vem questionado no que se refere ao facto dado como não provado, sendo que, adiantando desde já que se nos afigura que existe défice instrutório a respeito da questão, a mesma será relegada para ulterior apreciação. Em todo o caso, para uma melhor compreensão da situação fáctica e respectivo enquadramento jurídico e ao abrigo dos poderes que nos concede o art. 712.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicável *ex vi* da alínea e) do art. 2.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), entendemos pertinente aditar alguns factos aos que foram dados como assentes em 1.ª instância:

8) A Direcção de Finanças do Porto remeteu ao Contribuinte o ofício com o n.º 14969, datado de 25 de Fevereiro de 2008, para notificá-lo para o exercício do direito de audição relativamente ao projecto de decisão de aplicação de métodos indirectos para a determinação do rendimento sujeito a IRS do ano de 2006 (cf. cópia desse ofício, a fls. 13 e 14);

9) Desse ofício consta, para além do mais, o seguinte:

«[...]

1. De harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 89º-A da LGT, há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falta e declaração de rendimentos ou o rendimentos declarados, num determinado ano, para efeitos de IRS, mostrem uma desproporção

superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão apurado nos termos da tabela a que se refere o número 4 do citado artigo.

2. De acordo com os elementos disponíveis no sistema informático da DGCI, nomeadamente, a relação modelo 11, verifica-se que no ano de 2006 adquiriu pelo valor global de € 393 500,00 os prédios urbanos os prédios urbanos sítos na freguesia de Senhora da Hora (Matosinhos) inscritos na respectiva matriz sob os artigos: 3952-Y-Z, 3524-Y (escritura de compra e venda de 28-11-2006).

3. Nos termos do citado normativo legal, a esta aquisição corresponde o rendimento padrão de € 78 700,00, conforme se demonstra no quadro seguinte:

apuramento do rendimento padrão	
manifestações de fortuna	valorpercentagemrendimento padrão
Aquisição de imóveis	€ 393 500,0020%€ 78 700,00

4. No mesmo ano apresentou declaração de rendimentos modelo 3 de IRS com rendimentos de montante inferior a 50% deste rendimento padrão, pelo que, em virtude de o rendimento global declarado por V. Exa. relativamente ao IRS do ano de 2006 ser inferior a 50% deste rendimento padrão, encontram-se reunidas as condições legais para, de acordo com a tabela a que se refere o número 4 do referido Artigo 89-A, se proceder à fixação do rendimento no montante de € 78 700,00, o qual, de acordo com a alínea d) do número 1 do Artigo 9º do código do IRS, será considerado como rendimento da categoria G, como a seguir se descreve:

valor imóvel adquirido	rendimento padrão (cat G)	rendimento global declarado	correção proposta (diferença)
€393 500,00	€ 78 700,00	(Cal. A + B + F = 32 714,29)	€ 45 985,71

[...]

(cf. cópia do ofício a fls. 13 e 14 dos autos);

10) No ofício dito em 3) a AT deixou expresso, na parte final do mesmo, que «O presente projecto de decisão anula e substitui o projecto notificado através do ofício número 14969 de 25-02-2008 desta Direcção de Finanças» (cf. cópia do ofício, a fls. 19 e 20, *maxime* o seu n.º 8.).

2.1.3 Os factos que ora levamos ao probatório estão documentadas nos termos que ficaram referidos a seguir a cada um deles e não mereceram impugnação.

\*

## 2.2 DE FACTO E DE DIREITO

### 2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR E A ORDEM POR QUE SERÃO CONHECIDAS

A DGCI, tendo tomado conhecimento, através das respectivas escrituras de compra e venda, que José Maria, durante o ano de 2006, declarou comprar três imóveis pelo preço global declarado de

€ 393.500,00 e verificando que, para efeitos de IRS do mesmo ano, aquele Contribuinte declarara rendimentos do montante global de € 32.714,29, entendeu que a situação era susceptível de integrar a previsão legal do art. 87.º, alínea f), ou seja, a «Existência de 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», a determinar a avaliação do rendimento colectável por métodos indirectos ( ) Cf. art. 39.º, n.º 1, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).).

Consequentemente, após ter ouvido o Contribuinte nos termos do n.º 3 do art. 89.º-A, procedeu à fixação do rendimento colectável por métodos indirectos, fixando-lhe o rendimento global ilíquido, nos termos do n.º 5 do art. 89.º-A ( ) Diz o n.º 5 do art. 89.º-A da LGT, na redacção aplicável, que lhe foi dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2005):

«No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação». ), em € 393.500,00, sendo € 360.785,71 correspondentes à divergência não justificada entre o rendimento declarado e o acréscimo patrimonial evidenciado, a enquadrar na Categoria G.

O Contribuinte discordou dessa fixação e dela recorreu judicialmente, nos termos previstos no art. 89.º-A, n.ºs 7 e 8 ( ) Dispõem os referidos n.ºs 7 e 8 do art. 89.º-A da LGT, na redacção da referida Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro:

«7 - Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante do artigo 91.º e seguintes.

8 - Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário». ), para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

A Juíza daquele Tribunal julgou o recurso improcedente. Para tanto, em síntese, considerou legal a actuação da AT, de enquadrar a situação fáctica na alínea f) do art. 87.º, e que o Contribuinte não logrou fazer prova, nem no procedimento tributário nem no presente recurso judicial, de que os rendimentos por ele declarados no ano de 2006 correspondiam à realidade e que era outra a fonte responsável pelo acréscimo patrimonial evidenciado, como lhe impunha o n.º 3 do art. 89.º-A ( ) Diz o n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, na redacção da referida Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro:

«Verificadas as situações previstas no n.º 1 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 outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados». ). Isto, porque, apesar de alegar que foi o pai dele quem suportou as despesas relativas à aquisição dos imóveis, não juntou qualquer

elemento comprovativo dessa alegação, motivo por que devia conceder-se relevância às declarações efectuadas nas escrituras de compra e venda.

Discordando dessa sentença, o Contribuinte dela interpôs recurso para este Tribunal Central Administrativo Norte.

Os motivos da sua discordância, se bem interpretamos as alegações de recurso e respectivas conclusões, assentam, essencialmente, no seguinte:

– a sentença recorrida fez uma incorrecta apreciação da prova, concedendo à escritura pública um relevo que ela não tem, não ponderando devidamente os elementos de prova trazidos ao processo pelo Contribuinte e não diligenciando oficiosamente pela produção em sede judicial da prova que já a AT deveria ter produzido em sede do procedimento administrativo-tributário, sobretudo atendendo a que estava em causa a prova de factos negativos;

– a sentença fez incorrecto julgamento de direito quando considerou que a AT andou bem ao subsumir a situação fáctica de desproporção entre o rendimento declarado e valor dos bens adquiridos aos arts. 87.º, alínea *f*), e 89.º-A, n.º 5, ou seja, ao proceder à avaliação da matéria colectável por método indirecto nos termos daqueles preceitos legais, ao invés de, como devia, e como constava do primeiro projecto de decisão que remeteu ao Contribuinte, fazê-lo nos termos dos arts. 87.º, alínea *d*), e 89.º-A, n.ºs 1 e 4 (()) Note-se que o Contribuinte deixou cair em sede de alegações de recurso a tese que sustentou no último parágrafo do item 8.º da petição inicial, de que o n.º 1 do art. 89.º-A era inaplicável porque nenhum dos imóveis atingia o valor de € 250.000,00, aceitando agora expressamente, no item 77. das alegações de recurso e na alínea *AA*) das respectivas conclusões, que a referida norma logra aplicação às situações em que «está em causa a aquisição de um ou de vários imóveis».);

– a AT não fundamentou os motivos por que alterou o seu entendimento quanto à subsunção jurídica dos factos do primeiro para o segundo projecto de decisão que remeteu ao Contribuinte (comunicados pelos serviços da Direcção de Finanças do Porto com o n.º 14969, de 25 de Fevereiro de 2008, e com o n.º 40403, de 27 de Maio de 2008, respectivamente), sendo que tal alteração, implicando um agravamento significativo da situação tributária do Contribuinte, exigiria um acrescido dever de fundamentação;

– a avaliação da matéria colectável por método indirecto prevista art. 87.º, alínea *f*), enferma de inconstitucionalidade por violação do princípio da tributação do rendimento real e da capacidade contributiva e por deixar à AT a competência para preencher os conceitos de “consumo” e de “acréscimo de património”, sendo que tal competência parece estar reservada ao Governo, nos termos do disposto no art. 198.º, n.º 1, alínea *c*), da Lei Fundamental.

Desde logo, cumpre salientar que não podemos agora, enquanto Tribunal *ad quem*, conhecer da questão relativa à arguida falta de

motivação da mudança de entendimento da AT quanto aos fundamentos legais da decisão administrativa de avaliação da matéria colectável por método indirecto, mudança essa revelada pelo teor das duas propostas de decisão que a AT remeteu, sucessivamente, ao Contribuinte. Isto, porque o Contribuinte não suscitou oportunamente essa questão junto do Tribunal *a quo*, este não conheceu dela, nem a mesma é do conhecimento officioso. Ora, como é sabido, os recursos jurisdicionais não servem para proferir novas decisões nem para apreciar questões que não tenham nem devessem ter sido apreciadas, mas para aferir da legalidade das decisões já proferidas. Os poderes de cognição dos tribunais de recurso limitam-se ao reexame da decisão recorrida, confirmando-a ou alterando-a de acordo com a lei, não podendo criar decisões sobre questões novas, salvo se forem de conhecimento officioso (()) Sobre a questão, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado e comentado*, 5.ª edição, II volume, anotação 21. ao art. 279.º, págs. 712 e segs, e anotação 15. ao art. 282.º, pág. 786. ).

Daí que tenhamos deixado enunciadas as questões a apreciar e decidir nos termos que o fizemos em 1.9.

No entanto, pese embora a ordem por que aí enunciámos as questões ser a que foi indicada pelo Recorrente, afigura-se-nos dever conhecer prioritariamente da questão relativa ao erro de julgamento relativamente ao vício de violação de lei por erro no enquadramento jurídico dos factos para efeitos de possibilidade de avaliação da matéria tributável por método indirecto. Isto, porque o Contribuinte não sujeitou a invocação dos vícios que imputou ao acto recorrido a relação subsidiária e porque, a nosso ver, o conhecimento prioritário daquele vício de violação de lei, na medida em que a sua procedência impedirá a renovação do acto recorrido ao abrigo do mesmo fundamento jurídico, determina uma mais eficaz tutela dos direitos do Contribuinte (cf. art. 124.º, n.ºs 1 e 2, alínea *b*), do CPPT)

(()) Para maior desenvolvimento sobre a ordem de conhecimento dos vícios, vide JORGE LOPES DE SOUSA, *ob. cit.*, I volume, anotações 16. a 20. ao art. 124.º, págs. 892 a 896. ).

Por outro lado, a resposta que tal questão vier a merecer pode repercutir-se na solução a dar às demais, prejudicando-as, quer a relativa à apreciação da prova, quer a relativa à apreciação da conformidade constitucional da avaliação por método indirecto ao abrigo da alínea *f*) do art. 87.º.

\*

### 2.2.2 DO ERRO DO JULGAMENTO DE DIREITO

Segundo o Recorrente, a sentença fez incorrecto julgamento quando considerou legal a actuação da AT, de proceder à avaliação da matéria tributável por método indirecto nos termos dos arts. 87.º, alínea *f*), e 89.º-A, n.º 5, sendo que apenas poderia fazê-lo nos termos dos arts. 87.º, alínea *d*), e 89.º-A, n.ºs 1 e 4. Aliás, era esta a subsunção jurídica que a AT tinha feito no primeiro projecto de decisão que comunicou ao Contribuinte.

Vejamos:

De acordo com o disposto no art. 89.º-A, n.º 1, disposição legal introduzida na LGT pela denominada Lei de Reforma da Tributação do Rendimento – Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro () Lei que, no capítulo relativo às medidas de combate à evasão e fraude fiscais, veio introduzir uma importante alteração nas regras relativas ao ónus da prova e à possibilidade de recurso a métodos indirectos na determinação da matéria tributável. Com interesse sobre esta tema, *A Reforma Fiscal Inadiável*, de JOAQUIM PINA MOURA e RICARDO SÁ FERNANDES, com excerto publicado na revista *Fisco*, n.ºs 95/96, Abril de 2001, ano XII, págs. 23 a 25.-

() Dispõe esta norma, na redacção da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro: «Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela». Na redacção inicial, em vez de *quando o rendimento líquido declarado mostre*, dizia *quando declare rendimentos que mostrem*.) –, no caso de o sujeito passivo evidenciar as manifestações de fortuna constantes da tabela do n.º 4 daquele artigo e não ter apresentado declaração de rendimentos ou ter declarado rendimentos inferiores em mais de 50% ao rendimento padrão constante da mesma tabela, o n.º 3 () O n.º 3 do art. 89.º-A da LGT, na sua redacção inicial, dispunha:

«Verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito»).), ainda do mesmo artigo, impõe-lhe o ónus de comprovar que as manifestações de fortuna evidenciadas têm outra fonte que não rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS () No caso de ter sido apresentada declaração de rendimentos, cessa a presunção de veracidade da declaração decorrente do art. 75.º, n.º 1, da LGT, como expressamente refere a alínea *d*) do n.º 2 do mesmo preceito legal.).

Não o fazendo, ou seja, se o contribuinte não justificar (por facilidade de exposição, vamos usar a expressão *justificar* com o sentido de demonstração da origem ou fonte dos valores aplicados na aquisição dos bens que constituem as manifestações de fortuna e da não obrigatoriedade da declaração desses valores como rendimentos para efeitos de tributação em IRS) os valores que permitiram evidenciar as manifestações de fortuna, a AT, nos termos dos arts. 89.º-A, n.º 1, e 87.º, alínea *d*), fica autorizada a proceder à avaliação indirecta do rendimento tributável, podendo, nos termos do n.º 4 do referido art. 89.º-A, fixá-lo em montante igual ao rendimento padrão constante daquela tabela ou mesmo, se existirem «indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º» que o permitam, em montante superior, a enquadrar na categoria G do IRS.

Ou seja, os arts. 87.º, alínea *d*), e 89.º-A, n.ºs 1 e 4, vieram criar um regime especial de avaliação indirecta, que o legislador justificou com a necessidade de combate à evasão e fraude fiscais, que assume algumas características particulares:

– desde logo, face a uma manifestação de fortuna prevista como tal na lei e na ausência de declaração de rendimentos ou face à desproporção entre o rendimento padrão que a lei lhe faz corresponder e o rendimento declarado, inicia-se o procedimento de fixação da matéria tributável, sendo que, se tiver havido declaração de rendimentos, deixa de valer a presunção de veracidade da mesma;

– depois, a menos que o contribuinte demonstre que os valores que possibilitaram a manifestação de fortuna não constituem rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS, ou seja, designadamente, que tiveram origem em capital próprio, recurso ao crédito, herança ou doação, rendimentos sujeitos a tributação autónoma ou que, por outro motivo, não esteja obrigado a declarar, etc., a AT fica, sem mais, autorizada a fixar, de forma indirecta, como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G, um montante igual ao do rendimento padrão revelado pela manifestação de fortuna em causa.

Mais tarde, e dentro do mesmo espírito de combate à fraude e evasão fiscais, o legislador entendeu sujeitar a regime idêntico ao das manifestações de fortuna os acréscimos patrimoniais e consumos, assim suprindo as deficiências daquele regime, que deixou fora da previsão legal as situações em que os contribuintes utilizam os rendimentos não declarados, não na aquisição dos bens duradouros ou investimentos referidos na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A, mas na aquisição doutros bens ou em consumos. O legislador entendeu, pois, alargar as possibilidades de avaliação indirecta a outros casos em se verificasse uma desproporção injustificada entre os acréscimos patrimoniais ou os consumos evidenciados e o rendimento declarado, fazendo cessar a presunção de que este corresponde à realidade.

Assim, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro – Lei de Orçamento do Estado para 2005 – foi introduzida no art. 87.º, que prevê taxativamente os casos em que é admissível a avaliação indirecta, a alínea f), do seguinte teor: «Existência de 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». Ou seja, nos casos em que o sujeito passivo evidencie num determinado ano um acréscimo de património ou um consumo que divirja não justificadamente dos rendimentos declarados nesse ano em, pelo menos, um terço, o n.º 3 do art. 89.º-A, agora na sua nova redacção, introduzida por forma a incluir estes casos (()) A Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, deu-lhe uma nova redacção, do seguinte teor: «Verificadas as situações previstas no n.º 1 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 outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados», impõe-lhe o ónus de comprovar que os acréscimos patrimoniais ou os

consumos evidenciados têm outra fonte que não rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS.

Se o contribuinte não justificar os valores que permitiram evidenciar os acréscimos patrimoniais ou consumos evidenciados, a AT, fica autorizada a proceder à avaliação indirecta do rendimento tributável, nos termos da referida alínea *f*) do art. 87.º. Nesse caso, a AT pode, nos termos do n.º 5 do referido art. 89.º-A, fixar o rendimento tributável em sede de IRS em montante igual ao da diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados, ou mesmo em montante superior, se existirem «indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90º» que lho permitam, a enquadrar na categoria G do IRS.

Ou seja, os arts. 87.º, alínea *f*), e 89.º-A, n.º 5, vieram criar mais uma possibilidade de avaliação da matéria tributável por método indirecto, com as seguintes características:

- face a um acréscimo patrimonial ou a uma manifestação de consumo que divirja em, pelo menos, um terço do rendimento declarado no ano, cessa a presunção de veracidade da declaração e inicia-se o procedimento de fixação da matéria tributável;
- depois, a menos que o contribuinte demonstre que os valores que possibilitaram o acréscimo patrimonial ou o consumo evidenciados não constituem rendimentos sujeitos a declaração para efeitos de IRS, ou seja, designadamente, que tiveram origem em capital próprio, recurso ao crédito, herança ou doação, rendimentos sujeitos à tributação autónoma, etc., a AT fica, sem mais, autorizada a fixar, de forma indirecta, como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G, um montante igual ao da diferença entre o rendimento declarado e o valor do acréscimo patrimonial ou do consumo evidenciados.

Assim, verificando-se uma *fattispecie* subsumível à previsão do n.º 1 do art. 89.º-A, ou uma *fattispecie* subsumível à previsão da alínea *f*) do art. 87.º, fica legitimado o recurso à avaliação indirecta do rendimento tributável nos termos referidos, o que significa que, nessas situações, a AT, por um lado, fica dispensada de demonstrar os requisitos gerais de recurso ao método indirecto de avaliação, designadamente, a impossibilidade de determinação da matéria tributável por métodos directos (cf. art. 88.º), e, por outro lado, as exigências de fundamentação, particularmente exigentes em sede da avaliação indirecta e compreendendo quer os pressupostos para o recurso à avaliação indirecta quer o método utilizado na avaliação, satisfazem-se com a mera «descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes» e, quanto à quantificação da matéria tributável, com a referência ao critério legal (cf. arts. 77.º, n.º 4, e 84.º, n.º 3).

Por outro lado, para esses casos, o n.º 7 do art. 89.º-A, ao arremisso da regra geral dos n.ºs 3 a 5 do art. 84.º, prevê a impugnabilidade contenciosa directa da avaliação da matéria colectável por método



indirecto, afastando também expressamente a possibilidade de pedir a revisão administrativa da matéria tributável, que constitui a regra geral prevista no art. 91.º da LGT.

Dito isto, cumpre-nos passar a averiguar se a situação apurada nos autos é, em abstracto, subsumível à previsão dos arts. 87.º, alínea *d*), e 89.º-A, n.º 1, ou à previsão da alínea *f*) do art. 87.º.

*Prima facie*, poderíamos ser levados a afirmar que a situação é subsumível à previsão de ambas as normas, pois a compra de imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000,00 quando o rendimento declarado seja inferior a 50% do rendimento padrão, sendo este igual a 20% do valor de aquisição (ou seja, quando o rendimento for inferior a 10% do preço de aquisição), integrará sempre uma divergência superior a um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado.

No entanto, apesar das inegáveis semelhanças dos regimes (()) Como procurámos demonstrar, ambos têm como origem situações de desvio relativamente à normalidade (não é normal que quem evidencia manifestações de fortuna referidas como tal na lei aufera rendimento tão desproporcionadamente baixo, como não é normal que se evidenciem acréscimos patrimoniais ou consumos em tão flagrante desproporção com os rendimentos declarados) que fazem desencadear a avaliação por método indirecto, ambos afastam a presunção de veracidade da declaração, invertendo o ónus da prova, bem como ambos autorizam a AT a proceder à fixação da matéria tributável por método indirecto e estabelecem mesmo a possibilidade de esta ser fixada num valor (mínimo) fixado *a forfait*.), uma reflexão mais cuidada, imposta, desde logo, pelos resultados bem diferentes a que um e outro conduzem (()) Essa diferença ficou bem patente nos projectos de decisão que a AT remeteu, sucessivamente, ao Contribuinte, através dos ofícios com o n.º 14969, datado de 25-02-2008, e com o n.º 40403, datado de 27 de Maio de 2008 (cf., respectivamente, as alíneas 8)/9) e 3) dos factos provados em 2.1.1 e 2.1.2). Enquanto no primeiro a correcção proposta era de € 45.985,71, no segundo essa correcção já ascendia a € 360.785,11, ou seja, esta é quase oito vezes superior àquela.), permitir-nos-á concluir que os mesmos se destinam a regular situações diversas, que não há coincidência entre as *fattispecies* dos arts. 87.º, alínea *d*), e 89.º-A, n.º 1, por um lado, e da alínea *f*) do art. 87.º, por outro.

Como bem salientou o Recorrente, a alínea *d*) do art. 87.º, conjugada com o n.º 1 do art. 89.º-A, relativamente à alínea *f*) do art. 87.º, surge com a natureza de lei especial. Significa isto que aquela se destina a regular casos mais restritos do que esta, casos que, na opção do legislador, dadas as suas especiais características demandam tratamento diverso e, por isso, uma disciplina diferente.

Na verdade, para os efeitos que vimos a considerar, a lei não relevou todas as situações que revelam desproporção entre o rendimento declarado e as manifestações de fortuna, acréscimos patrimoniais ou consumos evidenciados. Ao invés, entendeu só conceder relevância a determinadas situações e na medida em que essa proporção atinja determinado valor. E, de igual modo, relativamente às situações que entendeu relevar, não lhes conferiu o mesmo índice

para o cálculo da matéria tributável que presumiu omitida à declaração. Que assim é, resulta da mera leitura do quadro do n.º 4 do art. 89.º-A e da alínea *f*) do art. 87.º.

Ou seja, a lei não valora de igual modo todos os desvios relativamente à normalidade. Apenas concede relevância a alguns e quando estes atingem uma determinada proporção, que varia em função do tipo concreto de situações que considerou merecedoras de figurarem como índices da existência de rendimento não declarado. Assim, embora as aquisições de imóveis constituam acréscimos patrimoniais, a lei só lhes quis conferir relevo, para os referidos efeitos ( ) De afastar a presunção de veracidade da declaração, autorizar a avaliação indirecta do rendimento tributável e até permitir a quantificação deste num montante mínimo pré-fixado.), quando o valor dessas aquisições ( ) Note-se que o legislador, para estes efeitos, faz equivaler às aquisições pelo próprio contribuinte as efectuadas por familiares, bem como faz equivaler à aquisição a fruição, no ano em causa, pelo sujeito passivo ou por qualquer elemento do agregado familiar dele, dos bens «adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo» (cf. art. 89.º-A, n.º 2, alíneas *a*) e *b*)).), durante o ano em causa ou nos três anos anteriores, ascenda a € 250.000,00 ou mais, e o contribuinte declare nesse ano rendimentos inferiores em mais de 50% ao rendimento padrão, que estabeleceu em 20% do valor de aquisição.

Ou seja, as aquisições de imóveis (como aliás outras manifestações de fortuna) mereceram do legislador tratamento diverso do que ele entendeu conceder à generalidade dos acréscimos patrimoniais. Enquanto para estas entendeu ser suficiente, como facto revelador do afastamento da normalidade e da existência de rendimentos não declarados, uma desproporção de, pelo menos, um terço entre o valor do acréscimo patrimonial e o rendimento declarado nesse ano, já relativamente à aquisição de imóveis de valor superior a € 250.000,00, efectuados nesse ano ou em qualquer dos três anos anteriores, entendeu como revelador dessa anormalidade o facto de o rendimento declarado ( ) Note-se que, para as manifestações de fortuna, o regime funciona mesmo na ausência de declaração, o que se justifica pela necessidade de não conceder tratamento privilegiado a quem mais gravemente incumpra com as suas obrigações declarativas.) revelar uma desproporção superior a metade do rendimento padrão, que entendeu fixar em 20% do valor da aquisição.

Este especial tratamento das aquisições de imóveis justificar-se-á pelas especificidades que reveste este tipo de negócio, assim se explicando quer a fixação do montante de € 250.000,00 como limite a partir do qual se considera evidenciada uma manifestação de fortuna, quer a fixação dos índices que o legislador entendeu justificarem a presunção da existência de rendimento não declarado e dos montantes mínimos deste ( ) Isto não significa, obviamente, que a AT, no âmbito dos poderes de fiscalização que lhe incumbem, não possa concluir que o rendimento declarado pelo contribuinte não corresponde à

realidade, nem que não possa recorrer ao método indirecto para avaliar o rendimento tributável do contribuinte. Exige-se-lhe, no entanto, que suporte essas conclusões e decisão nos termos gerais, ou seja, nesse caso, competirá à AT afastar a presunção da veracidade da declaração, justificar o recurso à avaliação indirecta (designadamente, a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação daquela) e indicar o critério utilizado na quantificação da matéria tributável.).

O Recorrente avança desde logo com a razão justificativa dessa especialidade: em regra, a aquisição de imóveis representa um esforço financeiro que requer uma mobilização de recursos muito superior ao rendimento auferido num só ano. Por isso, o legislador entendeu adequado, relativamente à aquisição desses bens, considerar que o esforço financeiro exigido corresponderá a cinco anos de rendimentos, presumindo este constante e aferindo-o pelo do ano da aquisição.

Face ao que vimos de dizer, fácil se torna concluir que a alínea *d*) do art. 87.º se assume como lei especial relativamente à alínea *f*) do mesmo artigo. O que basta para dar como verificado o erro de violação de lei em que incorreu a DGCI ao proceder à avaliação indirecta do rendimento tributável do ora Recorrente ao abrigo e nos termos desta última alínea.

Poderá, eventualmente, argumentar-se que, porque a alínea *f*) do art. 87.º foi introduzida na LGT posteriormente à alínea *d*) do mesmo artigo ((1) A primeira foi introduzida na LGT pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e a segunda pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro.), esta deve ter-se por derogada (parcialmente revogada) tacitamente por aquela. A posição assumida pela AT parece arrancar desse entendimento, se bem que nunca tenha sido apresentada qualquer justificação para a mudança de entendimento revelada pela DGCI através das duas propostas de decisão que remeteu ao Contribuinte ((1) Como deixámos dito em 2.2.1 e pelos motivos que aí consignámos, não podemos conhecer agora desse vício.).

A nosso ver, tal argumento não procede. Na verdade, como resulta do que deixámos dito, a alínea *d*) do art. 87.º (conjugada com os n.ºs 1 e 4 do art. 89.º-A), destina-se a regular especialmente uma gama mais restrita de situações do que a alínea *f*) ((1) Cf. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Almedina, 1983, pág. 94.). Esta terá surgido, não com qualquer intuito revogatório, mas para contemplar situações que, não estando abrangidas por aquela, o legislador entendeu deverem ficar sujeitas a um regime semelhante. Aliás, caso houvesse qualquer intuito revogatório, por certo que a técnica utilizada pelo legislador seria outra: bastar-lhe-ia, v.g., ter dado à alínea *d*) uma nova redacção, de teor idêntico à da alínea *f*).

Por outro lado, dado o carácter de lei especial que a alínea *d*) assume relativamente à alínea *f*), nunca poderia sustentar-se a revogação daquela (ainda que parcial, ou seja, derrogação) por esta. Trata-se de um princípio de carácter geral relativamente à vigência da lei, que se

encontra consagrado no art. 7.º, n.º 3, do Código Civil (CC): «A lei geral não revoga a lei especial, excepto se outra for a intenção inequívoca do legislador» (1) Princípio que, na sua formulação mais conhecida, é traduzido pelo brocardo *lex specialis derogat legi generali*.). A não ser assim, como bem salientou o Recorrente, a alínea *d*) do art. 87.º teria sido esvaziada de conteúdo útil, pelo menos, no que se refere à manifestação de fortuna evidenciada pelas aquisições de imóveis. Na verdade, como deixámos já dito, esta manifestação de fortuna representará sempre «uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património» evidenciado.

É certo que o legislador, na Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2009) veio dar resposta expressa a esta situação de concorrência dos pressupostos das alíneas *d*) e *f*) do art. 87.º, aditando a este preceito um n.º 2, do seguinte teor: «No caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação da alínea *d*) e da alínea *f*) do número anterior, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos n.os 3 e 5 do artigo 89.º-A».

Tal preceito, porque ulterior à situação de que nos ocupamos, só poderá relevar directamente na solução do litígio suscitado pela mesma caso se possa considerar como tendo carácter interpretativo e, consequentemente, efeitos retroactivos (1) Nos termos do disposto no art. 13.º, n.º 1, do Código Civil, «A lei interpretativa integra-se na lei interpretada, ficando salvos, porém, os efeitos já produzidos pelo cumprimento da obrigação, por sentença passada em julgado, por transacção, ainda que não homologada, ou por actos de análoga natureza».- (1) A lei interpretativa «retroage os seus efeitos até à data da entrada em vigor da antiga lei, tudo ocorrendo como se tivesse sido publicada na data em que o foi a lei interpretada» (PIRES DE LIMA E ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, 2.ª edição, anotação ao art. 13.º). Entendemos que não, por várias razões:

Desde logo, porque o legislador não lhe concedeu expressamente essa natureza (1) E, mesmo que o tivesse feito, sempre haveríamos de indagar se a lei tinha realmente essa natureza.).

Depois, porque não temos conhecimento de que, a propósito da aplicação da lei no caso de concorrência dos pressupostos das referidas alíneas *d*) e *f*) do art. 87.º houvesse controvérsia na comunidade jurídica a justificar a intervenção aclaradora do legislador. No estudo do processo e na preparação do presente acórdão, em vão procuramos jurisprudência sobre a questão e também na doutrina não lhe encontramos referência.

No entanto, não devemos ignorar o subsídio que esta nova norma traz à discussão, devendo ponderar a mesma enquanto elemento interpretativo das referidas alíneas *d*) e *f*) do art. 87.º. A introdução do n.º 2 no art. 87.º pode ter uma de duas leituras: ou o legislador considerou que não foi inequívoco e quis clarificar, ou entendeu que se impunha regular a questão em termos diversos dos que resultavam da lei. No primeiro caso, é o próprio legislador que, frequentemente, atribui à norma carácter interpretativo, tendo em vista assegurar a retroactividade da aplicação da disciplina normativa que entende, agora como antes, ser a mais ajustada; no segundo caso, a norma tem

carácter inovatório e pode ter várias explicações, designadamente, a experiência resultante da aplicação da norma original, a alteração das circunstâncias em que a mesma foi produzida, a modificação das opções políticas.

*In casu*, nada permite concluir pela natureza interpretativa da nova redacção. Nada nos permite concluir que, antes da introdução do n.º 2 do art. 87.º, o legislador pretendia que as situações fácticas que simultaneamente se integrassem na previsão da alínea *d*) e na alínea *f*) daquele artigo fossem tratadas nos termos do n.º 5 do art. 89.º-A (1) A nosso ver, a referência ao n.º 3 do art. 89.º-A que é feita no n.º 2 do art. 87.º, na redacção introduzida pela Lei de Orçamento do Estado para 2009, é de todo dispensável, pois resultava já daquele normativo a sua aplicação às situações «previstas no n.º 1 deste artigo [que são as da alínea *d*) do art. 87.º], bem como na alínea *f*) do artigo 87.º»). Aliás, se essa era essa a sua intenção, só podemos concluir que a mesma não logrou a mínima expressão na letra da lei. Ora, como sabemos, não pode «ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei o mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (art. 9.º, n.º 2, do CC). Por outro lado, como resulta da tarefa hermenêutica que desenvolvemos supra, a interpretação dos preceitos em causa leva mesmo a conclusão diversa.

Assim, porque não vislumbramos razões que nos permitam concluir pelo carácter interpretativo do n.º 2 do art. 87.º, introduzido pela Lei de Orçamento do Estado para 2009, havemos de considerar que o mesmo é inovatório e, por isso, não aplicável à situação *sub judice*. Em conclusão, como sustenta o Recorrente, a AT não respeitou a lei ao proceder à avaliação da matéria tributável por método indirecto nos termos do disposto no art. 87.º, alínea *f*), da LGT, pelo que o recurso judicial por ele interposto da respectiva decisão deveria ter sido julgado procedente.

A sentença recorrida, que entendeu em sentido diverso, não pode manter-se, motivo por que a revogaremos a final, assim dando por prejudicadas as demais questões suscitadas no presente recurso.

\*

### 2.2.3 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões:

I - Ainda que a compra de imóveis no ano de 2006 por um preço global de € 393.500,00, quando o contribuinte declarou nesse ano um rendimento de € 32.714,29, revele a divergência superior a um terço entre o acréscimo patrimonial evidenciado e o rendimento declarado, tal divergência não permite à AT proceder à avaliação do rendimento tributável para efeitos de IRS por método indirecto ao abrigo do disposto na alínea *f*) do art. 87.º da LGT.

II - Isto porque, 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.º-A, da LGT.

III - Face a este regime, especial porque destinado a regular um número mais restrito de casos e justificado pelo particular esforço financeiro que a aquisição de imóveis, normalmente, representa para os particulares, não pode a AT aplicar a estas situações o regime referido em *I*, que se configura como regime regra (note-se que à situação não é aplicável o n.º 2 que o Orçamento do Estado para 2009 veio aditar ao art. 87.º e que tem carácter inovatório).

IV - Nem se diga que o regime legal da alínea *f*) do art. 87.º, 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 redacção dada à alínea *d*), substituindo a sua redacção original pela que foi dada à alínea *f*)); depois porque a lei geral não derroga a lei especial (cf. art. 7.º, n.º 3, do CC).

V - A não ser assim, a alínea *f*) do art. 87.º da LGT teria esvaziado de qualquer sentido útil a alínea *d*) do mesmo preceito conjugada com o n.º 1 do art. 89.º-A, pelo menos no que respeita às manifestações de fortuna que constituem acréscimos patrimoniais.

\* \* \*

### 3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Tribunal Central Administrativo Norte acordam, em conferência,

- a) conceder provimento ao recurso;
- b) revogar a sentença recorrida;
- c) anular a decisão administrativa de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos.

Custas pela Entidade recorrida, mas apenas em 1.ª instância, uma vez que não contra alegou o recurso jurisdicional.

\*

Porto, 22 de Janeiro de 2009

(Francisco Rothes)

(Fernanda Brandão)

(Moisés Rodrigues)

[www.pwc.com/pt](http://www.pwc.com/pt)

# *Medidas anti abuso: a tributação efectiva e o exemplo espanhol*

Jaime Carvalho Esteves  
22 & 23 de Novembro, 2010

**pwc**

---

## ***Contexto Actual (1/2)***

Contexto global de crise:

económica (recessão) »» 2007

financeira (orçamental) »» 2009

**Forte pressão sobre política fiscal enquanto mecanismo de arrecadação de receita pública**

**Pressão fiscal:**

ainda tolerável?

**já intolerável?**



---

## ***Contexto Actual (2/2)***

O Abuso:

Abuso fiscal e limites à iniciativa privada

Concorrência fiscal prejudicial

Abuso de fiscalidade e limites à carga fiscal e à luta anti abuso

O episódio da distribuição de dividendos antecipados e/ou de lucros retidos

o dever do gestor perante o accionista

a liberdade de gestão patrimonial

---

## ***A tributação das partes sociais***

Dividendos:

Isenção se superior a 10%;

Tributação (integral) ainda que:

superior a 20M de Euros,

SGPS.

Mais valias:

IRS » 20% (não 10%), ainda que detidas por mais de 12 meses

Dupla Tributação Económica:

Neutralidade da organização empresarial e dos grupos económicos

Competitividade internacional: dos Grupo e do País

---

## ***Medidas anti abuso***

### **Regra CFC**

**Imputação dos resultados**

**Do exercício**

**Não distribuídos**

**Tributação dos dividendos auferidos**

**se “não sujeitos a tributação efectiva”**

---

## ***Conceito de tributação efectiva***

Onde analisar a tributação efectiva:

No resultado decorrente de actividade directa?

Em qualquer ponto da cadeia de participação?

Na sociedade que distribuiu os resultados?

Qual o nível de tributação exigida?

Resultados

Tributados / Isentos / Não sujeitos

LIFO / FIFO = Pro Rata / Afectação Real

União Europeia

---

## ***O caso espanhol***

Isenção dos dividendos auferidos

Dupla tributação económica internacional

Participação (directa / indirecta) de 5%

Sujeição a imposto similar

Realização de actividade empresarial no estrangeiro

85% do resultado

rendimentos “activos” » não passíveis da regra CFC

destinatário no país de residência

ou meios materiais e humanos no país de residência

Pacto Social ou LIFO

---

## ***Dupla tributação económica***

Alternativa conceptual

Crédito de imposto

Neutralidade da tributação de um grupo económico impõe

Limite da tributação à taxa que seria aplicável em caso de integração das operações

---

## ***Combate ao abuso » a substância da actividade***

Direcção efectiva

Códigos Civil e Societário » Direcção efectiva

CIRC » Direcção efectiva

Exercício das funções relevantes no estrangeiro

Exercício da actividade empresarial no estrangeiro

Meios materiais e humanos adequados

Acórdão Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas

---

## ***Conclusão***

Necessidade de racionalizar o combate ao planeamento fiscal por deslocalização de actividades

Limitado às situações merecedoras de censura

» mera aparência de realidade económica

No limite via crédito de impostos e não por isenção

Mas necessidade de considerar a competitividade  
dos agentes  
do País



---

# ***Até onde irá a tributação efectiva?***

**[jaime.esteves@pt.pwc.com](mailto:jaime.esteves@pt.pwc.com)**

Esta comunicação é de natureza geral e meramente informativa, não se destinando a qualquer entidade ou situação particular, e não substitui aconselhamento profissional adequado ao caso concreto. A PricewaterhouseCoopers, SROC, Lda. não se responsabilizará por qualquer dano ou prejuízo emergente de decisão tomada com base na informação aqui descrita.

© © PricewaterhouseCoopers, SROC, Lda. 2010. Todos os direitos reservados. "PwC" refere-se à rede de entidades que são membros da PricewaterhouseCoopers International Limited, cada uma das quais é uma entidade legal autónoma e independente.

## **O Mito da Tributação do Rendimento Real**

Plano da intervenção

- Conceito de rendimento real
- Debilidades do conceito de rendimento real
- Rendimento real e Constituição
- Alternativas à tributação do chamado rendimento real

João Sérgio Ribeiro

Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho

1.º Congresso de Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto – Centro de Investigação Jurídico-Económica

# Proposta do Orçamento do Estado 2011

## □ Impacto ao Nível dos Benefícios Fiscais

□ Rui Dinis Nascimento

□ Porto, 22 de Novembro de 2010

# 1.º Congresso de Direito Fiscal FDUP – CIJE

## - ÍNDICE -

PROPOSTA DO  
ORÇAMENTO DO  
ESTADO PARA 2011

-

IMPACTO AO NÍVEL  
DOS BENEFÍCIOS  
FISCAIS

- PRINCIPAIS INDICADORES ORÇAMENTAIS
- ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- OUTROS INCENTIVOS FISCAIS
- CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

# Principais indicadores orçamentais

## ■ RECEITAS E DESPESAS DO ESTADO

Quadro IV.1.15. Grandes Agregados do Orçamento do Estado  
(milhões de euros)

	Milhões de Euros			Porcentagem do PIB			Variação em pp. do PIB	
	2009	2010	2011	2009	2010	2011	2010	2011
<b>Receita Efectiva</b>	34.715,9	36.031,3	38.890,9	20,7	20,9	22,3	0,2	1,4
Receita corrente	34.166,2	35.018,1	37.906,3	20,3	20,3	21,8	0,0	1,5
Receita fiscal	30.652,9	32.039,0	34.026,0	18,2	18,6	19,5	0,3	1,0
Outra Receita corrente	3.513,3	2.979,1	3.880,3	2,1	1,7	2,2	-0,4	0,5
Receita de capital	549,7	1.013,2	984,6	0,3	0,6	0,6	0,3	0,0
<b>Despesa Efectiva</b>	48.773,2	50.009,1	49.406,0	29,0	29,0	28,4	0,0	-0,6
Despesa corrente	45.019,6	46.864,9	45.166,3	26,8	27,2	25,9	0,4	-1,2
Despesa de capital	3.753,6	3.144,2	4.239,7	2,2	1,8	2,4	-0,4	0,6
Saldo corrente	-10.853,4	-11.846,8	-7.260,0	-6,5	-6,9	-4,2	-0,4	2,7
Saldo de capital	-3.204,0	-2.131,0	-3.255,1	-1,9	-1,2	-1,9	0,7	-0,6
<b>Saldo global</b>	<b>-14.057,3</b>	<b>-13.977,8</b>	<b>-10.515,1</b>	<b>-8,4</b>	<b>-8,1</b>	<b>-6,0</b>	<b>0,3</b>	<b>2,1</b>
Saldo primário	-19.064,0	-19.228,7	-16.815,6	-11,3	-11,1	-9,7	0,2	1,5

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP

# Principais indicadores orçamentais

## ■ DESPESA DO ESTADO

Quadro IV.1.16. Despesa do Estado por Classificação Económica  
(milhões de euros)

DESIGNAÇÃO	2009	2010	2011	Taxa de variação (%)	
				2010	2011
<b>Despesa Corrente</b>	<b>45.019,6</b>	<b>46.871,7</b>	<b>45.166,3</b>	<b>4,1</b>	<b>-3,6</b>
Despesas com Pessoal	11.484,3	11.311,2	9.616,8	-1,5	-15,0
Remunerações certas e permanentes	8.353,5	8.461,2	7.553,0	1,3	-10,7
Abonos variáveis ou eventuais	554,4	486,6	474,2	-12,2	-2,5
Segurança Social	2.576,4	2.363,4	1.589,6	-8,3	-32,7
Aquisição Bens e Serviços	1.391,0	1.567,4	1.901,8	12,7	21,3
Juros e outros encargos	5.006,7	5.250,9	6.300,5	4,9	20,0
Transferências Correntes	25.954,9	27.546,6	25.743,4	6,1	-6,5
Administrações Públicas	23.278,2	24.523,1	22.853,8	5,3	-6,8
Administração Central	14.306,5	14.795,8	14.199,4	3,4	-4,0
Administração Regional	0,0	0,0	0,0	-	-
Administração Local	1.931,9	1.981,2	1.893,4	2,6	-4,4
Segurança Social	7.039,8	7.746,1	6.761,0	10,0	-12,7
Outros sectores	2.676,8	3.023,5	2.889,6	13,0	-4,4
Subsídios	785,4	761,8	682,8	-3,0	-10,4
Outras Despesas Correntes	397,3	433,8	921,0	9,2	112,3
<b>Despesa Corrente Primária</b>	<b>40.012,9</b>	<b>41.620,7</b>	<b>38.865,8</b>	<b>4,0</b>	<b>-6,6</b>
<b>Despesa de Capital</b>	<b>3.753,6</b>	<b>3.144,2</b>	<b>4.239,7</b>	<b>-16,2</b>	<b>34,8</b>
Aquisição Bens de Capital	649,6	696,3	653,3	7,2	-6,2
Transferências de Capital	3.086,6	2.431,3	3.520,1	-21,2	44,8
Administrações Públicas	2.826,9	2.156,2	1.814,6	-23,7	-15,8
Administração Central	1.371,8	693,0	426,3	-49,5	-38,5
Administração Regional	603,1	606,2	600,0	0,5	-1,0
Administração Local	841,4	849,3	781,6	0,9	-8,0
Segurança Social	10,6	7,7	6,6	-27,5	-14,0
Outros sectores	259,7	275,0	1.705,5	5,9	520,2
Outras Despesas Capital	17,4	16,6	66,3	-4,8	299,2
<b>Despesa Efectiva Total</b>	<b>48.773,2</b>	<b>50.015,9</b>	<b>49.406,0</b>	<b>2,5</b>	<b>-1,2</b>
Activos Financeiros	1.827,0	11.431,6	11.060,1		
<b>Despesa com Activos</b>	<b>50.600,2</b>	<b>61.447,5</b>	<b>60.466,1</b>		

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP

# Principais indicadores orçamentais

## ■ RECEITA FISCAL DO ESTADO

Quadro IV.1.20. Receitas Fiscais  
(milhões de euros e %)

Impostos	2009	2010	2011	Variação 2011/2010
	Real	Estimativa	Orçamento	
IRS	8.950,9	9.100,0	10.000,0	9,9%
IRC	4.540,3	4.296,9	4.182,0	-2,7%
Outros	-1,8	67,0	11,2	-83,3%
<b>Impostos Directos</b>	<b>13.489,4</b>	<b>13.463,9</b>	<b>14.193,2</b>	<b>5,4%</b>
ISP (a)	2.434,2	2.422,8	2.393,7	-1,2%
IVA	10.883,4	12.148,9	13.350,0	9,9%
ISV	693,3	797,0	790,0	-0,9%
IT	1.140,0	1.325,0	1.350,0	1,9%
IABA	180,1	183,0	194,0	6,0%
Selo	1.652,9	1.495,0	1.520,0	1,7%
IUC/ IC	128,4	140,0	160,0	14,3%
Outros	50,3	63,0	75,1	19,2%
<b>Impostos Indirectos</b>	<b>17.162,6</b>	<b>18.574,7</b>	<b>19.832,8</b>	<b>6,8%</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>30.652,0</b>	<b>32.038,5</b>	<b>34.026,0</b>	<b>6,2%</b>

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP

# Principais indicadores orçamentais

## ■ EVOLUÇÃO DA DESPESA E DA RECEITA FISCAL

Quadro IV.1.28. Evolução da Despesa e da Receita Fiscal

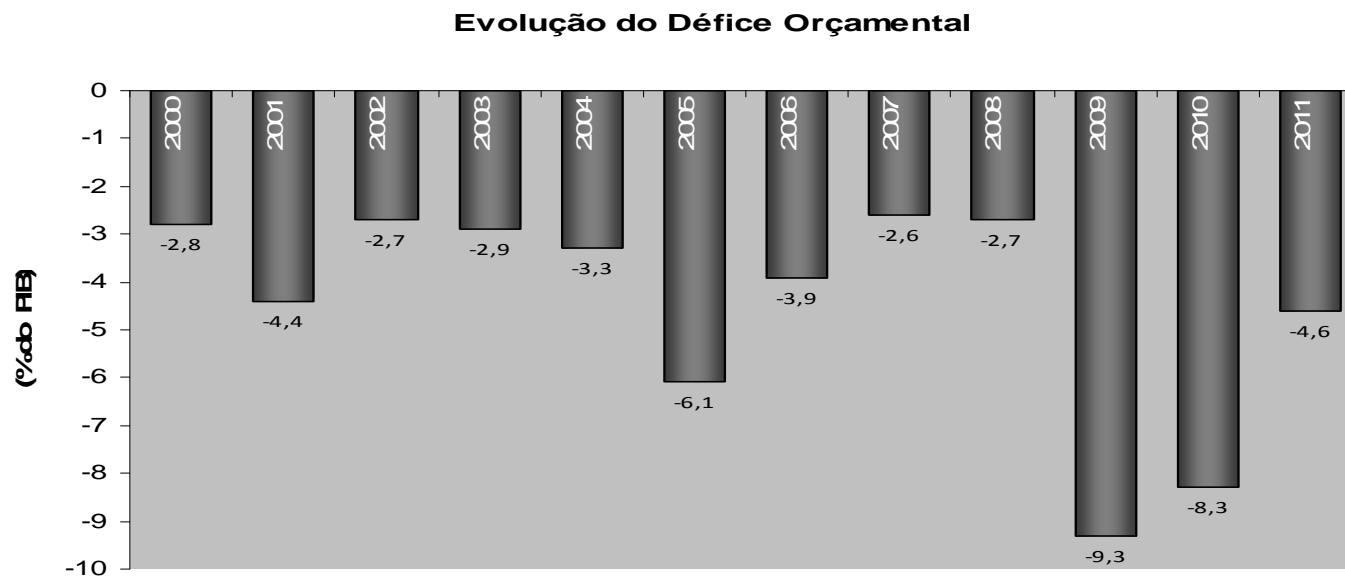
Código	Imposto	Valores em Milhões de Euros					Variações Percentuais	
		2007	2008	2009	2010 (e)	2011 (p)	2010/2009	2011/2010
<b>Despesa Fiscal</b>								
DF.1.A	IRS	362,0	304,6	322,3	362,7	358,9	12,5%	-1,0%
DF.1.B	IRC	312,2	469,5	298,8	297,0	270,0	-0,6%	-9,1%
DF.2.E	IS	0,4	0,2	0,2	0,2	5,2	0,0%	2475,0%
DF.3.A	IA/ISV	95,5	143,8	105,1	91,8	58,9	-12,7%	-35,8%
DF.3.B	IVA	100,0	132,2	161,9	180,5	184,9	11,5%	2,4%
DF.3.C	ISP	261,0	226,8	259,7	270,3	182,4	4,1%	-32,5%
DF.3.D	IABA	0,4	0,4	0,5	0,4	0,3	-20,0%	-25,0%
DF.3.E	IT	0,8	1,0	1,1	1,2	1,1	9,1%	-8,3%
<b>Total da Despesa Fiscal</b>		<b>1132,3</b>	<b>1278,5</b>	<b>1149,6</b>	<b>1204,0</b>	<b>1061,7</b>	<b>4,7%</b>	<b>-11,8%</b>
<b>Receita fiscal</b>								
	IRS	9050,5	9.344,4	8.950,9	9.100,0	10.000,0	1,7%	9,9%
	IRC	5689,4	5.952,0	4.540,3	4.296,9	4.182,0	-5,4%	-2,7%
	IS	1733,2	1.770	1.652,9	1.495,0	1.520,0	-9,6%	1,7%
	IA/ISV	1186,6	917,6	693,3	797,0	790,0	15,0%	-0,9%
	IVA	13196,4	13427,5	10883,4	12.148,9	13.350,0	11,6%	9,9%
	ISP	3168,9	2.532,2	2434,2	2422,8	2393,7	-0,5%	-1,2%
	IABA	202,1	190,3	180,1	183	194	1,6%	6,0%
	IT	1224,7	1.295,9	1140,0	1325,0	1350,0	16,2%	1,9%
<b>Total da Receita Fiscal</b>		<b>35451,8</b>	<b>35429,9</b>	<b>30475,1</b>	<b>31768,5</b>	<b>33779,7</b>	<b>4,2%</b>	<b>6,3%</b>

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP



# Principais indicadores orçamentais

## ■ EVOLUÇÃO DO DÉFICE ORÇAMENTAL [Valor de referência: 3% PIB - Tratado UE]



Fonte: Eurostat; DGO; Banco de Portugal

A proposta do Orçamento do Estado para 2011 materializa um conjunto de medidas significativo, abrangente, e por isso, exigente, no sentido de assegurar a correcção das contas públicas e atingir a meta dos 4,6% do PIB para o défice orçamental.

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP

# Principais indicadores orçamentais

## ■ EVOLUÇÃO DA DÍVIDA PÚBLICA [Valor de referência: 60% PIB - Tratado UE]

Quadro IV.2.1. Evolução da Dívida Pública  
(% do PIB)

	2008	2009	2010 (e)	2011(p)
Stock da dívida (final do ano)	65,3	76,1	82,1	86,6
variação da dívida (p.p. do PIB)	2,5	10,8	6,0	4,5
Efeito juros e PIB (snow-ball effect )	1,7	4,4	0,9	2,1
Efeito juros	2,9	2,8	2,9	3,6
Efeito do crescimento nominal do PIB	-1,2	1,6	-2,0	-1,5
Efeito do Saldo Primário	0,0	6,5	4,4	1,0
Outros	0,8	-0,1	0,8	1,4

Fonte: Relatório do OE 2011 - MFAP

# 1.º Congresso de Direito Fiscal FDUP – CIJE

## - ÍNDICE -

PROPOSTA DO  
ORÇAMENTO DO  
ESTADO PARA 2011

-

IMPACTO AO NÍVEL  
DOS BENEFÍCIOS  
FISCAIS

- PRINCIPAIS INDICADORES ORÇAMENTAIS
- ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- OUTROS INCENTIVOS FISCAIS
- CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **PESSOAS SINGULARES**

- **DEDUÇÕES À COLECTA [IRS] E BENEFÍCIOS FISCAIS [BF]**

- Regime actual: montante semelhante para todos os contribuintes independentemente do escalão de rendimentos.
- Proposta inicial OE 2011 continha limitação geral das deduções à colecta e benefícios fiscais (saúde, formação, encargos com lares e imóveis, etc) por escalão de rendimento – Apenas os dois escalões mais baixos não apresentavam qualquer limite.

Rendimento Colectável	Limite
Até 4.898	Sem limite
De mais de 4.898 até 7.410	Sem limite
De mais de 7.410 até 18.375	9,447% do rendimento colectável com o limite de EUR 800
De mais de 18.375 até 42.259	4,354% do rendimento colectável com o limite de EUR 900
De mais de 42.259 até 61.244	2,130% do rendimento colectável com o limite de EUR 1050
De mais de 61.244 até 66.045	1,715% do rendimento colectável com o limite de EUR 1100
De mais de 66.045 até 153.300	1,666% do rendimento colectável com o limite de EUR 1100
Superior a 153.300	EUR 1100

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **PESSOAS SINGULARES (Cont.)**

- **DEDUÇÕES À COLECTA [IRS] E BENEFÍCIOS FISCAIS [BF]**

- Após o protocolo de entendimento entre o Governo e o PSD, foi decidida a aplicação dos referidos limites apenas aos dois escalões de rendimentos mais elevados no caso de despesas com educação, saúde e habitação.

Rendimento Colectável	Limite
Até 4.898	Sem limite
De mais de 4.898 até 7.410	Sem limite
De mais de 7.410 até 18.375	Sem limite
De mais de 18.375 até 42.259	Sem limite
De mais de 42.259 até 61.244	Sem limite
De mais de 61.244 até 66.045	Sem limite
De mais de 66.045 até 153.300	1,666% do rendimento colectável com o limite de EUR 1100
Superior a 153.300	EUR 1100

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **PESSOAS SINGULARES (Cont.)**

- **DEDUÇÕES À COLECTA [IRS] E BENEFÍCIOS FISCAIS [BF]**

- As deduções à colecta relativas a energias renováveis e seguros de saúde passam a constar do EBF e como tal serão sujeitas aos limites quantitativos aplicáveis aos benefícios fiscais introduzidos pela proposta de OE 2011 no artigo 88º do Código do IRS.
- Limites aos benefícios fiscais (PPR, encargos com energias renováveis, seguros de saúde, contribuições para o regime público de capitalização e donativos).

Rendimento Colectável (EUR)	Limite (EUR)
Até 4.898	Sem limite
De mais de 4.898 até 7.410	Sem limite
De mais de 7.410 até 18.375	100
De mais de 18.375 até 42.259	80
De mais de 42.259 até 61.244	60
De mais de 61.244 até 66.045	50
De mais de 66.045 até 153.300	50
Superior a 153.300	0

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

## • PESSOAS COLECTIVAS

BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL	
RESULTADO DA LIQUIDAÇÃO – ARTIGO 92.º IRC	
Limite global ao aproveitamento de benefícios fiscais.	
REGIME ACTUAL	PROPOSTA OE 2011
IRC não pode ser inferior a 75% [60% - 2009] do montante que seria apurado se a entidade não usufrísse de benefícios fiscais.	IRC não pode ser inferior a 90% do montante que seria apurado se a entidade não usufrísse de benefícios fiscais. Não são computados: <ul style="list-style-type: none"><li>• Benefícios fiscais de carácter contratual.</li><li>• SIFIDE II.</li><li>• Benefícios fiscais do CINM.</li><li>• Criação líquida de emprego.</li><li>• Benefícios fiscais aplicáveis a SGPS.</li><li>• Benefícios fiscais aplicáveis PALOP.</li></ul>
COMENTÁRIOS	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Aumenta o limite global máximo de aproveitamento dos benefícios fiscais em IRC.</li><li>• Medida está em linha com a tentativa de aumento da receita e diminuição da despesa fiscal do Estado.</li></ul>	

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **PESSOAS COLECTIVAS**

BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL	
CRIAÇÃO LÍQUIDA DE EMPREGO – ARTIGO 19.º EBF	
Majoração em 150% dos custos incorridos (salários + Segurança Social) com a contratação por tempo indeterminado de jovens (idade >16 / < 35 anos + não licenciados) e desempregados de longa duração (inscritos Centro de Emprego > 9 meses)	
REDACÇÃO ACTUAL	PROPOSTA OE 2011
Benefício só pode ser concedido <u>uma vez</u> em relação ao mesmo trabalhador, <u>qualquer que seja a entidade patronal</u> .	Benefício só pode ser concedido <u>uma única vez</u> por trabalhador admitido <u>na mesma entidade</u> ou <u>qualquer outra com a qual existam relações especiais</u> .
COMENTÁRIOS	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Redacção actual restringe a atribuição do benefício a uma só entidade. A nova entidade empregadora perde o direito ao benefício em caso de contratação. Desincentiva a criação de emprego.</li><li>• Proposta OE 2011 é mais favorável que o regime actual. Restringe a utilização do benefício a uma única entidade dentro do mesmo grupo mas permite a utilização posterior do mesmo por entidades distintas que venham a contratar o trabalhador nas mesmas condições.</li></ul>	



# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **PESSOAS COLECTIVAS**

<b>BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL</b>	
<b>MAIS-VALIAS REALIZADAS POR NÃO RESIDENTES – ARTIGO 27.º EBF</b>	
Isenção de mais-valias realizadas por não residentes com a transmissão onerosa de participações sociais detidas em entidades residentes em território português.	
<b>REDACÇÃO ACTUAL</b>	<b>PROPOSTA OE 2011</b>
Concessão do benefício depende da verificação cumulativa dos seguintes requisitos: <ul style="list-style-type: none"><li>• Não residente não pode ser detido, directa ou indirectamente, &gt;25% por entidade residente;</li><li>• Entidades/pessoas domiciliadas em paraíso fiscal;</li><li>• Activo da entidade residente &gt;50% bens imóveis.</li></ul>	Mantém os requisitos actuais, mas exige um suplementar: <ul style="list-style-type: none"><li>• Alienante residente em país com o qual exista ADT ou Acordo sobre Troca de Informações com Portugal.</li></ul>
<b>COMENTÁRIOS</b>	
<ul style="list-style-type: none"><li>• Proposta OE 2011 restringe os potenciais beneficiários da isenção.</li><li>• Inoperância da restrição relativamente aos ADTs negociados por Portugal que atribuem a tributação exclusiva ao Estado da residência do titular das participações sociais.</li><li>• Forma discutível de gerar receita fiscal dada a volatilidade de localização do capital.</li><li>• Possibilidade de planeamento fiscal internacional e deslocalização do capital para jurisdição favorável.</li></ul>	



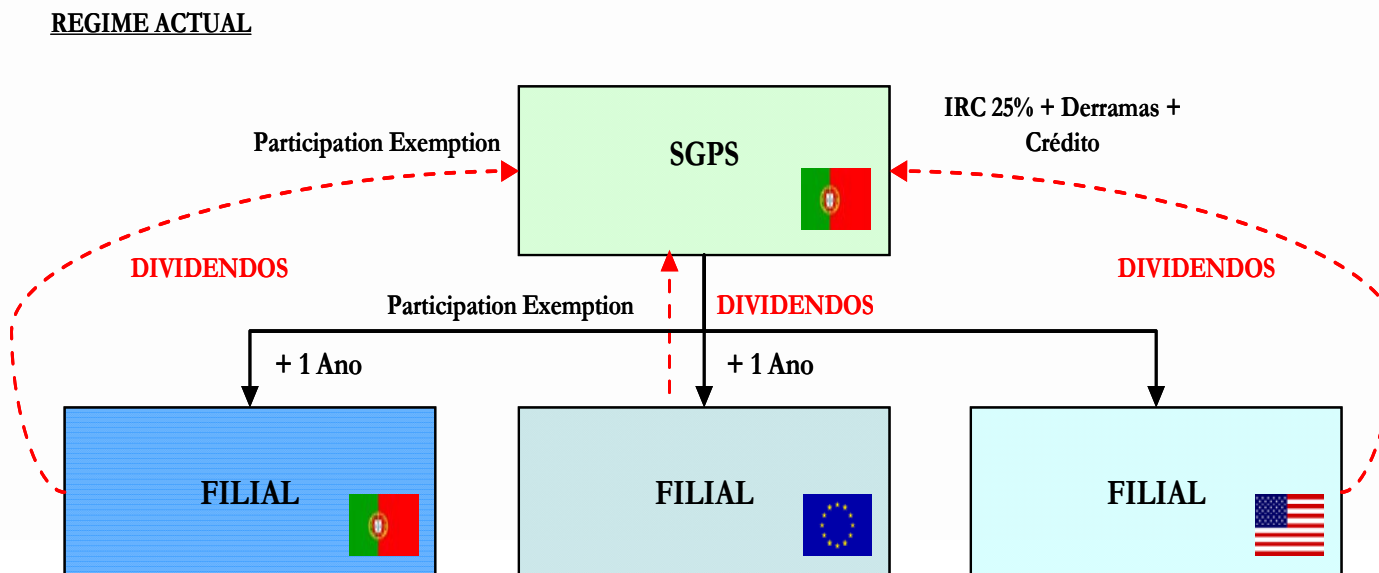
# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

## • PESSOAS COLECTIVAS

BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL	
<b>SGPS – ELIMINAÇÃO DUPLA TRIBUTAÇÃO ECONÓMICA DE LUCROS DISTRIBUIDOS – ALTERAÇÃO ARTIGO 51.º n.º 10 CIRC + REVOGAÇÃO ARTIGO 32.º n.º 1 EBF</b>	
Isenção dos lucros recebidos por SGPS das participadas.	
REGIME ACTUAL	PROPOSTA OE 2011
<p><b>1. REGIME GERAL</b></p> <p><b>1.1 FILIAL – PORTUGAL / UE:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção 100% [<i>participation exemption</i>] se: <u>participação + 1 ano</u> [%&gt;10% ou valor &gt;EUR 20M não exigível SGPS].</li> <li><u>Não exige tributação efectiva Estado da Fonte.</u></li> <li>Requisitos não preenchidos: isenção 50%.</li> </ul> <p><b>1.2 FILIAL PAÍS TERCEIRO (FORA UE):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Lucro tributável – tributação efectiva (26,5%) + Crédito imposto.</li> </ul> <p><b>2. CINM</b></p> <p><b>2.1 FILIAL – PORTUGAL / UE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Regime geral [1.1]</li> </ul> <p><b>2.2 FILIAL PAÍS TERCEIRO (FORA UE):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>4% [2010-2012] / 5% [2010-2020] + Crédito imposto.</li> <li><u>Não exige requisito mínimo de % ou tempo de detenção.</u></li> <li><u>Não exige tributação efectiva Estado da Fonte.</u></li> </ul>	<p><b>1. REGIME GERAL</b></p> <p><b>1.1 FILIAL – PORTUGAL / UE:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Isenção 100% [<i>participation exemption</i>] se: (i) <u>participação &gt;10%</u> [REVOGADO valor &gt;EUR 20M] (ii) <u>+ 1 ano.</u></li> <li><u>Exige tributação efectiva Estado da Fonte.</u></li> <li>Requisitos não preenchidos: tributação plena.</li> </ul> <p><b>1.2 FILIAL PAÍS TERCEIRO (FORA UE):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Lucro tributável – tributação efectiva (26,5%) + Crédito imposto.</li> </ul> <p><b>2. CINM</b></p> <p><b>2.1 FILIAL – PORTUGAL / UE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Regime geral [1.1]</li> </ul> <p><b>2.2 FILIAL PAÍS TERCEIRO (FORA UE):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>4% [2010-2012] / 5% [2010-2020] + Crédito imposto.</li> <li><u>Não exige requisito mínimo de % ou tempo de detenção.</u></li> <li><u>Não exige tributação efectiva Estado da Fonte.</u></li> </ul>
COMENTÁRIOS	
<ul style="list-style-type: none"> <li>Proposta OE 2011 restringe os potenciais beneficiários da isenção.</li> <li>Forma discutível de gerar receita fiscal dada a volatilidade de localização do capital.</li> <li>Possibilidade de planeamento fiscal internacional e deslocalização do capital para jurisdição + favorável [e.g. Espanha].</li> <li>Falta de competitividade do CINM: (i) dividendos recebidos de países terceiros tributam (a taxas reduzidas, mas tributam); (ii) requisitos + gravosos para a holding portuguesa (SGPS).</li> </ul>	

# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

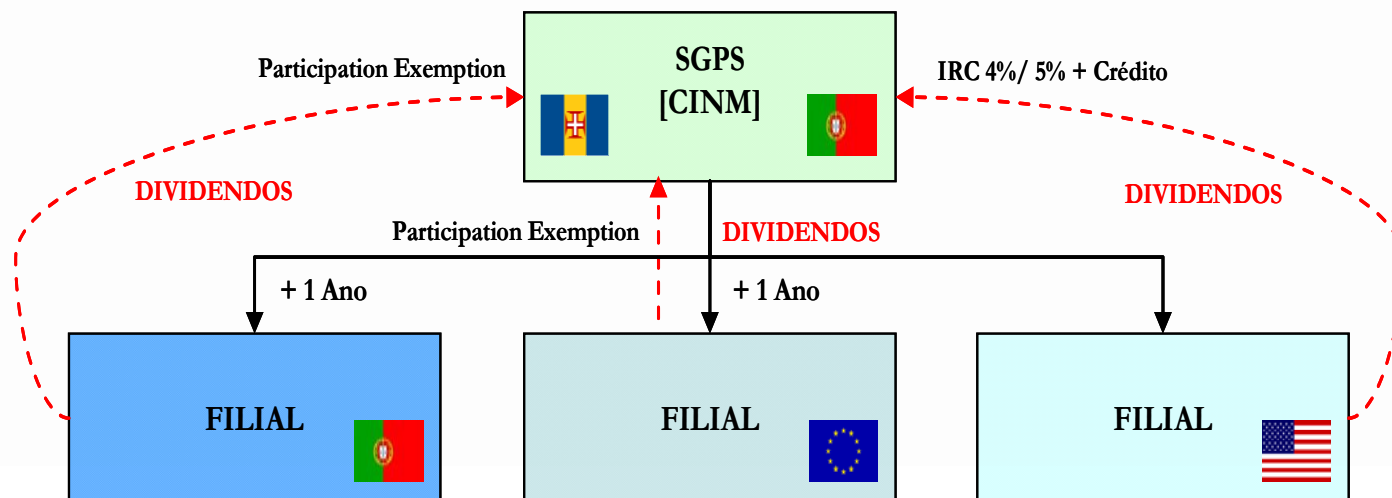
- **SGPS - RESUMO**



# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **SGPS - RESUMO**

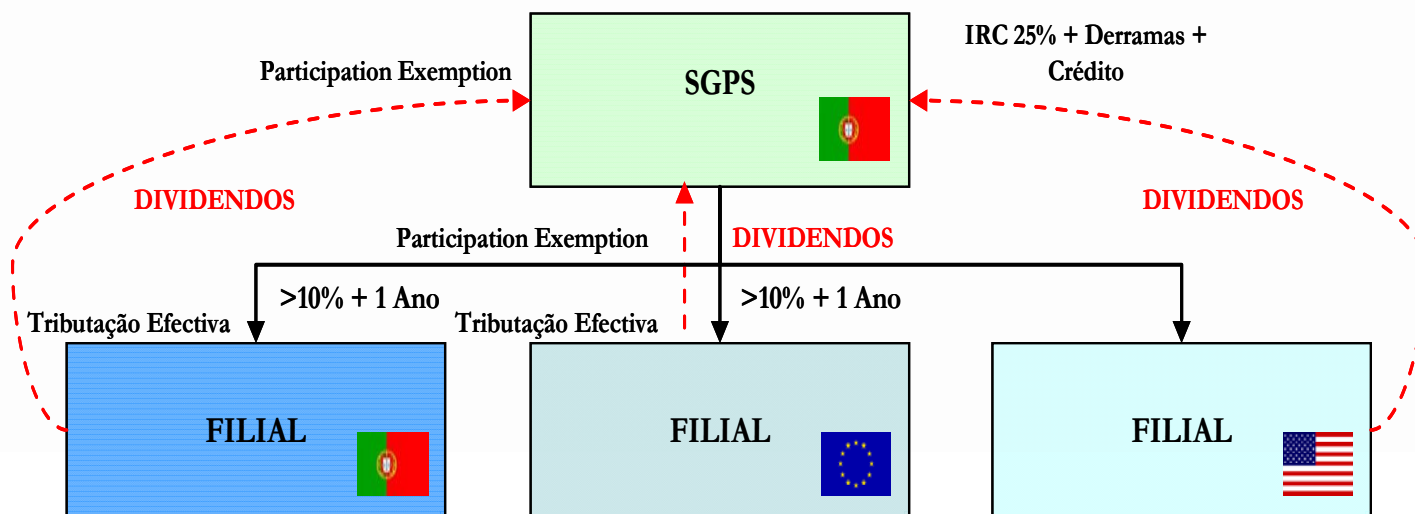
## REGIME ACTUAL - CINM



# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- **SGPS - RESUMO**

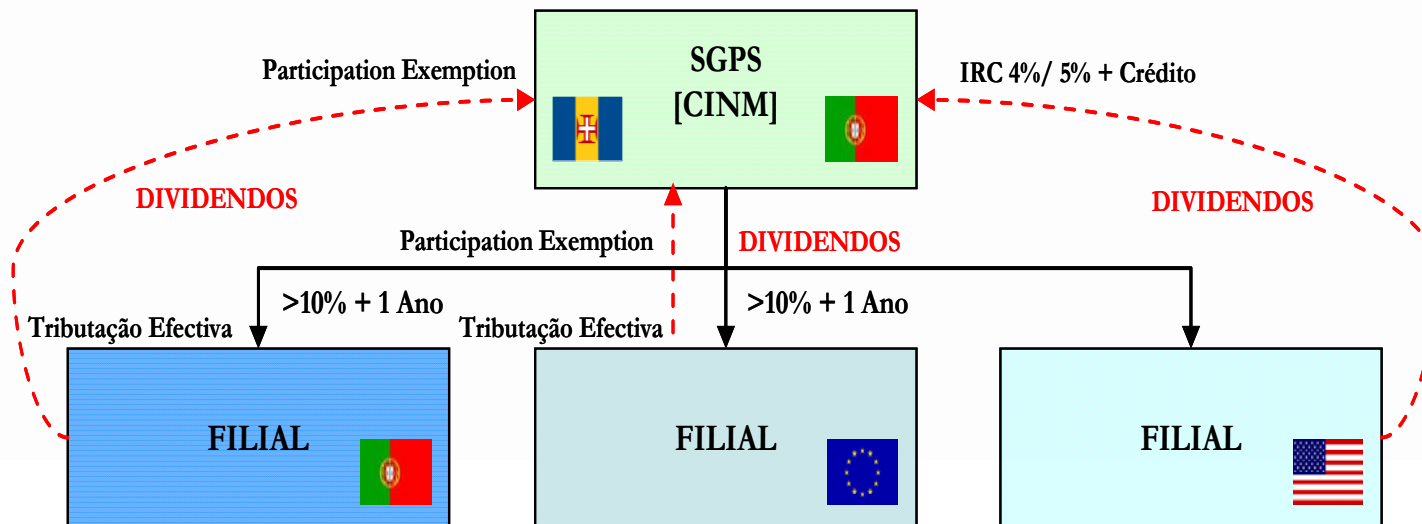
PROPOSTA OE 2011 – REGIME GERAL



# Alterações ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

- SGPS - RESUMO

PROPOSTA OE 2011 - CINM



# 1.º Congresso de Direito Fiscal FDUP – CIJE

## - ÍNDICE -

PROPOSTA DO  
ORÇAMENTO DO  
ESTADO PARA 2011

-

IMPACTO AO NÍVEL  
DOS BENEFÍCIOS  
FISCAIS

- PRINCIPAIS INDICADORES ORÇAMENTAIS
- ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- OUTROS INCENTIVOS FISCAIS
- CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

# Outros Incentivos Fiscais

BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL
<b>SISTEMA DE INCENTIVOS FISCAIS EM INVESTIGAÇÃO E DESENVOLVIMENTO EMPRESARIAL (SIFIDE II)</b>
Dedução à colecta do IRC de determinadas despesas elegíveis de investigação e desenvolvimento (2011 - 2015).
<b>PROPOSTA OE 2011</b>
Deduções: <ul style="list-style-type: none"><li>• Taxa de base – 32,5% das despesas realizadas no período [majoração de 10% para PME's que não possam beneficiar da Taxa Incremental].</li><li>• Taxa incremental – 50% do acréscimo das despesas realizadas no período em relação à média aritmética simples dos dois exercícios anteriores – limite de EUR 1.500.000 [Contratação de Doutorados – 70% + limite de EUR 1.800.000].</li><li>• Em caso de insuficiência de colecta – <i>carry-forward</i> durante os 6 exercícios seguintes.</li><li>• Não cumulável com benefícios fiscais da mesma natureza.</li></ul>
<b>COMENTÁRIOS</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Regime positivo de incentivo fiscal às empresas I&amp;D em linha com as directrizes da UE.</li></ul>



# Outros Incentivos Fiscais

## BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL

### REGIME FISCAL DE APOIO AO INVESTIMENTO (RFAI 2009)

Regime de auxílios ao sector agrícola, florestal, agro-industrial, energético e turístico, industria extractiva ou transformadora e redes de banda larga de nova geração.

### PROPOSTA OE 2011

- Extensão do RFAI até 31 de Dezembro de 2011.
- Auxílios:
- 20% ou 10% do investimento elegível conforme este seja igual ou inferior a EUR 5.000.000 ou superior a EUR 5.000.000 [Em qualquer caso não pode exceder 25% da colecta do IRC].
- Isenção de IMI durante 5 anos para imóveis elegíveis.
- Isenção de IMT na aquisição de imóveis elegíveis.
- Isenção de Imposto do Selo na aquisição de imóveis elegíveis.
- Em caso de insuficiência de colecta – *carry-forward* durante os 4 exercícios seguintes.
- Não cumulável com benefícios fiscais da mesma natureza.

### COMENTÁRIOS

- Regime positivo de incentivo fiscal a sectores estratégicos da economia nacional.

# Outros Incentivos Fiscais

## BENEFICIO/INCENTIVO FISCAL

### MEDIDAS EXCEPCIONAIS DE APOIO AO FINANCIAMENTO DAS EMPRESAS

Conjunto de auxílios fiscais ao financiamento das empresas (vigorar nos anos de 2011 e 2013).

### PROPOSTA OE 2011

- Auxílios:
- Aumento para 6% do actual *spread* de 1.5% sobre a taxa *Euribor* a 12 meses para efeitos de aceitação como custo da remuneração de suprimentos realizadas pelos sócios à sociedade [PME].
- Isenção de Imposto do Selo sobre empréstimos com características de suprimentos, ainda que de prazo inferior a 1 ano.
- Dedução de 3% do montante das entradas de capital dos sócios na constituição da sociedade ou aumentos de capital. Aplicável a PMEs e desde que os sócios sejam pessoas singulares ou entidades de capital de risco.

### COMENTÁRIOS

- Regime positivo de incentivo fiscal ao financiamento das empresas.
- Dúvidas relativamente à eficácia, extensão e suficiência.

# 1.º Congresso de Direito Fiscal FDUP – CIJE

## - ÍNDICE -

PROPOSTA DO  
ORÇAMENTO DO  
ESTADO PARA 2011

-

IMPACTO AO NÍVEL  
DOS BENEFÍCIOS  
FISCAIS

- PRINCIPAIS INDICADORES ORÇAMENTAIS
- ALTERAÇÕES AO ESTATUTO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS
- OUTROS INCENTIVOS FISCAIS
- CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

## MUDANÇA DE PARADIGMA FISCAL

- **CONTRIBUINTE** – Principal interessado no cumprimento e eficácia da lei fiscal.
- **PODER POLÍTICO** – (i) perspectiva dinâmica (não estática) do sistema fiscal; (ii) sistema fiscal ao serviço da captação de investimento estrangeiro e da internacionalização das empresas portuguesas.
- **ADMINISTRAÇÃO FISCAL** – Modernização, eficiência, recursos humanos qualificados, colaborante com o contribuinte, etc.



MUITO OBRIGADO

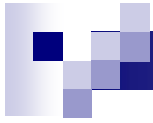
Rui.Nascimento@mirandalawfirm.com



---

Miranda Correia Amendoeira & Associados  
Sociedade de Advogados RL





**ADAPTAÇÃO DO CÓDIGO DO IRC AO  
SISTEMA DE NORMALIZAÇÃO  
CONTABILÍSTICA**

**José de Campos Amorim**


**Novembro de 2010**



## Introdução

O Sistema de Normalização Contabilística, que entrou em vigor no dia 01-01-2010, segundo o Decreto–Lei 158/2009 de 13-07:

- revoga o Plano Oficial de Contabilidade;
- altera o Código do IRC (DL 159/2009, de 13.07), adaptando as regras de determinação do lucro tributável às NIC, tal como adoptadas pela União Europeia e ao novo SNC;
- cria um novo regime das depreciações e amortizações (DR n.º 25/2009, 14/9).

- 
- Este novo normativo obriga ao seguinte:
    - mensuração dos activos fixos tangíveis,
    - reconhecimento do rédito na venda de bens, prestação de serviços e contratos plurianuais,
    - avaliação das imparidades de activos,
    - contabilização dos benefícios aos empregados,
    - aceitação das provisões,
    - reconhecimento de impostos diferidos,
    - consolidação de contas,
    - valorização dos investimentos financeiros,
    - concentrações empresariais,
    - adaptação do IRC ao SNC.





- Objectivos:

- aproximar as entidades dos novos padrões internacionais adoptados pela União Europeia;
- comparar as principais normas contabilísticas e de relato financeiro e as normas fiscais;
- proporcionar às empresas uma qualidade de relato que já não estava ao alcance do POC, atendendo à diversidade e complexidade das operações.



## Características do SNC

- 28 NCRF:
  - núcleo central do SNC,
  - definem os tratamentos técnicos a adoptar em matéria de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das realidades económicas e financeiras das entidades,
- Norma Contabilística de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), contempla os procedimentos mínimos a ser adoptados por entidades de pequena dimensão (aviso n.º15654/2009, 07/09).



## Elementos fundamentais do SNC

1. Estrutura conceptual: conceitos contabilísticos estruturantes semelhantes à estrutura do IASB.
2. Bases para a apresentação de demonstrações financeiras: regras e princípios essenciais.
3. Modelos de demonstrações financeiras: formatos padronizados para as demonstrações de balanço e de resultados (Port. n.º986/2009).
4. Código de Contas: estrutura codificada e uniforme de contas (Portaria n.º 1011/2009).
5. NCRF e a NCRF-PE, cuja dimensão não ultrapassa 2 dos 3 limites: balanço: 1.500.000€, vendas e outros rendimentos: 3.000.000€, n.º de trabalhadores durante o exercício: 50.



## Entidades visadas

- O SNC é obrigatório para:
  - Sociedades comerciais,
  - Empresas individuais,
  - EIRL,
  - Empresas públicas,
  - Cooperativas,
  - ACE e AEIE.
  
- Até que sejam publicadas normas par as entidades sem fins lucrativos, são abrangidas pelo SNC entidades que, por legislação específica, se encontravam sujeitas ao POC.



- O SNC não é obrigatório para:

- Entidades cotadas em bolsa, que devem elaborar as suas contas consolidadas de acordo com as NIC,
- Entidades que optem por elaborar as suas contas individuais ou consolidadas de acordo com as NIC,
- Esta opção mantém-se por um período mínimo de 3 exercícios.



## **Relação entre a Contabilidade e Fiscalidade**

- A contabilidade e a fiscalidade não são coincidentes.
- As exigências contabilísticas diferem das exigências fiscais: alterações fiscais ao nível das depreciações, provisões, mais e menos valias, instrumentos financeiros, variações patrimoniais positivas e negativas.
- Art. 17.º do Código de IRC faz a ponte entre SNC e IRC.
- O ponto de conciliação entre a contabilidade e a fiscalidade faz-se no Q 07 do Mod. 22 de IRC.



## **ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS – NIC 16 / NCRF 7**

### **CONTABILISTICAMENTE**

- **Conceito de activos fixos tangíveis:**
  - são detidos pela empresa para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos;
  - se espera que sejam usados durante mais do que um ano.



## ■ Mensuração

Após reconhecimento, a entidade pode optar pelo:

### - Modelo do custo

Quantia escriturada do activo = custo do activo  
– depreciações acumuladas – perdas por  
imparidade acumuladas

Reconhecem-se nos resultados as perdas por  
imparidade e as depreciações.

### - Modelo da revalorização

Mensuração pelo justo valor menos as  
depreciações acumuladas e perdas por  
imparidade subsequentes.

Reconhece-se o excesso ou o decréscimo de  
revalorização no capital próprio.





## **FISCALMENTE**


### **Modelo do custo**

- Fiscalmente é aceite apenas o modelo de custo.
- Os ganhos ou perdas decorrentes do modelo de revalorização, embora variação patrimonial positiva e negativa, não são considerados para efeitos de apuramento do lucro tributável.
- São, contudo, aceites como gastos as depreciações e amortizações de elementos do activos sujeitos a deprecimento (art. 29.º do CIRC).



## Mensuração dos bens imóveis

- Correção do valor de transmissão dos direitos reais sobre bens imóveis pelo valor patrimonial tributário definitivo (VPT) para efeitos de determinação do resultado tributável em IRC e de cálculo da mais ou menos-valia fiscal (art.º 64.º do CIRC).
- No caso de existir uma diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o adquirente deve comprovar no dossier fiscal (art. 121.º do CIRC) o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel.

- 
- Elimina-se a obrigação de separar na contabilidade o valor do terreno do valor da construção, mantendo-se, contudo, as regras fiscais anteriores, ou seja, o valor do terreno, para efeitos fiscais, é 25% do valor global do imóvel (art.10.º DR n.º 25/2009).
  - Por ex., se um sujeito passivo adquirir em 2010 um imóvel pelo valor de 200.000 €, pode praticar uma amortização de 3.000 € ( $2\% \times 200.000 \times 0,75$ ).



## Depreciações e amortizações

- Aceites fiscalmente no mesmo período ou em períodos anteriores e não para além do período de vida útil, salvo autorização da DGCI (art. 34.º, n.º 1, d) CIRC).
- A cada elemento do activo deve ser aplicado o mesmo método de depreciação ou amortização desde a sua utilização até à sua depreciação ou amortização total (art. 30.º, n.º 4 do CIRC).
- Possibilidade de aplicação de métodos diferentes dos métodos das quotas constantes ou degressivas desde que obtido reconhecimento prévio da DGCI (art. 30.º, n.º 3 do CIRC).



## Quotas mínimas de depreciação ou amortização

- Correspondem a metade das taxas fixadas segundo o método das quotas constantes, podendo a DGCI autorizar a utilização de quotas inferiores (art. 30, n.º 6 CIRC).
- As quotas mínimas que não tiverem sido contabilizadas como gastos do período não podem ser deduzidas dos rendimentos de qualquer outro período de tributação (art. 30.º, n.º 5 do CIRC).



## Consideração como perda por imparidade da desvalorização excepcional

- O regime das desvalorizações excepcionais deixa de estar consagrado no DR e passa a estar previsto no art. 38.º do CIRC.
- São aceites como PI as desvalorizações excepcionais verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, provenientes de causas anormais, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas, etc.



## Outras alterações nos activos fixos tangíveis

- Elementos de reduzido valor → 1000 €

Dedução num só exercício dos custos unitários que não ultrapassem 1000 € (art. 33.º do CIRC).

- Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas

Valor fiscalmente depreciable → 40.000€ (art. 34.º, n.º 1, e) CIRC).

Menos-valias dedutíveis → parte relativa ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente a 40.000€ (art. 45, n.º 1, I) do CIRC).




## **IMPARIDADE DE ACTIVOS - NIC 36 / NCRF 12**

### **CONTABILISTICAMENTE**

- O activo deixa de proporcionar benefícios económicos ou o seu valor contabilístico excede a sua quantia recuperável.
- A quantia escriturada do activo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por imparidade.
- A perda por imparidade deve ser reconhecida nos resultados (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados).



- 
- Uma entidade deve avaliar à data de cada exercício económico a existência de uma PI (teste da imparidade) e estimar a quantia recuperável desse activo.
  - O aumento da quantia recuperável do activo constitui uma reversão de uma PI que deve ser reconhecida em resultados (ou em capital próprio, no caso de bens revalorizados), se houver uma alteração nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável.



## Identificação dos factores internos e externos

### ■ Factores internos:

- obsolescência ou dano físico de um activo;
- plano de reestruturação;
- desempenho económico do activo.


### ■ Factores externos:

- diminuição do valor de mercado do activo;
- alterações na empresa ou no mercado;
- aumento das taxas de juro do mercado, afectando a taxa de desconto.



## FISCALMENTE

- As PI podem ser aceites fiscalmente, mesmo que contabilizadas em exercícios anteriores.
- As PI dos activos não depreciáveis (v.g. clientes) e as respectivas reversões são aceites nos mesmos moldes das actuais provisões – art.º 35.º.
- São também aceites as perdas por imparidade dos activos depreciáveis nas situações de desvalorização excepcional previstas no art.º 38.º (ex.: desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas).

- 
- Podem ser deduzidas fiscalmente as PI contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos anteriores relacionadas com créditos de cobrança duvidosa (art. 35.º, n.º 3, e art. 36.º 1 do CIRC).
  - As outras perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que não são aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais são consideradas como gastos, e vão sendo deduzidas até ao final da vida útil ou venda desses activos (art. 35, n.º 4 CIRC).



## PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO - NIC 40 / NCRF11

### CONTABILISTICAMENTE

- Incluem terrenos e edifícios detidos para obter rendas e/ou para a valorização do capital e não para uso na produção, fornecimento de bens ou serviços ou venda no curso normal do negócio.
- Após reconhecimento, **possibilidade de opção**:
  - pelo **modelo do custo**: o activo é mensurado pelo custo deduzido de depreciações e PI;
  - pelo **modelo do justo valor**: o activo não é depreciado e os ganhos e perdas resultantes do justo valor são levados ao resultado do período.




## Exemplos:

- 1 - Um imóvel em construção para uso futuro como propriedade de investimento pode ser reconhecido como propriedade de investimento durante o período de construção?
- 2 - Uma sociedade possui um terreno mas ainda não decidiu se o irá desenvolver para venda ou vender o terreno no futuro.
- 3 - Uma sociedade desenvolveu um complexo de lazer e pretende efectuar uma locação, mas não conhece o justo valor. A propriedade de investimento deve ser mensurada ao justo valor?



## FISCALMENTE

- É aceite apenas o **modelo do custo**, dada a incerteza da mensuração pelo justo valor (art.º 29.º do CIRC).
- Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que foram alienados, exercidos, extintos ou liquidados (art. 18.º, n.º 9 do CIRC).

- 
- O tratamento das depreciações e perdas por imparidade é o mesmo dos activos fixos tangíveis. São aceites como gastos dedutíveis fiscalmente.
  - É aplicável a estas propriedades o regime de reinvestimento. A diferença positiva entre as mais e menos-valias é considerada em metade do seu valor sempre que o valor de realização é reinvestido na aquisição, produção ou construção de activos fixos tangíveis, activos biológicos ou em propriedades de investimento (art. 48, n.º 1 do CIRC).






## ACTIVOS INTANGÍVEIS – NIC 38 / NCRF 6

Recursos intangíveis: conhecimentos técnicos, propriedade intelectual, marcas, patentes, listas de clientes, programas de computador, quotas de mercado, etc.

### CONTABILISTICAMENTE


- Após reconhecimento, são **mensurados**:
  - **ao custo**, menos depreciações e PI acumuladas,
  - **ao justo valor**, menos depreciações e PI acumuladas.
- Estes activos podem ser adquiridos ou gerados internamente.

- 
- Nos activos gerados internamente distingue-se a fase da pesquisa da fase de desenvolvimento:
    - as **despesas de pesquisa** (obtenção de conhecimentos científicos) são gasto do período,
    - as **despesas de desenvolvimento** são gastos do período OU podem ser reconhecidas como activo intangível se:
      - for viável que o activo venha a ser concluído;
      - existir mercado desse activo; e
      - poder ser mensurado fiavelmente o dispêndio durante a fase de desenvolvimento.



## FISCALMENTE

- Mensuração pelo **custo** de aquisição ou de produção deduzido das amortizações e perdas de imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais (art.29.º, n.º1 CIRC).
- Às perdas por imparidade que não constituam desvalorizações excepcionais aplica-se o mesmo regime que às imparidades dos activos fixos tangíveis, ou seja, podem ser deduzidas, em partes iguais, durante a vida útil remanescente do activo.


- 
- As **despesas de instalação** deixaram de ser reconhecidas como activo intangível e passaram a ser gastos do período.
  - As **despesas de pesquisa** são sempre gastos do período.
  - As **despesas com projectos de desenvolvimento** são consideradas como gasto fiscal num único exercício (art. 32.º, n.º 1 do CIRC).
  - As despesas de instalação, pesquisa ou investigação já não podem ser capitalizadas.



# ACTIVOS NÃO CORRENTES DETIDOS PARA VENDA - IRFS 5 / NCRF 8

## CONTABILISTICAMENTE

- Um activo é classificado como activo não corrente detido para venda quando:
  - está disponível para venda imediata na sua condição presente,
  - a venda é altamente provável,
  - se espera que a venda seja concluída até um ano a partir da classificação do activo nesta categoria.

- 
- **É mensurado ao menor valor** entre a quantia escriturada e o justo valor deduzido dos custos de venda (valor realizável líquido) (§ 15).
  - Uma entidade deve reconhecer uma perda por imparidade no caso de redução do activo para o justo valor menos os custos de vender (§ 20).
  - Deve reconhecer um ganho ou aumento posterior no justo valor menos os custos de vender, mas não para além da perda por imparidade que tenha sido reconhecida (§ 21).
  - Este activo não é objecto de depreciação, enquanto classificado como tal (§ 25).



## FISCALMENTE

- O tratamento fiscal da venda destes activos é o tratamento a que estavam sujeitos antes da reclassificação contabilística, pelo facto de permanecerem na empresa durante um período muito reduzido (art. 46.º, n.º 1, al. a) do CIRC).
- Se eram activos fixos tangíveis, apura-se a mais-valia fiscal como se apuraria se eles não tivessem sido reclassificados.
- Não são passíveis de depreciação ou amortização (art. 18.º, n.º 3 do DR n.º 25/2009).



## **AGRICULTURA – NIC 41 / NCRF 17**

### **CONTABILISTICAMENTE**

#### ■ **Activos biológicos:**

- activos biológicos consumíveis (ex.: gado destinado à produção de carne);
- activos biológicos de produção (não consumíveis) (ex.: gado do qual se retira leite).

#### ■ **Transformação biológica:**

Activo biológico → Produto agrícola → Produto final

Ex: videira → uvas → vinho

Ex: vaca leiteira → leite → queijo





- **Mensuração:**

- Activos biológicos: mensurados pelo **justo valor** menos custos estimados no ponto de venda.
  - Produtos agrícolas colhidos de activos biológicos: mensurados pelo **justo valor** deduzidos dos custos de venda no momento da colheita.
- Um ganho ou uma perda decorrente da alteração do justo valor menos custos devem ser incluídos no resultado líquido do período.



## FISCALMENTE

### Activos biológicos consumíveis

- Foi acolhido o **justo valor**. Os rendimentos e gastos resultantes da aplicação do justo valor concorrem para a formação do lucro tributável, com excepção das explorações plurianuais.
- As perdas por imparidade não são dedutíveis para efeitos fiscais.



## ■ Activos biológicos de produção

Mensuração pelo custo de aquisição:

- os ganhos ou perdas resultantes do justo valor não concorrem para a lucro tributável,
- possibilidade de dedutibilidade fiscal das perdas por imparidade resultantes de desvalorizações excepcionais (mediante autorização),
- estes bens não são passíveis de ser amortizados fiscalmente (DR 25/2009).



## Produtos agrícolas colhidos de activos biológicos

- Mensuração: pelo **preço de venda** no momento da colheita, deduzido dos custos estimados no ponto de venda, excluindo os de transporte e outros necessários para colocar os produtos no mercado.



## INVENTÁRIOS - NIC 2/NCRF 18

### CONTABILISTICAMENTE

- Mensuração pelo custo ou Valor Realizável Líquido dos encargos a suportar para venda (VRL = preço de venda - gastos previsíveis de acabamento e venda), dos dois o mais baixo. Se o custo exceder o VRL, proceder-se-á ao seu ajustamento.
- Se o justo valor for maior que o custo, os inventários não podem ser valorizados ao justo valor, mas se forem menor que o custo, têm de ser valorizados ao justo valor.





- Custos incluídos nos inventários:

- custos de compra (ex. preço de compra, direitos de importação, custos de transporte...),
- custos de conversão (ex: mão de obra),
- custos para colocar os inventários no seu local,
- custos de empréstimos.

- Custos excluídos mas reconhecidos como gastos:

- quantias anormais de materiais desperdiçados;
- custos de armazenamento desnecessários;
- gastos gerais administrativos excessivos.

- 
- O custo dos inventários pode não ser recuperável se estiverem danificados, obsoletos, os preços de venda tiverem diminuído, e os custos de venda aumentados.
  - Os custos que não concorrem para a formação dos produtos devem ser reconhecidos como gastos do período em que sejam incorridos, como por exemplo os gastos gerais administrativos e custos de vender, que não contribuam para colocar os inventários no seu local e na sua condição actuais.


- 
- Não é permitida a utilização do método LIFO. Método utilizado principalmente pelas entidades produtoras de vinho do Porto e sector imobiliário, por razões fiscais. Essas entidades terão importantes alterações no montante dos seus activos e custos de vendas.
  - As saídas dos inventários devem ser valorizadas pelo FIFO ou custo médio ponderado, para os inventários que tenham uma natureza e um uso semelhante para a entidade.





## **FISCALMENTE (art. 26.º a 28.º)**

- O regime fiscal dos inventários aproxima-se mais do tratamento contabilístico.
- “São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os ajustamentos em inventários reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo VRL referido à data do balanço, quando este for inferior àquele” (art. 28, n.º 1 do CIRC).
- Os ajustamentos em inventários correspondem à anterior provisão para depreciação de existências.


- 
- No cálculo do ajustamento passa a ser deduzido ao custo o VRL e não o preço do mercado.
  - Os custos previsíveis de acabamento e venda passam a ser levados em conta na determinação do VRL. Incluem-se também no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis (art. 26, n.º 2 CIRC).
  - Não é permitida a utilização do método LIFO.



## **RÉDITO - NIC 18/NCRF 20**


### **CONTABILISTICAMENTE**

- Os rendimentos podem ser réditos ou ganhos:
  - O rédito está directamente relacionado com a actividade corrente da empresa (ex.: vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, rendas).
  - O ganho pode, ou não, ter origem nas actividades correntes da empresa (ex.: indemnizações de sinistros com inventários, alienação de activos não-correntes).

- 
- O rédito é a contrapartida recebida por uma entidade quando outra entidade adquire ou utiliza um recurso (por ex.: a venda de um inventário, a utilização de uma marca ou de um estabelecimento industrial).

A entidade contabiliza as receitas provenientes das seguintes transacções:

- venda de bens,
- prestações de serviços,
- uso por terceiros de activos da empresa com rendimentos de juros, royalties e dividendos.


- 
- O reconhecimento do rédito proveniente da **venda de bens** depende da verificação das seguintes condições:

a) transferência efectiva da propriedade dos bens vendidos;

b) a quantia do rédito e os custos referentes à transacção possam ser mensurados;

c) os benefícios económicos fluam para a entidade.

Por ex., deve ser reconhecido o rédito proveniente da venda de mercadorias depois de uma empresa comercial ter recebido o pagamento dos seus clientes.

- 
- A **prestação de serviços** envolve o desempenho de uma tarefa contratualmente acordada durante um período de tempo acordado.
  - A mensuração do rédito de prestação de serviços é feita de acordo com a fase de acabamento dos serviços.
  - Assim sucede com os contratos de prestação de serviços directamente relacionados com contratos de construção. Ex.: contratos para os serviços de gestão de projectos e de arquitectura (NCRF 19).



- No caso dos **juros**, o reconhecimento deve ser feito utilizando o método do juro efectivo, definido na NCRF 20.
- Os **royalties** devem ser reconhecidos segundo o regime do acréscimo, de acordo com a substância do acordo relevante.
- Os **dividendos** devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento.



## Mensuração


- A mensuração do rédito é feita pelo **justo valor** da retribuição recebida ou a receber líquida de descontos comerciais e de quantidade concedidos pela entidade (NCRF 20, § 9 e 10).
- Havendo diferimento do recebimento do rédito é possível que o justo valor seja inferior à quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber. Esta diferença é reconhecida como **rédito de juros**, sendo este rédito dos juros diferido para os momentos dos respectivos pagamentos.
- Ex.: uma entidade concede um crédito isento de juros ao comprador.






## FISCALMENTE

- Os rendimentos e os gastos são imputáveis ao **período de tributação** em que sejam obtidos ou suportados, independentemente do seu recebimento, excepto tratando-se de serviços que consistam em mais de um acto.
- Assim, consideram-se realizados o rédito de venda na data da entrega ou expedição dos bens e o rédito de prestação de serviços na data em que o serviço é concluído.

- 
- Mensuração do rédito de vendas e prestações de serviços pela **quantia nominal da contraprestação** (valor bruto), sendo imputáveis ao período de tributação a que respeitam (art.º 18.º, n.º 5 do CIRC).
  - Os ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos sejam alienados, exercidos ou extintos.
  - A diferença entre o valor presente e a quantia nominal tem de ser acrescida ao lucro tributável.


- 
- No caso de diferimento do rédito, não é aceite fiscalmente que seja determinado um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber.
  - Nos anos em que se reconhecer na contabilidade o rédito do juro, o respectivo montante tem de ser deduzido fiscalmente no Quadro 07 do Modelo 22 de IRC, por já ter sido tributado.



# **CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO - NIC 11/NCRF19**

## **CONTABILISTICAMENTE**


- O objectivo desta Norma é de proceder ao tratamento contabilístico de réditos e custos associados aos contratos de construção superiores a um ano.
- O rédito do contrato e os custos do contrato devem ser imputados aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.


- 
- Atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento.
  - Abandona-se o método do contrato completado ou do encerramento da obra, e adopta-se o **método da percentagem de acabamento**.
  - A percentagem de acabamento corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.
  - As perdas estimadas no fim de cada período são reconhecidas de imediato como gasto.



## FISCALMENTE

- É obrigatória a utilização do critério da **percentagem de acabamento**. É abandonado o critério do encerramento da obra.
- Ciclo de produção ou tempo de construção superior a um ano.
- Possibilidade de deduzir fiscalmente as **provisões** destinadas a fazer face a encargos com garantias a clientes previstas nos contratos de venda e prestação de serviços (art.º 39.º, n.º 1, b) do CIRC).

- 
- “O montante anual da provisão não pode ser superior ao que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes suportados nos últimos 3 períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos” (art.º 39.º, n.º 5 do CIRCD-L n.º 159/2009).

- 
- Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados (art. 19, n.º 3 do CIRC).
  - São, porém, normalmente aceites para fins fiscais em períodos subsequentes. Se existir matéria colectável no futuro, proceder-se-á ao reconhecimento de activos por impostos diferidos relativamente ao montante da provisão não aceite fiscalmente.






# CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS – NIC 23 / NCRF 10

## CONTABILISTICAMENTE


- Os custos de empréstimos obtidos incluem os juros de descobertos bancários, juros de empréstimos obtidos a curto e longo prazo, a amortização de descontos, os encargos financeiros relativos a locações financeiras e diferenças de câmbio (NCRF 10, par. 5).
- **Tratamento de referência:** são reconhecidos como gastos no período em que sejam suportados.

- 
- **Tratamento opcional:** podem ser capitalizados como parte do custo do activo quando forem directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo qualificável (activo fixo tangível, activo intangível ou inventários) e quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a respectiva entidade.



## FISCALMENTE

- **Alargamento ao regime dos inventários dos custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis (art.º 26.º, n.º 2 do CIRC).**
- **No caso de as inventários requerem um período superior a um ano para atingirem a sua condição de uso ou venda, incluem-se no custo de aquisição ou de produção os custos de empréstimos obtidos que lhes sejam directamente atribuíveis de acordo com a normalização contabilística aplicável.**


- 
- **Não dedutibilidade dos encargos financeiros,** ainda que capitalizados: não são dedutíveis fiscalmente os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte que excede o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses ou outra taxa definida pelo Ministro das Finanças (art.º 45.º, n.º 1, al. j) e 67.º).



# **BENEFÍCIOS DOS EMPREGADOS – NIC 19 / NCRF 28**

## **CONTABILISTICAMENTE**

- Remunerações pagas por uma entidade em troca de serviços prestados pelos empregados.
- Benefícios de curto prazo: contribuições para a S.S., participação nos lucros, gratificações, cuidados médicos, alojamento, automóveis...
- Benefícios pós-emprego: pensões, seguro de vida, cuidados médicos...
- Benefícios a longo prazo: licença sabática, participação nos lucros...
- Benefícios de cessação de emprego: oferta feita a fim de encorajar a saída voluntária.

- 
- A participação nos lucros e as gratificações são reconhecidos como gasto do período em que o serviço é prestado e não quando o empregado tem direito ao recebimento da retribuição.
  - Uma empresa deve também reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando tenha uma obrigação legal de fazer tais pagamentos, em consequência de factos passados ou da prática de tais gratificações.



## FISCALMENTE

- Para os benefícios de curto prazo (ordenados, contribuições para a S.S., férias, subsídio de férias, gratificações, casa, carro... ):
  - são dedutíveis em IRC todos os gastos com o pessoal considerados rendimentos de trabalho dependente tributáveis em sede de IRS;
  - os gastos relativos à participação nos lucros (gratificações de balanço) passam a concorrer para a formação do lucro tributável do período a que os lucros respeitam, i.e., deixam de ser variações patrimoniais negativas, embora se mantenham as condições previstas no art. 23.º, n.º 1, al. d) e 45, n.º 1, al. m), n) do CIRC.




- Não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável:

- os gastos relativos à participação nos lucros, quando as importâncias não sejam colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte (art.º 45, n.º1, m) do CIRC);

- os gastos suportados com participações nos lucros, quando os beneficiários sejam titulares de 1% do capital social, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam (art. 45.º,1, n) do CIRC).



- 
- Para outros benefícios de longo prazo e benefícios de cessação de emprego (não abrangidos pelo art.º 43.º e não considerados rendimentos da categoria A), o benefício só é custo fiscal no exercício em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários (art.º 18.º, n.º 12 do CIRC).



# **INSTRUMENTOS FINANCEIROS – NIC 32+39+7 / NCRF 27**

## **CONTABILISTICAMENTE**

- Instrumento financeiro: contrato que dá origem a um activo financeiro numa empresa e, simultaneamente, um passivo financeiro ou um instrumento de capital numa outra empresa.
- Reconhecimento do activo financeiro, passivo financeiro ou instrumento de capital próprio apenas quando a entidade se torne uma parte das disposições contratuais do instrumento.




## Mensuração

- Activos ou passivos financeiros são mensurados:
  - ao **custo ou custo amortizado**, menos perdas por imparidades; ou
  - ao **justo valor**, sendo os ganhos ou perdas reconhecidos em resultados.
- São mensurados ao justo valor todos os instrumentos financeiros que não sejam mensurados ao custo ou ao custo amortizado menos perdas por imparidades (NCRF 27,par.12).



## FISCALMENTE

- Para os instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, é aceite o **modelo da revalorização** quando os ganhos e as perdas são reflectidos em resultados, desde que:
  - tenham um preço formado num mercado regulamentado, e
  - o sujeito passivo não detenha uma participação no capital social superior a 5% (art. 18.º, n.º 9 CIRC).

- 
- Em relação aos instrumentos financeiros que são mensurados pelo **custo amortizado**, são aceites os rendimentos e os gastos resultantes da aplicação do método do juro efectivo.



# **CONCENTRAÇÕES DE ACTIVIDADES EMPRESARIAIS – IFRS 3 / NCRF 14**

- **Fusão de sociedades:**
  - incorporação,
  - constituição de nova sociedade.
- **Compra de acções ou quotas de outra entidade.**



## CONTABILISTICAMENTE


- Todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do **método da compra** (concentração na perspectiva da entidade concentrada que é identificada como a adquirente) (§ 10 e 11).
- Os activos e os passivos identificáveis da adquirida são mensurados pelos seus justos valores à data da aquisição.
- O *goodwill* é mensurado pelo seu custo menos qualquer perda por imparidade acumulada.



## FISCALMENTE

- Regime especial de neutralidade fiscal aplicável às fusões, cisões e entradas de activos.
- **Identidade contabilística é abandonada:** os elementos patrimoniais objecto de transferência deixam de ser os que estavam inscritos na contabilidade das sociedades fundidas ou cindidas. A sociedade beneficiária deve manter os elementos patrimoniais pelos mesmos valores que tinham nas sociedades fundidas, cindidas antes da realização das operações (artigo 74.º, nº 3 do CIRC).



- 
- Só são fiscalmente aceites os ajustamentos em inventários, as depreciações ou amortizações, as perdas por imparidade e as provisões calculadas segundo o regime aplicável na sociedade fundida.
  - A sociedade beneficiária deve evidenciar no seu **dossier fiscal** os seguintes elementos:
    - demonstrações financeiras da sociedade fundida ou cindida anteriores à fusão ou cisão;
    - identificação dos bens e valores contabilizados na sociedade fundida ou cindida e registados na contabilidade da sociedade beneficiária;
    - depreciações, amortizações, perdas por imparidade, provisões e ajustamentos em inventários registados na sociedade fundida.



- Transmissibilidade dos prejuízos fiscais:

“Os prejuízos fiscais das sociedades fundidas podem ser deduzidos dos lucros tributáveis da nova sociedade ou da sociedade incorporante (...) desde que seja concedida autorização pelo Ministério das Finanças” (art. 75.º n.º 1 do CIRC).



## Conclusões

- Este novo SNC obrigou à adequação do CIRC ao novo normativo contabilístico.
- Convergência entre a contabilidade e a fiscalidade:
  - no apuramento dos resultados dos contratos de construção segundo o método da percentagem de acabamento;
  - na aceitação do valor realizável líquido para efeitos de cálculo do ajustamento dos inventários;
  - no acolhimento do método do justo valor e do custo amortizado em instrumentos financeiros.




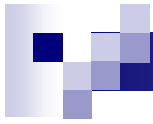
- Divergência entre o tratamento contabilístico e fiscal:

- nas vendas e prestações de serviços em que o valor a incluir no lucro tributável é sempre o valor nominal da contraprestação recebida;

- nos benefícios em empregados, em que o respectivo gasto apenas concorre para a formação do lucro tributável no período de tributação em que os direitos são exercidos;


- na aceitação fiscal das perdas por imparidade em créditos e em desvalorizações excepcionais verificadas nos AFT, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento;

- 
- na dedução fiscal das provisões para garantias a clientes, cujo limite é função dos encargos com garantias a clientes suportados nos três períodos de tributação anteriores.



Obrigado pela atenção dispensada.

**José de Campos Amorim**



*A criação de um imposto  
europeu sobre as  
sociedades e de outros  
impostos europeus*



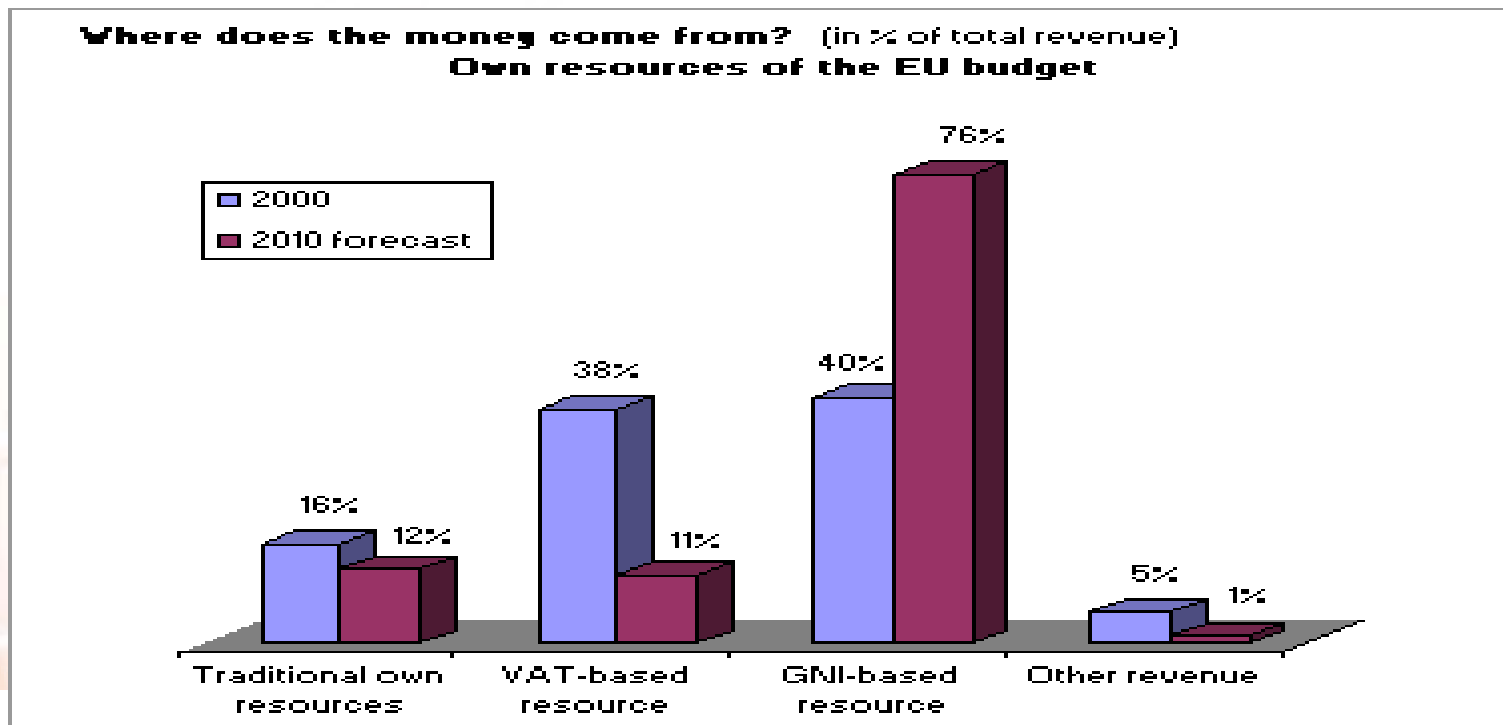
GARRIGUES

*Congresso de Direito Fiscal – FDUP  
23 de Novembro de 2010*

- **1952-1957 – Comunidade Europeia do Carvão e do Aço (CECA)**
- **1957-1970 – Comunidade Económica Europeia (CEE) - Tratado de Roma**
- **1970 – Sistema de recursos próprios**
- **1985 – Acordo de Fontainebleau (assinado em 1984)**
- **1988 – Conselho Europeu de Bruxelas**
- **2002 – Limites aos recursos próprios**
- **2007 – Resolução do PE sobre o futuro dos recursos próprios da UE (Relatório Lamassoure)**
- **2014 – Novos impostos europeus (?)**



- Recursos próprios tradicionais (direitos aduaneiros e direitos niveladores agrícolas: 12% da receita)
- IVA (11% da receita)
- Baseado no Rendimento Nacional Bruto (RNB) (76% da receita total do Orçamento)
- Outras receitas



\* Fonte: Comissão Europeia

## *A criação de um imposto europeu sobre os lucros das sociedades*



- Criação de uma base tributável comum
- Taxa uniforme e reduzida aplicável sobre a base apurada por cada sociedade
- Manutenção das taxas domésticas de cada EM a aplicar sobre a base comum ou novo imposto europeu corresponderia a uma percentagem de cada imposto doméstico
- Garantias de neutralidade fiscal
- Introdução progressiva

## ● **Vantagens**

- Redução de custos de compliance para as empresas com operações e investimentos cross-border nos diversos EM
- Eliminação/redução de distorções de concorrência entre os EM
- Afectação mais justa e equitativa das bases tributáveis das multinacionais pelos EM
- Forma eficaz de financiamento da UE (receitas actuais de imposto sobre lucros dos EM representam 2%-3% do PIB)
- Actual existência de modelos de tributação muito semelhantes entre os EM

## ● **Constrangimentos**

- Proposta não tem sido bem acolhida pelos EM (sugerida pela primeira vez em 1962!)
- Em 2001 a Comissão sugeriu introdução de uma matéria colectável consolidada única (proposta que gerou muita controvérsia)
- Diferenças significativas nas legislações fiscais de cada EM difíceis de eliminar (inexistência de sistema fiscal comum)
- Questões de soberania?
- Possível aumento da carga fiscal

## *A criação de outros impostos europeus*



- **Imposto europeu sobre as transacções ou actividades financeiras**
- **IVA**
- **Imposto europeu sobre os produtos energéticos**
- **Leilões de quotas de emissões de gases**
- **Taxas europeias sobre os transportes aéreos**



## **GARRIGUES**

Avenida da Boavista 3523 2º  
4100-139 PORTO

T 226 158 860

F 226 158 888

**Miguel C Reis**

D 226 158 861

M 917 209 050

E [miguel.c.reis@garrigues.com](mailto:miguel.c.reis@garrigues.com)