



**A TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA:
Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa**

Carla Maria Correia Lopes

Mestrado em Direito – Ciências Jurídico-Económicas

Trabalho realizado sob a orientação de Prof.^a Dr.^a Glória Teixeira

Porto, 17 de Setembro de 2010

SUMÁRIO

No âmbito do combate à fraude e evasão fiscais, a ocultação de rendimento e a falta de veracidade declarativa não têm suscitado muito interesse de análise à doutrina portuguesa, sendo poucos os estudos que versam sobre os mecanismos legais de detecção de comportamentos evasivos, exteriorizados nos consumos de luxo e em acréscimos de património não sustentados e desfasados das declarações de rendimento dos contribuintes.

Este trabalho visa, em primeiro lugar, analisar o regime jurídico que o ordenamento jurídico fiscal português estabelece para tributar rendimentos ocultos e perseguir tais comportamentos, com a consagração de um sistema de avaliação indirecta do rendimento pessoal, através do estabelecimento de presunções, as chamadas manifestações de fortuna e correspondentes rendimentos padrão.

Inspirado nas directrizes que geralmente são utilizadas para fazer estudos de avaliação de impacto legislativo e por recurso a um conjunto de decisões judiciais que os tribunais superiores foram proferindo nesta matéria, procura-se identificar quais os principais problemas que a aplicação do referido sistema normativo suscita.

Em ordem a incrementar a efectividade e a eficácia deste regime de combate à fuga aos impostos, são sugeridas três opções de intervenção legislativa e elege-se aquela que, com mais probabilidade, potencia o melhor resultado no alcance do objectivo do legislador.

ABSTRACT

In the context of fraud and tax evasion combat, income occultation and lack of declaration veracity have been scarcely approached in the Portuguese doctrine analysis, with limited studies on the topic of the legal mechanisms for detection of evasive behaviour, as manifested in luxury expenditures and ownership increases, unsubstantiated and in disagreement with the income tax declarations.

This study aims to analyse the juridical regime that the Portuguese tax law determines to tax hidden incomes and pursue such behaviours, with the implementation of an indirect personal income evaluation, through the institution of presumptions, the so called fortune manifestations and corresponding standard incomes.

Inspired in methods classically used in legal impact evaluation studies and using a series of judicial decisions exuded by the superior courts on this subject, we aimed to identify the main problems resulting from this system enforcement.

To increase the effectiveness and efficacy of this fraud and tax evasion combat regime, three legal intervention hypothesis are suggested, with a particular preference for the one with higher probability to amplify the best results in the pursue of the legislator objectives.

AGRADECIMENTOS

É controverso se é o cérebro ou o coração o órgão primordial do corpo humano, mas tem-se dito que o coração tem uma “inteligência própria”.

Parece que pode ter uma existência independente, mas nunca é. No entanto, o fio que liga o coração ao cérebro é o único elemento de segurança de uma existência humana equilibrada.

Pois bem, é fácil perder esse fio.

Enquanto o não perco, tenho algumas palavras de agradecimento, do coração, em directo.

As minhas primeiras, dirijo-as ao meu porto seguro, à minha querida amiga Alice Ramos Pinto, que em prejuízo da sua vida pessoal e profissional, garantiu um pequeno escritório, um barquinho que navega à bolina e leva na poupa um girassol, sinónimo da nossa imensa força, solidez e esperança num futuro sempre melhor que o nosso presente, pudéssemos nós ser as timoneiras das nossas vidas.

De seguida, ao meu querido amigo Augusto Matos que implicitamente me convidou a esta viagem, e de forma explícita, com o rigor, a imensa ciência e cultura que possui, me corrigiu e me colocou no caminho de adquirir um património imaterial que jamais me será despojado.

À minha querida mãe, Aida Correia, que conseguiu, com uma vida tão difícil, trazer a doçura, a alegria e o conforto a um coração que naqueles dias de intenso calor se mostrava insuportável e ausente.

A todos os meus familiares e amigos, que de uma forma ou outra, me deram constantes palavras de interesse e apoio.

Todos vocês são a manifestação mais evidente de que tenho uma imensa fortuna, não tributável, impenhorável e intangível.

Vocês todos, eis a minha fortuna.

Afortunada fui também por me ter cruzado com o Prof. Doutor João Paulo Guimarães, docente da FDUP, constantemente disponível, incansável, de um rigor e profissionalismo invejáveis, num patamar que muito desejava atingir só o primeiro degrau.

Finalmente, à minha orientadora Prof.^a Doutora Glória Teixeira, pela imensa cordialidade, elevadíssimo e reconhecido rigor científico, farol e Norte da investigação jurídico-económica do país, ilustre docente na jovem faculdade que me abriu as portas ao mundo.

“O mais importante da vida não é a situação em que estamos, mas a direcção para a qual nos movemos.”

Oliver Wendell Holmes

Introdução

Exposição de motivos	1
Exposição de objectivos	4
Plano de exposição e metodologia	5
Advertências	7

CAPÍTULO I – Enquadramento

1. Origens da tributação das manifestações de fortuna	11
2. Previsão e evolução normativa do sistema	18
2.1 – Introdução	18
2.2 – Pressupostos	22
2.3 – O rendimento padrão e as manifestações de fortuna	25
2.4 – Análise da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT	36
2.5 – O elemento temporal	44
3. O ónus da prova	46
4. A justificação parcial da fonte	52
5. A derrogação de sigilo bancário	58
6. Mecanismos de controlo	64
7. As garantias dos contribuintes	66

CAPÍTULO II – Avaliação sumária do impacto da previsão normativa

1. Introdução	77
2. Efectividade	80
3. Eficácia	86
4. Breve análise de direito fiscal comparado: a experiência Espanhola.....	94

CAPÍTULO III – Conclusões 103 |

1. Opção 1: manutenção do sistema de tributação das manifestações de fortuna	105
2. Opção 2: introdução de alterações legislativas	110
2.1. A introdução de expressa definição de valor de aquisição	113
2.2. A inclusão de prestações suplementares de capital no quadro das manifestações de fortuna relevantes	115
2.3. A simplificação da redacção legislativa no que concerne ao elemento temporal da tributação	117

2.4. A relevância da justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna.....	119
2.5. A consagração do critério da proveniência dos fundos utilizados pelo sujeito passivo nas aquisições, para afastar a tributação.....	121
3. Opção 3: modificação radical do sistema normativo.....	122
4. Tomada de posição.....	124
5. Considerações finais	126
BIBLIOGRAFIA.....	128
RELATÓRIOS PUBLICADOS PELO MINISTÉRIO DAS FINANÇAS.....	131
JURISPRUDÊNCIA CITADA.....	132
SIGLAS E ABREVIATURAS	135

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Derrogação de sigilo bancário.....	60
Gráfico 2: nº de procedimentos instaurados.....	81
Gráfico 3: tipologia das manifestações de fortuna detectadas.....	84

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Quadro demonstrativo dos períodos de tributação que os procedimentos administrativos visaram corrigir e a data de instauração dos mesmos.....	83
Tabela 2: Quadro indicativo do decaimento da AF em recursos de decisões de fixação de rendimento tributável ao abrigo do artigo 89º-A e 87º, nº 1 al. f) da LGT.....	88
Tabela 3: Quadro indicativo dos motivos de decaimento da AF em recursos de decisões de fixação de rendimento tributável ao abrigo do artigo 89º-A e 87º, nº 1 al. f) da LGT.....	90

Introdução

Exposição de motivos

O exercício de advocacia em prática isolada permite-nos o tratamento e abordagem de assuntos ligados a diversos ramos de direito, com ligações a factos da vida que convocam matérias multidisciplinares. Tal experiência, que vimos adquirindo ao longo de doze anos de prática forense, autoriza a conclusão de que a rotina não é, seguramente, característica da profissão. Reside aí o motivo da perseverança e do empenho que se vai dedicando aos assuntos forenses, a que se devem acrescentar dois elementos fundamentais que atingem a sua expressão máxima na oportunidade única e gratificante de apresentar uma dissertação de Mestrado: a liberdade e a independência.

É exactamente no espaço académico que se abrem as portas à discussão livre e independente dos assuntos jurídicos, nos precisos termos e medida em que possa ser dada voz à opinião cientificamente sustentada e responsável, na mira de poder contribuir, ainda que muito modestamente, para uma avaliação crítica das leis que temos o dever de interpretar, levantando questões, suscitando a dúvida, indicando opções, procurando convencer da pertinência das nossas convicções, sempre no desiderato de poder participar na realização da Justiça, fim último do Direito.

Cada caso é um caso, cada indivíduo é um.

Algo de novo se aprende em cada dia que passa e o fascínio pela nova situação que é proposto resolver vai-se renovando constantemente, numa cadeia incessante de factos e matérias que aguçam a curiosidade, ponto de partida na viagem com destino à investigação.

A frequência de assuntos ligados aos ramos de direito público tem vindo a aumentar exponencialmente nos últimos anos, mormente no que concerne ao direito fiscal. A velocidade e eficiência da administração fiscal são hoje totalmente diferentes, mercê da utilização das novas tecnologias de informação, do incremento de políticas de

simplificação e desburocratização e da introdução de reformas de assinalável interesse, quer ao nível substantivo, quer ao nível procedimental.

Foi nesse contexto que, em finais do ano de 2007, se apresentou uma situação de grande singularidade e que despertou a atenção para o tema deste trabalho. Tratava-se de um contribuinte que havia sido notificado para um procedimento de liquidação de Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), iniciado na aquisição de um imóvel marcadamente desfasada do rendimento que havia declarado. Eis que se apresentava um caso particular de tributação da manifestação de fortuna que abriu portas a uma análise aprofundada do problema e que constituiu o início de uma viagem que, espera-se, com a modesta apresentação deste estudo possa continuar, pois nenhuma questão de direito tem carácter estático.

Tratava-se, com efeito, de uma questão de direito, pois aquele contribuinte havia demonstrado de forma inequívoca que metade do valor de aquisição do imóvel tinha sido obtida por recurso a crédito bancário, garantido por hipoteca, sendo que a outra metade não foi paga ao vendedor (esta a parte de difícil demonstração). O que chocou foi a interpretação literal do artigo 89º-A da Lei Geral Tributária (LGT) que não permite a justificação parcial da fonte, tributando numa penada pelo rendimento padrão, numa simples operação aritmética, aparentada com um remédio sancionatório. Esta circunstância foi o elemento que nos obrigou a mergulhar nos delicados mecanismos de avaliação indirecta de rendimento, no sistema de interpretação de normas jurídicas fiscais e, em última análise, a apelar aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento real, na exacta medida em que determinar matéria colectável é quantificar, porventura, o momento auge da vida do imposto, pois aquele que determina a incursão na esfera do contribuinte. Aliás, foi precisamente esta análise que, no culminar do segundo semestre de frequência lectiva no Mestrado em direito da Faculdade de Direito da Universidade do Porto (2008/2009), ficou plasmada num trabalho dedicado à justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna.

Desde então e até agora algumas posições que escolhemos defender foram abandonadas, fruto de um imperativo aprofundamento que exigiu o estudo destas matérias, sendo de assinalar que no essencial atinente à justificação parcial da fonte dos sinais exteriores de riqueza mantemos as razões, alterando parcialmente os fundamentos. Tão pouco temos a pretensão de serem definitivas as posições que

defendemos neste trabalho, principalmente porque ele representa o início de um percurso com vista à estimulante descoberta, que acarreta a particularidade de injectar uma sensação de infindo e de incompletude, típica de um ambiente legislativo e social volátil, como é o que se vivencia presentemente.

Os preocupantes níveis de evasão fiscal, a erosão crescente das receitas públicas a par da crescente despesa exigida por um Estado social deficitário, os sentimentos generalizados de *apartheid fiscal* e de impunidade no seio da sociedade portuguesa, aliados à emergência de uma gravíssima crise financeira e económica, que só encontra paralelo histórico na depressão dos anos 30 do século passado, foram os condimentos que apimentaram a motivação e o interesse pelo tema deste estudo.

Se é inquestionável que a tributação das manifestações de fortuna surge como medida de combate à evasão fiscal e, independentemente da avaliação crítica do seu alcance, é imperioso compreender os factores que conduzem à omissão de rendimentos e de pagamento de impostos, como resposta económica calculada dos contribuintes que visam incrementar a sua riqueza em detrimento da realização do Estado Fiscal. Só compreendendo as causas se neutralizam os efeitos e jamais se pode pretender combater eficazmente a tendência de transaccionar na crescente economia subterrânea¹ sem procurar perceber a origem para tal fenómeno, sob pena de raramente se acertar nas medidas mais eficientes para o erradicar. As causas mais vulgarmente apontadas² surgem ligadas à carência de consciência cívica tributária (originada pela ausência de educação e solidariedade fiscais, pela idiosincrasia da comunidade e pela falta de transparência da gestão dos dinheiros públicos), à falta de transparência do sistema fiscal (ausência de percepção inteligível, clareza e precisão das normas, instabilidade legislativa e actuação ineficiente da Administração³), à pouca flexibilidade da Administração Tributária (incapacidade de rápida adaptação a novas realidades) e ainda ao baixo risco de detecção do comportamento ilícito. Temas que nos conduziram a uma

¹A economia paralela, em Portugal, de 1977 a 2008 oscilou entre 16,9% e 22,8% do PIB, segundo Óscar Afonso e Nuno Gonçalves, em “*Economia não registada em Portugal*”, Working Paper nº 4/2009 do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, com acesso pelo endereço <http://www.gestaodefraude.eu>.

² “*La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*” - Miguel Ángel Aquino, Instituto de Estudios Fiscales, 2008 – DOC. 13/08.

³ “*Sente-se uma pressão coactiva errática e assistemática, reiterada sobre alguns grupos de contribuintes e praticamente ausente em relação a outros (...)*” - Domitília Diogo Soares, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal – Um Estudo Exploratório*, Almedina, 2004.

discussão que não cumpre fazer aqui, mas que não podem deixar de se referenciar atenta a sensibilidade que devem merecer no contexto introdutório do objecto deste trabalho e porque reconhecemos não existirem, no jurídico, matérias estanques, muito menos desligadas do social, do político, do económico e de todas as disciplinas que a prática forense integrada convoca, assim nos permitisse o tempo abordá-las com mais profundidade sem correr o risco de dispersão dos objectivos a que nos propomos.

Exposição de objectivos

Fundamentalmente, este trabalho visa alcançar três finalidades.

A primeira, como não poderia deixar de ser, é analisar e interpretar de forma integrada e crítica o regime jurídico que regula a tributação das manifestações de fortuna, procurando abranger o necessário enquadramento histórico, os pressupostos, condições e contexto, tentando abordar as questões mais sensíveis que surgem inexoravelmente ligadas a um esquema repressivo de neutralização dos efeitos do incumprimento da obrigação declarativa de rendimento.

A segunda, mais ambiciosa, é fazer uma avaliação retrospectiva sumária do impacto da previsão normativa positivada, em que se procurará aprofundar a implementação da lei, averiguando as consequências – desejadas ou não – da intervenção legal⁴. A meta é abordar sumariamente dois dos três principais vértices de uma avaliação de impacto legislativo⁵ para compreender e analisar criticamente o nível de implementação do sistema de tributação das manifestações de fortuna: a efectividade e a eficácia.

Tal análise nunca se completaria sem uma tentativa de indicar possíveis opções de intervenção legislativa, o que se procurará alcançar aprofundando a solução adiada por uma jurisdição fiscal muito próxima de nós, que elegemos como parâmetro comparativo: a experiência espanhola.

Finalmente, conseguidos os passos que antecedem ainda que superficialmente, preconizamos uma proposta de intervenção normativa com vista a contribuir,

⁴ Seguindo de perto o entendimento de Joaquim Gomes Canotilho, em “*Os impulsos modernos para uma teoria da legislação*”, INA, Oeiras, 1, Abr- Jun 1991, p. 7-14.

⁵ Efectividade, eficácia e eficiência, segundo Carlos da Costa Morais, *Sistema de Avaliação do Impacto das normas jurídicas*, Cadernos de Ciência e Legislação, 32, Outubro-Dezembro de 2002.

despretensiosamente, à melhoria da previsão legislativa e ao incremento da eficácia deste tipo de tributação.

Para afastar previamente qualquer preconceito que nos possa turvar o caminho que nos propomos percorrer, será bom assinalar, desde já, que tal proposta poderá ser radical, como devemos admitir que é aconselhável tentar atenuar o grau de pormenorização e exaustividade das soluções que surgirão, evitando vícios de perfeccionismo, ou inclusive aceitar imediatamente a possibilidade de ser desnecessária qualquer intervenção legislativa, pois só assim pensamos poder existir a indispensável abertura de espírito que garanta a chegada a bom porto desta empreitada.

Plano de exposição e metodologia

Para atingir os objectivos propostos, determinamos dividir este trabalho em três capítulos, numa exposição que se pretende simples, clara e acessível a todos os que se queiram deter na abordagem deste trabalho.

O primeiro dedicar-se-á ao enquadramento e análise do regime jurídico da tributação das manifestações de fortuna, o que passará por uma breve introdução histórica, entrando-se, de seguida, na descrição da previsão e da evolução normativa do sistema. Neste contexto serão abordados os pressupostos da tributação e a análise detalhada das manifestações de fortuna e do respectivo rendimento padrão. Como se trata de um tipo de tributação assente numa presunção, não poderíamos deixar de abordar a delicada questão do ónus da prova que lhe está subjacente, elemento de crucial importância assim que nos detivermos na análise dos problemas que se podem levantar pela justificação parcial da fonte do rendimento para a aquisição dos sinais exteriores de riqueza.

Além disso, será feita uma breve abordagem aos mecanismos a que podem lançar mão os intervenientes no decurso do procedimento: pelo lado da Administração Fiscal (AF), a derrogação do sigilo bancário e a utilização de outros instrumentos que lhe servem a tarefa de encontrar rendimentos ocultos, como sejam o cruzamento de informações e as obrigações de comunicação de outras entidades (notários, conservadores, capitania dos portos, etc.); pelo lado do contribuinte, as garantias

materiais e processuais que lhe assistem para reagir graciosamente ou judicialmente aos actos administrativos de fixação de matéria colectável e liquidação adicional de imposto.

O segundo capítulo dedicar-se-á a uma sumária avaliação retrospectiva do impacto da previsão normativa analisada no capítulo anterior, inspirada na metódica da legislação, numa tentativa de aproximação à perspectiva que aparece delineada por Joaquim Gomes Canotilho⁶, procurando dar especial atenção a dois dos três elementos que, em regra, são apontados como mais utilizados neste tipo de análise: a efectividade e a eficácia das leis⁷.

Procurando obviar às esperadas limitações de ordem técnica e logística com que tal pretensão se deparará certamente, mormente as dificuldades de aceder a dados indisponíveis ou inexistentes e de mensurar valores, recorreremos ao principal barómetro de diagnóstico que é para nós a inevitável abordagem jurisprudencial, sem prejuízo de nos servirmos permanentemente dos relatórios anuais sobre o combate à fraude e evasão fiscais que, desde 2006, têm vindo a ser publicados, com rigor e perfeccionismo crescentes, pelo Ministério das Finanças e Administração Pública (MFAP).

O estudo da jurisprudência emitida pelos tribunais superiores, no contexto da tributação das manifestações de fortuna, implica a análise do texto integral das decisões proferidas nesta matéria. O acesso a tais decisões será levado a cabo através do sítio electrónico do Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, com o endereço www.dgsi.pt, nas bases de dados do Supremo Tribunal Administrativo (STA), do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) e do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS), onde será utilizado o descritor “fortuna” em pesquisa livre. Das decisões judiciais obtidas por esta forma, serão retiradas todas as informações relevantes que sirvam o nosso intento e a partir delas serão construídos gráficos e tabelas, da nossa exclusiva autoria, que permitirão facilitar a visualização dos resultados a que chegaremos, assim agilizando uma apreensão mais rápida dos conteúdos.

⁶ Em “*Os impulsos modernos para uma teoria da legislação*”. INA, Oeiras, 1, Abr- Jun 1991, p. 7-14, onde este ramo do conhecimento vem associado ao conjunto de “*saberes que visam aprofundar a implementação das leis (Evaluation Research), ou seja, as consequências desejadas ou não das intervenções legais.*”

⁷ Carlos da Costa Morais, *Sistema de Avaliação do Impacto das normas jurídicas*, Cadernos de Ciência e Legislação, 32, Outubro-Dezembro de 2002.

De seguida, em ordem a inspirar possíveis opções de intervenção legislativa, recorreremos ao que estabelece uma jurisdição fiscal que elegemos como parâmetro comparativo de regulação jurídica do objecto do nosso estudo: trata-se de averiguar o que dispõe a legislação espanhola sobre esta matéria, ao que se seguirá uma análise comparativa com o sistema português.

Finalmente, o terceiro e último capítulo será uma súmula das conclusões a que chegarmos e principalmente, a partir delas, apresentar uma proposta de intervenção legislativa, caso se conclua pela sua necessidade, inspirada no referenciado sistema e procurando neutralizar as patologias que a análise de avaliação possa evidenciar.

Advertências

É urgente fazer um apontamento indispensável à terminologia utilizada para o tema deste trabalho. Da expressão “*A tributação das manifestações de fortuna*” não pode resultar o entendimento de que as manifestações de fortuna são tributadas, porquanto, em bom rigor, o que se tributa é o rendimento, no objecto específico deste trabalho, designado como rendimento padrão.

Torna-se importante fazer distinções conceptuais dos termos utilizados para obviar a quaisquer confusões terminológicas, impondo-se estabelecer firmemente que a tributação incide sobre o rendimento que o legislador presume ser o indispensável para os diversos sinais de riqueza que o consumo ou a despesa do sujeito passivo exteriorizam.

Isto sem prejuízo de tais manifestações serem, elas próprias, tributadas por força dos impostos sobre o património, como acontece com os imóveis. Não nos deteremos certamente sobre a tributação das manifestações de fortuna em si mesmas⁸, não é esse o objecto do estudo, cumprindo explicar que por tributação das manifestações de fortuna queremos designar o conjunto de normas jurídico-fiscais que regulam os pressupostos e procedimento de tributação do rendimento que aparece revelado pelos consumos e despesas do sujeito passivo, não sustentados pela sua declaração de rendimentos, ou pela sua omissão.

⁸ A não ser quando surgirem referências à terminologia legislativa e ao cruzamento de dados levado a cabo pela AF.

Desta forma, a escolha de tal expressão para tema de dissertação está ligada a uma preocupação de facilidade e concisão na percepção do respectivo conteúdo, donde os destinatários mais facilmente retirarão a matéria abrangida e o objecto deste trabalho, assumindo que o desiderato, que graduamos prioritário, comporta o risco de conter imprecisão e a virtualidade de confundir quem se detiver a cogitar atentamente no sentido da asserção.

É igualmente imperioso assinalar, além do exposto, que a presente dissertação não tem a pretensão de fazer uma verdadeira e rigorosa avaliação do impacto legislativo do regime jurídico em análise. Desde logo pelas evidentes limitações que tal estudo comporta, atinentes à falta de formação e prática em teoria da legislação, disciplina que se antes de Bolonha não fazia parte do *curriculum* das licenciaturas em direito, muito dificilmente fará agora, atentas as necessidades de condensação e encurtamento dos planos curriculares⁹. Ainda que possamos buscar elementos de estudo nas directrizes que vão sendo estabelecidas nos poucos estudos de avaliação que se fizeram em Portugal¹⁰ para colmatar a indicada lacuna, adivinhamos tremendas dificuldades na obtenção dos dados necessários a uma rigorosa quantificação de resultados.

Por esse motivo, é importante salientar que se pretende apenas uma leve e modesta aproximação ao que se poderia alcançar num estudo aprofundado levado a cabo pelas sinergias das ciências jurídica, económica e política, as quais temos de admitir que não dominamos como se impõe para atingir tal finalidade.

Intimamente ligada à qualidade das nossas leis, cumpre realçar a volatilidade da legislação fiscal, terreno fértil de turbo produção de normas¹¹ como factor de risco para a actualidade das asserções que vamos fazendo ao longo deste trabalho, pois não é garantido que num curtíssimo espaço de tempo não entrem em vigor alterações supervenientes à redacção da presente exposição que possam vir a desactualizar e

⁹ Com evidentes prejuízos para uma cultura legislativa de boa regulamentação, pois os licenciados de hoje são os legisladores de amanhã.

¹⁰ Que se resumem a dois, a saber: *Avaliação de Impacto de Normas – Efeitos Económicos da Alteração do artigo 81º do Código da Estrada*, Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa, Novembro de 2001, acessível no endereço electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa (www.csl.gov.pt); e ainda *Avaliação Legislativa do CPA – Deferimento Tácito (artigo 108º)*, Marta Tavares de Almeida, Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa, 12 de Fevereiro de 2002, acessível no mesmo endereço.

¹¹ “(...) marcada cada vez mais pelo efémero e pelo descartável (...), com patentes sinais de falta de qualidade técnica”, como é aduzido por José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009.

invalidar alguma das afirmações ou análises preconizadas. Ainda que assim aconteça, procuraremos fazer um esforço de actualização até ao último dia, para conformar o conteúdo da dissertação às eventuais alterações que possam, entretanto, entrar em vigor.

CAPÍTULO I – Enquadramento

1. Origens da tributação das manifestações de fortuna

Não é seguramente pela receita gerada por um eficaz combate à fraude e evasão fiscais que o Estado Português vai sanar o gravíssimo défice das contas públicas, que há muito conta com um penoso desequilíbrio estrutural, perigosamente estimulado pela recente crise financeira e económica¹².

Mas a verdade é que urge combater tal fenómeno, não só porque subtrai receita efectiva aos cofres públicos, como gera distorções na concorrência e, mais grave, porque conduz a situações de inaceitável iniquidade.

Em Portugal são sempre os mesmos contribuintes que pagam impostos, aqueles cujas actividades económicas e fontes de rendimento são facilmente controláveis e detectáveis pelos poderes públicos, através de mecanismos como o da retenção na fonte.

Falamos evidentemente, dos que prestam trabalho dependente e dos pensionistas, (do trabalho de hoje e do trabalho de ontem) pois que para estes, impossível se torna lançar mão dos mecanismos de fuga e evasão fiscal manobrados livremente pelos trabalhadores independentes e empresários, mercê da inoperância dos serviços de inspecção tributária (que, registamos com louvor, têm vindo a dar sinais evidentes de decréscimo) e pela ausência de uma vontade política determinada em atingir certos estratos da sociedade portuguesa.

No entanto é para aqueles que se desloca todo o esforço fiscal, toda a carga tributária a que estes, enfim, se conseguem esquivar.

O que é insustentável.

Os números falam por si: as receitas de IRS são provenientes das categorias A e H em cerca de 80%¹³, o que não admira que aconteça num país onde existe elevado grau de desigualdade no cumprimento de obrigações tributárias e corporiza um indício muito

¹² Como muito bem é apontado por José Casalta Nabais, em *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal, - Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal – volume II*, Almedina, 2008.

¹³ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pág. 515, Almedina, 2009.

sério da grande dimensão da fraude e evasão fiscais existentes nas actividades empresariais e de profissionais independentes¹⁴.

Tamanha disparidade, atendendo a que, em Portugal, os níveis de consciência cívica para o cumprimento de obrigações fiscais são baixos, provoca sentimentos generalizados de descrédito nos poderes públicos, de antagonismo social e mesmo de uma clara irritação¹⁵.

Sentimentos que, aliados à sensação de impunidade da criminalidade económico-financeira, de difícil e morosa investigação, a um sistema judicial excessivamente lento, a uma comunicação social que parece não ter interesse em difundir as crescentes condenações pela prática de crimes fiscais, assim esvaziando de sentido a prevenção geral como finalidade da aplicação de penas criminais (e que neste tipo de crimes assume especial relevância) e à ausência de uma política educativa que cultive os deveres emergentes da cidadania fiscal às gerações futuras, conduzem a um pernicioso alheamento dos cidadãos da vida pública e a um evidente desinteresse nos destinos da comunidade. O fosso que se vai assim cavando entre representados e representantes¹⁶ potencia grave perigo para o funcionamento legitimado das instituições democráticas num Estado de Direito que, se andar de mãos dadas com a sensação geral de injustiça, propicia a ascensão da ditadura que, com promessas de segurança aos cidadãos e sanção das contas públicas, enviesa e sobe ao poder pela pasta das finanças (será por acaso?), como tão dolorosamente comprova a História.

É por isso de crucial e imperiosa urgência incrementar mecanismos de combate à fraude e evasão que, a par de outras medidas, visem retirar a reconhecida complexidade ao sistema fiscal, dotando-o de mais eficácia, melhor percepção e menos custos, atingindo-se maior justiça, igualdade (vertical e horizontal) e equilíbrio entre os contribuintes portugueses. Tarefa cada vez mais dificultada pela globalização, pela desmaterialização do dinheiro, cujo rasto se perde pelo planeta à velocidade da luz, pela

¹⁴ Como já era adiantado pelo Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, Abril de 1996.

¹⁵ Domitília Diogo Soares, *Percepção Social da Fiscalidade em Portugal – Um Estudo Exploratório*, Almedina, 2004.

¹⁶ Bem ilustrado nos níveis de abstenção que se registam nas eleições legislativas, que desde 1980, têm crescido exponencialmente (à excepção dos anos de 2002, em que desceram para 38,52% e de 2005, em que desceram para 35,74%), a ponto de atingirem pouco menos de metade dos recenseados (40,32% em 2009). Fonte: Comissão Nacional de Eleições, visível no endereço electrónico www.cne.pt. Tendência que, contudo, não é exclusivamente doméstica pois se vai manifestando um pouco por toda a parte.

livre circulação de capitais à escala mundial, e pelas barreiras que os regimes privilegiados formam às Administrações Fiscais, nem sempre tão coordenadas entre si e com dificuldades para acompanhar a rapidez e ligeireza de tais fenómenos.

A avaliação indirecta de rendimentos é reconhecidamente um instrumento de enorme utilidade que serve, em grande medida, os fins visados pela luta contra a evasão e fraude fiscais e não tem deixado de merecer aperfeiçoamento, sobretudo desde a grande reforma dos anos oitenta¹⁷ pelo legislador português, cada vez mais preocupado com o fenómeno da fuga.

É a partir dos anos oitenta que o legislador fiscal dá os primeiros passos na pretensão de tributar o rendimento exteriorizado no consumo. Com efeito, o Código do Imposto Complementar (CIC)¹⁸ no seu artigo 15º-A, aditado ao diploma pelo Decreto-lei nº 192/84 de 11 de Junho, consagra pela primeira vez a tributação automática dos sinais exteriores de rendimento. Aí se previa a tributação do que constituísse a desproporção entre o declarado (ou o que devesse sê-lo) e os sinais exteriores de riqueza, desde que os respectivos valores se encontrassem desfasados para mais, em um terço, em relação à soma dos rendimentos declarados. Constituía então sinais exteriores de riqueza a habitação própria, a segunda habitação própria, os veículos automóveis ligeiros de passageiros, os motociclos, os barcos de recreio a motor, os barcos de recreio à vela, e os aviões ou avionetas de turismo, bens que se encontravam descritos na tabela anexa ao CIC, tabela que referenciava ainda a base de valores a ter em conta para efeitos do cálculo da desproporção. É curioso notar, contudo, que se aqueles bens tivessem sido adquiridos por sucessão os respectivos valores já não eram os referenciados na tabela, mas os que tivessem servido de base para a liquidação do imposto sucessório, o que nos leva a reflectir e duvidar se o preceito foi introduzido no CIC com o exclusivo intuito de encontrar o contribuinte em fuga, já que pressupunha uma declaração fiscal em sede de imposto sucessório. De qualquer forma, nem ao contribuinte era sequer dada a hipótese de afastar tal tributação, a não ser que dirigisse um requerimento fundamentado, sem efeito suspensivo, ao Ministro das Finanças e do

¹⁷Referimo-nos à reforma da tributação sobre o consumo, com a introdução do IVA em 1985/86 e à reforma da tributação sobre o rendimento, com a introdução do IRS e do IRC em 1988/89.

¹⁸ Decreto-Lei nº 45399 de 30 de Novembro de 1963.

Plano, onde invocasse injustiça grave ou notória¹⁹ na determinação do rendimento, no prazo de um ano a contar da data da abertura dos cofres para a cobrança do imposto ou da data do pagamento eventual²⁰. Além disso, e para obviar ainda a tributação, competia ao contribuinte o ónus de declarar rendimentos isentos ou não tributados em sede de Imposto Complementar, como sejam as aquisições de bens a título sucessório, assim evitando a dupla tributação posto que tais rendimentos, não obstante não serem tributados, eram adicionados à declaração para efeitos do cálculo do desfasamento²¹. De salientar ainda que o descrito regime se aplicava sempre que as aquisições se efectuassem através de sociedades em que o contribuinte tivesse participações privilegiadas ou cujo objecto fosse a compra dos bens móveis constantes da tabela para os sócios²², o que sucintamente nos sugere que o recorte de tal tributação estava mais ligado à preocupação em incrementar receita em sede de Imposto Complementar do que propriamente captar rendimentos ocultados.

Por virtude da reforma da tributação do rendimento, operada pela entrada em vigor do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) em 1989, o CIC é revogado e a tributação dos sinais exteriores de riqueza sofre um vazio legislativo até ao regime actual, entrado em vigor com a Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro.

Entretanto, porém, a mais próxima referência expressa à tributação das manifestações de fortuna aparece justamente recomendada no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, tornado público em 30 de Abril de 1996²³, no âmbito da abordagem aos métodos indirectos de determinação da matéria tributável. Surge, desta forma, a alusão a situações em que possam existir indícios seguros de desvio significativo em relação a parâmetros-regra, como sejam, entre outros, a divergência injustificada entre as variações de património ou o nível de consumo exteriorizado e o rendimento declarado.

¹⁹ Conceitos indeterminados que concediam ampla margem de discricionariedade ao decisor.

²⁰ O que resultava do artigo 15.º-C do CIC, introduzido pelo mesmo Decreto-lei n.º 192/84 de 11 de Junho.

²¹ Artigo 15.º-B do CIC, também introduzido pelo Decreto-lei n.º 192/84 de 11 de Junho.

²² Artigo 15.º-A, §2.º do CIC.

²³ Publicação do Ministério das Finanças, onde pelas mãos do então Ministro das Finanças, António de Sousa Franco, se dizia “(...) *os impostos são, numa sociedade moderna e democrática, uma das formas principais de exercício da cidadania e da organização de solidariedade e da justiça, constituindo assim questão fundamental de diálogo dentro de uma sociedade democrática e pluralista.*”

Por recurso a uma análise comparada de processos de avaliação indirecta adoptados por alguns estados membros, recomendava-se a adopção de um método de execução automática relativamente a algumas situações que se autonomizavam dos “métodos indiciários” comuns e geralmente aceites pela maior parte das jurisdições fiscais da União Europeia que exigiam, tal como acontecia nesses países, a apresentação ao fisco de declarações periódicas dos contribuintes sobre o seu património ou, pelo menos, dos seus elementos relevantes, mormente os que incidissem sobre os respectivos movimentos, ainda que tal exigência, ao tempo, contundisse com os argumentos próprios de um excesso garantístico de direitos relacionados com a “reserva da intimidade privada e familiar” contra interesses de natureza pública, como sejam a realização do Estado fiscal.

Preconizava-se então que as pessoas singulares passassem a preencher, juntamente com a declaração de rendimentos, um formulário com dados informativos sobre algumas categorias de bens e direitos, tais como imóveis, viaturas, embarcações, meios de transporte aéreo, acções, quotas ou outras participações em sociedades com indicação da proporção do seu valor em relação ao capital da sociedade (com a finalidade de controlar a utilização pelos indivíduos de activos detidos em sociedades em que tivessem participações relevantes), obrigações, seguros de capitalização e outros valores mobiliários.

De resto, não com o objectivo de tributar os activos abrangidos por tais declarações, já na pressuposta disponibilidade da AF, com as contingências que acarreta, não raras vezes, o cruzamento de informação, mas apenas com o intuito de avaliar os principais indicadores e sinais exteriores de riqueza, em ordem a controlar a veracidade das declarações de rendimento e corrigi-las, se fosse esse o caso.

É pela Lei n° 30-G/2000 de 29 de Dezembro que o legislador vem materializar algumas das recomendações preconizadas no aludido relatório. Destinada a implementar uma reforma da tributação do rendimento e medidas de combate à fraude e evasão fiscais, introduz a consagração da tributação das manifestações de fortuna tal como vem recortada até hoje.

Foi uma lei duramente criticada por Henrique Medina Carreira, no estudo *“Portugal, a União Europeia e o Euro: Ensaio sobre a Tributação e a Despesa*

Pública”²⁴, como também foi alvo de polémica e contestação política, mas os pontos mais sensíveis ligavam-se ao regime de tributação das mais-valias mobiliárias; de resto, é frequentemente apontado que esteve longe de configurar uma verdadeira reforma da tributação sobre o rendimento²⁵, tendo-se limitado a inserir algumas alterações no CIRS e no Código Sobre o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), entre as quais se realçam a introdução dos regimes simplificados e a unificação das categorias B, C e D na categoria B – rendimentos empresariais e profissionais, no âmbito do IRS, absorção que surge igualmente muito criticada por Paulo de Pitta e Cunha, no artigo “*A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS*”²⁶.

No que compete às medidas de combate à fraude e evasão fiscais - propôs-se alcançar um aperfeiçoamento das cláusulas gerais e especiais anti-abuso e também no que respeita à tributação dos sinais exteriores de riqueza - não ficou isenta de críticas relacionadas com o alcance limitado da previsão normativa, mormente porque não atinge as verdadeiras fortunas dos dias de hoje, constituídas por valores mobiliários, obras de arte e outros activos de difícil detecção e controlo, actualmente visados pela alínea f) do artigo 87º da LGT²⁷ a que nos referiremos adiante.

De toda a forma, não perfilhamos aquelas que se reconduzem à limitação das exteriorizações de riqueza, nomeadamente, a que é aduzida por Henrique Medina Carreira quando afirma que se tratam de “*bens normais em muitas famílias, apenas médias*”²⁸ porquanto nem então nem hoje bens imóveis de valor superior a € 250.000,00, ou veículos automóveis de valor igual ou superior a €50.000,00 são bens que possam ser adquiridos por famílias médias, a não ser por recurso ao crédito, o que por si só justifica a fonte de tal fortuna sem que sobre isso incida tributação.

²⁴ Henrique Medina Carreira, *Portugal, a União Europeia e o Euro: Ensaio sobre a Tributação e a Despesa Pública*, Revista Fisco, Lisboa 2001.

²⁵ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2009; Paulo de Pitta e Cunha, *A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado do IRS*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal nº 1, 2008.

²⁶ Paulo de Pitta e Cunha, *A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS* - Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal nº 1, 2008: a aglutinação das categorias B, C e D é apontada pelo autor como desajustada, na medida em que, tradicionalmente, os profissionais livres nunca mereceram tratamento semelhante ao dos empresários, mercê da estrutura organizacional da sua ocupação.

²⁷ José Casalta Nabais, em *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal, - Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal – volume II*, Almedina, 2008.

²⁸ Henrique Medina Carreira, no estudo “*Portugal, a União Europeia e o Euro: Ensaio sobre a Tributação e a Despesa Pública*”, Revista Fisco, Lisboa 2001.

Pelo contrário, acolhemos muito mais facilmente a crítica certa, cheia de actualidade e pertinência, que faz Paulo de Pitta e Cunha no referido artigo²⁹ ao pôr em causa a eficácia da tributação com base em indicadores objectivos de riqueza, na medida em que basta adquirir por valores ligeiramente inferiores aos indicados pelo legislador para afastar tal esquema de tributação. O autor, além disso, enfatiza alternativas ao sistema de rendimentos presumidos: por um lado, o encorajamento dos pequenos contribuintes a adoptar soluções organizadas de contabilidade; por outro, a incrementar os mecanismos de fiscalização, em lugar de se proceder à “*arbitrária tributação através de soluções de imposição de rendimentos não reais*”.

Se é verdade, atento o que ficou vertido, que os rendimentos empresariais e profissionais contribuem marginalmente para o cômputo geral das receitas que são geradas pelo IRS e, nessa medida, são potencialmente pouco geradoras da receita que as liquidações adicionais possam trazer, também não podemos deixar de apontar que todas as medidas que visem combater a ocultação e fuga de tais rendimentos são bem-vindas, pois destinadas a incrementar os *inputs* com origens nestes proventos, estabelecendo assim, forçosamente, maior distribuição do esforço fiscal entre os contribuintes portugueses.

Acrescente-se ainda, no que concerne à luta contra a fraude, que merece mais reparo a taxa de imposto que incide sobre o rendimento apurado, que nos termos do actual nº 9 do artigo 72º do CIRS corresponde a 60%, pois a não existir outro sancionamento penal permite o branqueamento de 40% do rendimento ocultado, o que assume particular gravidade se a sua origem for ilícita³⁰.

A Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro merece, no que à tributação das manifestações de fortuna concerne, críticas sustentadas que foram assinaladas numa época, lugar e contexto que farão sentido, para já, em teoria.

Na prática, constitui um dos objectivos deste trabalho fazer as contas e avaliar o impacto legislativo de tais medidas, comparar e propor caminhos (se é que existem) para incrementar a eficácia deste particular na luta contra a fuga fiscal, não deixando de

²⁹ Paulo de Pitta e Cunha, “A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS” Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal nº 1, 2008.

³⁰ Uma vez que, nos termos do artigo 10º da LGT, ficará à margem da norma de incidência.

admitir que, bem ou mal, foi pela via daquele acto normativo que se deu o primeiro passo, após um período de dezasseis anos de vazio legal.

2. Previsão e evolução normativa do sistema

2.1 – Introdução

É impossível fazer o correcto enquadramento da tributação das manifestações de fortuna sem previamente fazer uma breve alusão aos procedimentos de avaliação da matéria colectável. Neste contexto, surge a nuclear distinção entre avaliação directa e avaliação indirecta, a primeira visando a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação³¹ segundo os critérios próprios de cada tributo³², a segunda destinando-se a determinar o valor dos rendimentos a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha³³, segundo os critérios expressamente previstos na lei³⁴. Esta distinção implica que a avaliação directa é da competência da administração tributária ou do sujeito passivo, nos casos de tributos de autoliquidação, enquanto o procedimento de avaliação indirecta é da competência exclusiva daquela³⁵.

O regime regra de avaliação é o da avaliação directa, na exacta medida em prevalece a expressão constitucional da preferência pela tributação sobre o rendimento real, também aplicável aos rendimentos empresariais percebidos pelos contribuintes singulares³⁶. Assim, a avaliação indirecta é de uso excepcional e fechado, melhor dizendo, tipificado, além de ser subsidiária da avaliação directa, pois as regras desta aplicam-se-lhe sempre que possível³⁷.

³¹ Artigo 83º nº 1 da LGT.

³² Artigo 81º nº 1 da LGT.

³³ Artigo 83º nº 2 da LGT.

³⁴ Artigo 81º nº 1 da LGT.

³⁵ Como resulta do disposto nos nºs 1 e 2 do artigo 82º da LGT.

³⁶ Tal como é apontado por José Xavier de Basto, em “*O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*”, Revista Fiscalidade nº 5, Janeiro de 2001, como princípio orientador da determinação da matéria colectável de toda a actividade empresarial, em sentido lato. Nesse sentido, também José Casalta Nabais, em “*Alguns aspectos da tributação das empresas*” em “*Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*”, Almedina, 2005.

³⁷ Artigo 85º da LGT.

A distinção a que vimos aludindo assume enorme relevância pois o tipo de tributação em estudo enquadra-se exactamente no procedimento de avaliação indirecta, cujos pressupostos se encontram necessária e expressamente tipificados na lei.

Na verdade, trata-se de determinar o rendimento do sujeito passivo, não a partir de presunções ou indícios, mas antes a partir de outros elementos de que dispõe a administração tributária, designadamente o consumo ou a despesa revelada por aquele.

Do ponto de vista lógico dedutivo, isto é o mesmo que dizer que se parte de um facto conhecido (consumo/despesa/acréscimo de património) para chegar ao facto desconhecido (rendimento), exactamente o que integra o conceito de presunção, percurso de raciocínio que abordaremos adiante na referência ao ónus da prova.

É exactamente por esse motivo, contudo, que a tributação das manifestações de fortuna, acréscimo de património ou consumo evidenciados não tem sido classificada, em bom rigor, como um sistema puro de determinação da matéria colectável por métodos indirectos³⁸, não obstante o seu enquadramento sistemático. Com efeito, a matéria colectável está prévia e inexoravelmente fixada, constituindo o rendimento padrão, abstraindo-se de quaisquer critérios a que recorre a tributação pelo rendimento normal. Não há sequer operações ou critérios de avaliação, como são, por exemplo, as margens médias de lucro líquido, as taxas médias de rentabilidade do capital, a localização e dimensão da actividade exercida, ou os indicadores objectivos de actividade, de base técnico - científica³⁹.

A tributação das manifestações de fortuna, por conseguinte, não comporta a utilização de critérios para o apuramento do *quantum* a tributar, reduzindo-se a uma simples operação aritmética, verificados que estejam os pressupostos do procedimento, corporizando uma verdadeira tributação automática sem a ingerência de qualquer tipo de variável.

Diz-se, portanto, que a tributação das manifestações de fortuna se enquadra num sistema de avaliação da matéria colectável que é indirecto, não porque recorra a métodos indiciários ou presunções e critérios para determinar rendimento, mas porque se dirige a tributar automaticamente proventos que são revelados através de um comportamento que indicia, com elevado grau de certeza, falta de veracidade

³⁸ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pág. 323, Almedina, 2009.

³⁹ Entre outros dos enunciados no artigo 90º da LGT.

declarativa, tanto assim que o desfasamento entre o que é declarado e o consumo evidenciado é de tal ordem que sempre motivará a dúvida que compete ao sujeito passivo afastar, o que significa dizer que a presunção que o caso possa convocar não reside na forma específica de determinação do rendimento não declarado, chegando-se ao apuramento da matéria colectável e consequente liquidação. Ao invés, a presunção consiste na constatação simples de que tamanho poder aquisitivo, em princípio, comporta aquele preciso e pré-estabelecido rendimento considerado capaz ou susceptível de o sustentar; logo, com um simples cruzar de informações – os tais elementos de que dispõe a administração tributária – se despoleta o procedimento. A presunção, conseqüentemente, nasce *a priori*, despoletada pela desconfiança que merece a declaração de rendimentos, ou a sua omissão, aparecendo corporizada no rendimento padrão.

Assim, não são utilizadas presunções ou métodos indiciários para o cálculo do rendimento colectável: este aparece inexoravelmente plasmado na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, como sendo o rendimento padrão susceptível de permitir o poder aquisitivo que o sujeito passivo revelou em determinado consumo, despesa ou acréscimo de património.

Daqui o afastamento conceptual da pureza do procedimento de avaliação indirecta, que não deixa de ser devido ao facto de a tributação pelo rendimento padrão ir bem mais longe do que a tributação pelo rendimento normal, já que esta ainda procura, de alguma forma, uma aproximação ao rendimento real⁴⁰, mediante a utilização dos critérios do artigo 90º da LGT, também por isso não sendo afastada pela preferência constitucional que, em homenagem ao princípio da capacidade contributiva, elege o rendimento real como regime regra da tributação, personalizando o imposto, facilitando uma distribuição da carga fiscal mais justa e equitativa e conferindo mais eficiência ao

⁴⁰ João Sérgio Ribeiro, em *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010, aponta pertinentes debilidades à tradicional contraposição entre rendimento real e rendimento normal, na medida em que “é possível que o rendimento determinado com base na contabilidade se afaste do rendimento real, e que o dito rendimento normal possa, eventualmente, traduzir o rendimento que efectivamente existiu. Outras vezes, torna-se mesmo impossível aferir se na prática o rendimento real o será efectivamente, ou se o rendimento normal não coincidirá mesmo com o chamado rendimento real. (...) O ângulo correcto de análise seria pôr a tónica, não no tipo de rendimento, mas no modo como é determinado.”

sistema. Com efeito, não raras vezes se torna necessária a tributação pelo rendimento normal quando é impossível conhecer com segura e razoável certeza o rendimento real.

Já a admissibilidade constitucional de uma tributação pelo rendimento padrão tem sido posta em causa visto que, na sequência do que se vem expondo, aparece como um esquema sancionatório a colidir com o princípio da tributação pelo rendimento real⁴¹, ainda mais porque os critérios de avaliação indirecta elencados no artigo 90º da LGT não são de excluir ao caso, desde que permitam a fixação de rendimento superior ao rendimento padrão.

O legislador ordinário também acolheu o princípio constitucional da capacidade contributiva, expressando a preferência pela tributação pelo rendimento real, mas consagrando expressamente que a capacidade se revela não só pelo rendimento mas também pela sua utilização⁴². Se é verdade que a utilização do rendimento como critério e medida para estabelecer a capacidade contributiva limita materialmente, por via dela, a tributação do consumo, não deixa de ser evidente que assume contornos especiais no tipo de tributação em estudo, posto que o consumo ou a despesa revelam um rendimento utilizado que a declaração do sujeito passivo não sustenta⁴³.

Afigura-se igualmente relevante destacar, com intuito meramente referencial, que a tributação das manifestações de fortuna, desde que originalmente consagrada na Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro, mereceu cinco alterações introduzidas, na sua maioria, pelas Leis do Orçamento e que serão abordadas com mais profundidade à medida que se for prosseguindo a análise, num esforço de interpretação histórica que se revela de extrema utilidade sempre que se afigure necessário avaliar o impacto das normas jurídicas no sistema.

⁴¹ José Xavier de Basto, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, Revista Fiscalidade nº 5, Janeiro de 2001.

⁴² Artigo 4º nº 1 da LGT.

⁴³ Não obstante o acolhimento constitucional e ordinário das presunções de rendimento tipificadas, na medida em que constituem ainda uma aproximação ao rendimento real, é importante destacar que, em sede de tributação, são ilegítimas as presunções absolutas (cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, pág. 154, Almedina, 2009). Ao contribuinte sempre será facultada a possibilidade de ilidir a presunção, o que nos levanta dificuldades sempre que o faça parcialmente e para afastar a tributação pelo rendimento padrão, assunto que será abordado com mais pormenor adiante.

Foram elas a Lei nº 107-B/2003 de 31 de Dezembro (OE 2004), a Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro (OE 2005), a Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro (OE 2007), a Lei nº 19/2008 de 21 de Abril e, mais recentemente a Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro. Aliás, cumpre referir que sempre que as alterações não foram introduzidas por leis do orçamento, elas surgem em diplomas avulsos cuja finalidade aparece frequentemente ligada a medidas de combate à corrupção e derrogação de sigilo bancário como instrumento fundamental das políticas de combate à fraude e evasão fiscais.

2.2 – Pressupostos

Os pressupostos que despoletam o mecanismo da avaliação indirecta em análise assentam fundamentalmente no desfasamento entre a declaração de rendimentos (ou a sua omissão) e os acréscimos de património revelados pelo sujeito passivo, isto é, na desconfiança naturalmente emergente de uma declaração de rendimentos claramente desproporcionada, para baixo, em relação à aquisição ou fruição de bens de consumo só acessíveis a quem se situa nos escalões mais altos.

Mas que acréscimos de património? Afinal, o que são as manifestações de fortuna?

Da análise que podemos fazer ao que se encontra estatuído no artigo 89º-A da LGT, as manifestações de fortuna consistem na aquisição, detenção ou fruição de determinados bens que, por serem geralmente tidos por consumos de luxo, determinam que o seu titular ou fruidor aufera rendimentos ou possua capital capazes de os sustentar, essa a sua fortuna.

Fortuna é sorte, sucesso imprevisto, felicidade, êxito, riqueza, haveres⁴⁴.

Toda a fortuna se torna visível cada vez que se materialize na aquisição ou fruição de determinados bens que, pela sua natureza e valor, indiciam com clareza que os rendimentos ou capital do seu titular se encontram num patamar que só pode ser elevado. Não é de estranhar, por isso, o elenco taxativo daqueles que são considerados os bens susceptíveis de despoletar o mecanismo:

⁴⁴ Dicionário Editora da Língua Portuguesa 2010, Porto Editora, 2010.

- a) Bens imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000,00;
- b) Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000,00;
- c) Motociclos de valor de valor igual ou superior a € 10.000,00;
- d) Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000,00;
- e) Aeronaves de turismo;
- f) Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000,00.

Primeiro requisito: que o sujeito passivo efectue uma daquelas aquisições, ou realize os suprimentos e empréstimos aludidos, pelos valores indicados.

Segundo requisito: que o sujeito passivo omita por completo a declaração de rendimentos ou, no caso de a ter apresentado, aquela exiba uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão que corresponde a cada uma das aquisições indicadas e que aparece plasmado na segunda coluna da tabela do nº 4 daquele dispositivo, eis o que resulta do nº 1 do artigo 89º-A da LGT.

O rendimento padrão ali indicado veste uma finalidade bidimensional: no primeiro momento serve como medida do cálculo do desfasamento, despoletando um alerta de desconfiança que impulsiona o procedimento; num segundo momento consiste na fixação inabalável de matéria colectável de imposto, que se determina mediante a aplicação das percentagens ali indicadas aos valores de aquisição respectivos.

O que suscita reflexão é o estabelecimento da percentagem de desproporção entre o rendimento declarado e o rendimento padrão. Porquê 50 % e não outra? Qual terá sido o critério do legislador para estabelecer tal montante de desproporção entre o rendimento declarado e o rendimento padrão? Corresponderá tal percentagem ao que é legítimo retirar do comportamento dos agentes económicos na utilização racional de recursos, mormente do rendimento ou do capital?

O rendimento destina-se ao consumo ou ao aforro, sendo certo que é geralmente aceite que a sua maior parte se destina ao consumo, mas que quase nunca é todo gasto em vida⁴⁵.

Por conseguinte, não é necessário recorrer à famosa pirâmide de Maslow para perceber que as primeiras fatias de rendimento servem as necessidades básicas e de

⁴⁵ Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, 1995.

segurança, o que nos leva à questão de saber qual o rendimento declarado que está em desfasamento com o rendimento padrão. E a questão não deixa de ser despicienda, pois a este propósito foram frequentemente convocados os Tribunais⁴⁶ a pronunciar-se, no âmbito da redacção original do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, sobre se se tratava do rendimento bruto ou do rendimento líquido. A Lei n.º 53-A/2006 de 29/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2007) veio definitivamente resolver a questão, estabelecendo que o rendimento que deve estar em desproporção com o rendimento padrão é o rendimento líquido⁴⁷, para efeitos de impulsionar o procedimento, assim alterando aquela redacção original.

Ora, o rendimento líquido resulta do englobamento dos rendimentos líquidos de cada uma das categorias de rendimento previstas no CIRS, deduzidas que lhes sejam algumas perdas, cumprindo ainda referir que os rendimentos líquidos de cada categoria de rendimento resultam da subtracção das deduções específicas que lhes corresponde, deduções que, em regra, correspondem a custos indispensáveis à formação do rendimento.

Portanto, o rendimento líquido abstrai-se das despesas tidas com a satisfação dos direitos sociais, correspondentes à satisfação das necessidades essenciais, que só a jusante são consideradas como deduções à colecta de imposto. Pensamos que esta é a razão para o estabelecimento daquele montante de desfasamento.

Exemplificando:

No ano de 2008, um contribuinte declara um rendimento líquido de € 24.500 (v.g. rendimento bruto da categoria B – deduções específicas da categoria B = rendimento líquido da categoria B → englobamento – perdas = rendimento líquido global de € 24.500); nesse mesmo ano, adquire um imóvel pelo valor de € 250.000. Teremos que o rendimento padrão correspondente àquela aquisição é de € 50.000, por resultado da aplicação de 20% ao valor de aquisição constante da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT. Demonstra-se que a declaração está desviada do rendimento

⁴⁶ Como aconteceu com o Acórdão do STA de 26-06-2006 visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. n.º 0468/06, que considerou que o rendimento declarado a ter a conta para o cálculo do desfasamento é o rendimento ilíquido e não o rendimento líquido, após as deduções específicas.

⁴⁷ É curioso notar que o Acórdão STA de 21-10-2009, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. n.º 0710/09, veio reforçar que a interpretação a dar ao termo rendimento, expresso no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, antes da indicada alteração legislativa, se referia ao rendimento ilíquido.

padrão, em 50%, para menos ($\text{€ } 24.500 < \text{€ } 25.000 = 50\%$ de $\text{€ } 50.000$). Isto significa que quem auferir um rendimento líquido de $\text{€ } 24.500$ não é capaz de satisfazer uma aquisição de $\text{€ } 250.000$? Significa, porque esses $\text{€ } 24.500$ não consideram as despesas sociais de que o contribuinte beneficiará em sede de deduções à colecta. Assim, o legislador parece considerar que metade do rendimento líquido será afecto a tais despesas, pelo que só assim se explica a desproporção mensurada.

2.3 – O rendimento padrão e as manifestações de fortuna

Já se aduziu que o rendimento padrão constante da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT assume uma finalidade bidimensional: no primeiro momento serve como medida do cálculo do desfasamento, despoletando um alerta que impulsiona o procedimento; num segundo momento consiste na fixação da matéria colectável de imposto, que se determina mediante a aplicação das percentagens ali indicadas aos valores de aquisição respectivos.

Cumpra, pois, reflectir sobre o rendimento que o legislador estabelece como padrão para sustentar as cinco manifestações de fortuna constantes da referida tabela, porquanto configura o impulso do procedimento e, conseqüentemente, a fixação do *quantum* a tributar, os tais momentos que nos parecem nucleares no procedimento em análise.

Assim, no que concerne a imóveis de valor de aquisição igual ou superior a $\text{€ } 250.000$, entendeu o legislador fixar o rendimento padrão em 20% do valor de aquisição, o que merece discorrer, desde logo, sobre o sentido que granjeia o termo aquisição, no contexto específico deste tipo de avaliação em análise. Não temos dúvidas de que o legislador se quis referir ao conceito de transmissão (na óptica do adquirente como é óbvio) a que alude o nº 1 do artigo 2º do Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) porque é o valor tributável em sede de tributação das transmissões onerosas de imóveis que permitirá à Administração Tributária perceber, por recurso ao cruzamento de informação entre imposto sobre o rendimento e imposto sobre o património, que existe o desfasamento exigido para despoletar tal mecanismo.

Todavia, isso pode acarretar distorções que, não obstante poderem ser afastadas pelo contribuinte na comprovação da veracidade da sua declaração, não devem deixar de ser referidas. Desde logo, porque o valor real de aquisição de um imóvel pode ser efectivamente inferior ao seu valor patrimonial tributário, sendo, no entanto, este a base tributável de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT)⁴⁸ e consequentemente o que determina o impulso do procedimento de avaliação previsto no artigo 89º-A da LGT.

Depois, porque levanta a questão de saber se ao conceito de aquisição tido pela tabela do nº 4 daquele dispositivo serão equiparadas as situações que no CIMT integram o conceito de transmissão onerosa de imóveis, mormente as que aparecem nos números 2, 3 e 5 do artigo 2º do CIMT.

Vejamos dois exemplos, que aparecem nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 2º do CIMT. O primeiro, que equipara transmissão à celebração de promessa de aquisição e alienação de imóvel, logo que verificada a tradição para o promitente adquirente, ou quando este esteja usufruindo dos bens⁴⁹, o segundo que também equipara o conceito de transmissão aos casos em que é celebrado contrato de arrendamento com a cláusula de que os bens arrendados se tornam propriedade do arrendatário, depois de satisfeitas todas as rendas acordadas.

Em nenhum deles se mostra que a propriedade dos bens imóveis esteja consolidada na esfera jurídica do adquirente. Deverão os contribuintes adquirentes, naqueles casos, ser tributados pela fortuna que manifestam ao liquidar o IMT que corresponde ao respectivo facto gerador? Esta não é questão fácil de responder, até porque os modelos contratuais e as prestações das partes podem ser configuradas de variadíssimas formas, atento o princípio da liberdade contratual reinante no direito civil dos contratos. Admitindo que os contratos tendem à perfeição, na medida em que se dá o recíproco e integral cumprimento das prestações das partes, é de aceitar que o

⁴⁸ Artigo 12º nº 1 do CIMT; cumpre acrescentar que o subgrupo incumbido da tributação do património, do Grupo de Trabalho para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, concluiu no Relatório de 3 de Outubro de 2009, a propósito da categoria G de IRS, que “*urge corrigir a injustiça decorrente do facto de não ser admissível ao proprietário alienante demonstrar que o valor de venda foi de facto inferior ao valor patrimonial tributário do prédio alienado, determinado nos termos do CIMT.*”

⁴⁹ Excepto quando se tratar de aquisição de habitação para residência própria e permanente do adquirente ou do seu agregado familiar e não ocorra qualquer uma das situações previstas no nº 3 da mesma disposição legal do CIMT.

promitente-comprador ou o arrendatário com cláusula aparentada com promessa de compra, uma vez que são fruidores, estejam abrangidos?

À primeira vista seríamos levados a pensar que não, isto por três ordens de razões.

A primeira, teórica, porque a propriedade não está juridicamente consolidada no património do adquirente, se bem que este possa estar na plena fruição dos bens, o que nos leva a discorrer sobre se as manifestações de fortuna visam tributar rendimentos de quem adquire e também de quem apenas frua, pois o único momento em que encontramos o despoletar do mecanismo, nos casos de mera fruição, é no caso de o adquirente ser uma sociedade ou entidade, na qual o sujeito passivo é detentor, directa ou indirectamente, de participação maioritária, ou nos casos em que em que tal entidade esteja sediada em território de fiscalidade privilegiada, ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo⁵⁰. Tal significaria, a nosso ver, que a fruição de bens imóveis só está abrangida por este tipo de tributação de cada vez que o sujeito passivo procure formas de encapotar a verdadeira titularidade dos bens, ou quando essa titularidade seja indirecta, o que não é, manifestamente, o caso do promitente-comprador com tradição ou do arrendatário com promessa de compra que, diligentemente, se dirigem ao serviço de finanças para liquidar IMT a fim de cumprirem as obrigações fiscais que emergem do contratos que celebraram. Mas poderá ser o caso daqueles que, por qualquer facto, fiquem a dispor de pelo menos 75% de capital duma sociedade, ou o número de sócios se reduza a dois, sendo marido e mulher casados no regime de comunhão geral de bens ou adquiridos?⁵¹ Parece evidente que não, mas isso não deriva da equiparação que o CIMT faz ao conceito de aquisição. Resulta directamente do estatuído na alínea b) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT, no primeiro caso, e do nº 2 do artigo 13º do CIRS, no segundo, na medida em que permite o controlo de rendimentos dos contribuintes casados.

A segunda porque pretender equiparar aqueles factos geradores de IMT ao conceito de aquisição, que nos parece ser o do rendimento padrão da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, seria incorrer na integração analógica do que se nos afigura um

⁵⁰ Artigo 89º-A, nº 2, alínea b) da LGT.

⁵¹ Alínea d) do nº 2 do artigo 2º do CIMT.

vazio legal, o que se encontra absolutamente vedado e proibido pelo disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT.

A terceira e última porque os mecanismos de avaliação indirecta, como é o caso em análise, estão sujeitos a uma tipicidade fechada (2.ª parte do n.º 1 do artigo 81.º da LGT), o que significa dizer que não estando expressamente previsto o que o legislador fiscal quis dizer com o termo “aquisição” na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, é admitido apenas ao intérprete recorrer ao que ele significa na lei civil, como decorre do estatuído no n.º 2 do artigo 11.º do mesmo diploma. E aquisição, no direito civil, não é o mesmo que promessa de aquisição, pois esta apenas representa um direito ao acto translativo que se operará no futuro.

Todavia, ao aprofundar melhor a natureza e função que aquelas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 2.º do CIMT, somos forçados a outra interpretação, muito embora custe beliscar a argumentada tipicidade do mecanismo de tributação sob análise. A verdade é que se tratam, dentro do sistema do CIMT, de verdadeiras normas especiais anti-abuso, pois é bom de ver que a não terem sido positivadas, se abriam as portas a modelos contratuais e subterfúgios jurídicos destinados a evitar o imposto, que conformados com a ordem jurídica⁵², encapotariam dissimuladamente o facto gerador: a transmissão da propriedade de bens imóveis. Represente-se a hipótese de um contribuinte que para obviar a tributação em sede de IMT, em vez de outorgar uma escritura de compra e venda de um imóvel, aparece munido de uma procuração irrevogável. A não ter sido consagrada a alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do CIMT, sempre se revelaria uma conduta, lícita, de resto, mas com evidentes sinais de planeamento abusivo, que dissimula sem margem para hesitações, uma verdadeira manifestação de fortuna. Pelo exposto, temos de concluir que a interpretação do termo aquisição constante da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT deve ser temperada com as cautelas que as normas anti-abuso exigem, portanto, equiparado aos factos geradores de IMT previstos nos 2, 3 e 5 do artigo 2.º do CIMT.

⁵² Aliás, o planeamento fiscal como actuação lícita, isto é, como conduta que não integra a violação de normas penais, tem merecido a atenção crescente dos Estados que, mormente desde os atentados de 11 de Setembro, são compelidos a colaborar reciprocamente na intensificação de troca de informações, cfr. Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.

Não é só o conceito de aquisição que levanta dificuldades ao intérprete. Também o conceito de valor de aquisição comporta algum embaraço interpretativo.

Por exemplo, em relação aos imóveis, já se colocou a questão de saber se o valor de aquisição comporta tudo o que o contribuinte haja despendido na compra do bem, designadamente encargos com a escritura, registo e impostos gerados pelo acto translativo, como disso é exemplo o IMT⁵³. Na verdade, também o montante destes encargos é susceptível de revelar a capacidade aquisitiva do sujeito passivo, porque emergente funcional e necessariamente do sinal exteriorizado. Não deixa de merecer alguma sensibilidade o argumento de que não é só o preço declarado do imóvel que determina a capacidade económica e disponibilidade de fundos do contribuinte visado, pois também as despesas havidas com a realização do negócio revelam rendimento, até porque em regra se mostram muito elevadas (tomando em consideração que incidem sobre um preço necessariamente igual ou superior a € 250.000). Todavia, ao contrário do que defende João Sérgio Ribeiro⁵⁴, não consideramos tais dispêndios indissociáveis do preço (valor de aquisição) uma vez que tal interpretação não tem na letra da lei o mínimo de correspondência. Na verdade, acolhendo o entendimento propugnado no Acórdão do STA de 7 de Dezembro de 2004⁵⁵, não referindo expressamente o legislador no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT o que se deve entender por valor de aquisição, não é admissível ao intérprete representar uma solução que não encontra a menor sustentação na letra do normativo. Mas nós ainda vamos mais longe, acrescentando, em favor deste entendimento, que tal como aduzimos para o que se deve interpretar pelo termo aquisição, também o termo valor de aquisição está sujeito à regra da tipicidade fechada emblemática dos mecanismos de avaliação indirecta, pelo que na omissão legislativa do preceito em análise e tal como o citado aresto, sempre o artigo 46.º n.º 1 do CIRS assume como valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa

⁵³ O Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 07-12-2004 visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. n.º 01248/04 veio propugnar que “*Não contendo a tabela inserta no artigo 89.º-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 46.º n.º1, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa, isto é, o preço do imóvel.*”

⁵⁴ Em *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

⁵⁵ Visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. n.º 01248/04.

(actualmente IMT). Não deixando, mesmo assim, de conter a virtualidade de provocar distorções se o preço for inferior ao valor patrimonial tributário do imóvel, pensamos ser esta a interpretação mais consentânea com o significado que o legislador quis atribuir.

Merecem ainda referência os automóveis ligeiros de passageiros, os motociclos, barcos de recreio e aeronaves de turismo, manifestações de fortuna que o legislador parece admitir expressamente poderem ser adquiridas no estado de usadas, ao consagrar abatimentos anuais aos valores nos anos de matrícula ou registo, o que evidentemente não surge nos imóveis. Aparentemente, tais abatimentos estarão ligados à vida útil de tais veículos e à depreciação de que sofrem esses bens que, por serem mais perecíveis pelo uso do que os imóveis, mereceram a sensibilidade do legislador, o que não deixa de ter relevância na realidade das transacções comerciais.

Todavia, é indispensável salientar que as referidas manifestações de fortuna deverão ter as precisas características que aparecem indicadas na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT. Com efeito, os automóveis pesados ou ligeiros de mercadorias deverão estar automaticamente excluídos da definição de manifestação de fortuna, surgindo então a questão de saber que definição dar a automóveis ligeiros de passageiros. Segundo o Código da Estrada⁵⁶, são considerados automóveis⁵⁷ ligeiros os veículos com peso bruto igual ou inferior a 3500 kg e com lotação não superior a nove lugares, incluindo o do condutor⁵⁸. Segundo o mesmo diploma, são designados por automóveis de passageiros os veículos que se destinam ao transporte de pessoas. Convocamos agora a classificação fiscal⁵⁹ de veículos que o legislador fornece no Código do Imposto Único de Circulação (CIUC), aprovado pela Lei nº 22-A/2007, de 29 de Julho, na norma de incidência objectiva deste imposto⁶⁰, procurando enquadrá-la conjugadamente com as aludidas definições constantes do Código da Estrada, na tabela

⁵⁶ Aprovado pelo Decreto-Lei nº 114/94 de 3 de Maio.

⁵⁷ Nos termos do artigo 105º do Código da Estrada, automóvel é o veículo com motor de propulsão, dotado de pelo menos quatro rodas, com tara superior a 550 kg, cuja velocidade máxima é, por construção, superior a 25 km/h, e que se destina, pela sua função, a transitar na via pública, sem sujeição a carris.

⁵⁸ Artigo 106º nº 1 alínea a) do Código da Estrada.

⁵⁹ Pensamos que deve prevalecer sobre qualquer outra definição ou classificação.

⁶⁰ Artigo 2º nº 1 do CIUC.

do no nº 4 do artigo 89º-A da LGT. Assim, pensamos que estão abrangidos pela referida tabela os veículos da categoria A⁶¹, exceptuando os automóveis de utilização mista; e ainda os veículos da categoria B⁶², salvo se se tratarem de automóveis de mercadorias ou de utilização mista.

É curioso notar que o Código da Estrada prevê ainda uma categoria de veículos especial, que não é objecto de qualquer tratamento autónomo nas classificações de veículos no CIUC. Trata-se dos automóveis de passageiros que se destinem ao desempenho de função diferente do normal transporte de passageiros⁶³, como disso são exemplo os automóveis destinados à prática desportiva de automobilismo.

A propriedade de tais veículos não está, contudo, sujeita a registo automóvel, pois para este efeito apenas são considerados os veículos a motor e respectivos reboques que, nos termos do Código da Estrada, estejam sujeitos a matrícula, como resulta do estatuído no artigo 2º, nº 1 do Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro (Registo da Propriedade Automóvel). À primeira vista, parece resultar do Código da Estrada que os veículos destinados à prática desportiva estariam sujeitos a matrícula⁶⁴, todavia nem sequer se podem considerar automóveis porquanto, pela sua função, não se destinam a transitar na via pública, na acepção do artigo 105º do referido diploma⁶⁵. Resulta daqui que tais veículos não estão sujeitos a tributação em sede de Imposto Único de Circulação (IUC) porque não aparecem classificados na norma de incidência objectiva pelo que pensamos não estarem abrangidos no conceito de automóveis como manifestações de fortuna da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT. Não significa isto que, em relação à aquisição destes automóveis, não possa ser despoletado mecanismo idêntico ao das manifestações de fortuna, mas no âmbito dos acréscimos de património não justificados previstos na alínea f) do artigo 87º da LGT, regime sobre o qual nos debruçaremos com mais detalhe adiante.

⁶¹ Artigo 2º nº 1, alínea a) do CIUC.

⁶² Artigo 2º nº 1, alínea b) do CIUC.

⁶³ Artigo 106º nº 3 do Código da Estrada.

⁶⁴ Artigo 117º do Código da Estrada.

⁶⁵ Ainda que possam ser organizados, na via pública, eventos desportivos desta natureza, é de considerar que no decurso da prova só veículos autorizados ali podem circular, portanto sujeita a restrições que não cabem no conceito de via pública.

O mesmo raciocínio aplicamos aos motociclos, veículos que o CIUC classifica na categoria E⁶⁶ e equipara ao conceito legal de motociclo consagrado no Código da Estrada⁶⁷.

Já quanto aos barcos de recreio, merece referência o facto de se encontrarem classificados na categoria F de veículos sujeitos a IUC⁶⁸, mas com a ressalva de que a tributação só incide sobre eles se forem destinados a uso particular. Por uso particular, segundo o n.º 3 do artigo 2.º do CIUC⁶⁹, entende-se o uso de uma embarcação pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou colectiva que a utilize, mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais, designadamente para fins que não sejam o transporte de pessoas, de mercadorias ou a prestação de serviços, a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas. Na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT não surge qualquer referência ao uso que a embarcação deverá ter para ser considerada manifestação de fortuna, bastando-se o legislador com a mera referência à sua natureza de recreio. Deste modo, consideramos que todas as embarcações de recreio⁷⁰, independentemente de poderem ser utilizadas para uso particular ou não, estão abrangidas na tabela e portanto devem ser consideradas manifestações de fortuna.

A mesma tabela do artigo 89.º-A da LGT consagra ainda como manifestação de fortuna a aeronave de turismo; todavia, o CIUC, ao classificar as aeronaves na categoria G⁷¹ apenas lhes aponta como requisito de tributação o seu uso particular, definido nos mesmos termos que para as embarcações de recreio a que já aludimos. O que nos leva a questionar o que deve ser considerada uma aeronave de turismo, recorrendo a um interessante Acórdão do STA de 7 de Maio de 2002⁷² que contrapõe os conceitos de

⁶⁶ Artigo 2.º n.º 1, alínea e) do CIUC.

⁶⁷ Segundo o artigo 107.º n.º 1 do Código da Estrada, motociclo é o veículo dotado de duas rodas, com ou sem carro lateral, com motor de propulsão com cilindrada superior a 50 cm³, no caso de motor de combustão interna, ou que, por construção, exceda em patamar a velocidade de 45 km/h.

⁶⁸ Artigo 2.º n.º 1, alínea f) do CIUC.

⁶⁹ Aditado pelo art.º 107.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento de Estado para 2010).

⁷⁰ A alínea a) do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 124/2004, de 25 de Maio, que aprova o Regulamento da Náutica de Recreio, define embarcação de recreio como sendo todo o engenho ou aparelho, de qualquer natureza, utilizado ou susceptível de ser utilizado como meio de deslocação de superfície na água em desportos náuticos ou em simples lazer. Exclui-se do seu âmbito de aplicação as embarcações exclusivamente destinadas a competição, incluindo os barcos a remos de competição, reconhecidas nessa qualidade pelas respectivas federações, as canoas, caiaques, gaivotas, cocos e outras embarcações de praia desprovidas de motor ou vela, que naveguem até à distância de 300 m da borda de água, as pranchas à vela e as embarcações experimentais, nos termos do n.º 3 do artigo 1.º do mesmo diploma.

⁷¹ Artigo 2.º n.º 1, alínea g) do CIUC.

⁷² Visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. n.º 0777/02.

avião de turismo utilizados pelo direito aeronáutico e pelo direito fiscal. Assim, no âmbito do direito aéreo, as aeronaves de turismo são destinadas a efectuar voos para viagens turísticas e, sendo de uso privado, têm como objectivos fins diversos do transporte público, do trabalho, ou carga aérea⁷³. No âmbito da lei fiscal, porém, o mencionado acórdão, se bem que por referência ao CIRC, considerou que avião de turismo não pode ter sentido idêntico ao do direito aeronáutico porque quando as normas fiscais utilizam termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm⁷⁴; todavia, persistindo a dúvida, deve atender-se à substância económica do facto tributário⁷⁵. Transportando o entendimento do citado aresto para o objecto do nosso estudo, parece-nos ser de entender que o conceito de aeronave de turismo não pode estar ligado à finalidade exclusiva de viagens de turismo, pois é incontestável que a aquisição de um avião, por exemplo um jacto de uso particular, por um contribuinte que apresente uma declaração marcadamente desfasada do rendimento padrão definido na tabela para esta manifestação de fortuna, não pode ficar à margem deste mecanismo de avaliação indirecta, ainda que não o destine para viagens de turismo. Parece evidente que a preconizada presunção de rendimento aparece desligada do uso que o contribuinte possa dar a este sinal exterior de riqueza, pois ela visa exactamente combater a evasão fiscal, sendo geralmente aceite que só pessoas com muito elevada capacidade económica podem dispor de meios para adquirir um avião a jacto para uso particular, quer o utilizem para viagens de turismo, quer o usem para carga aérea, ou para outros fins pessoais. Daqui que também bem se compreenda o facto de as aeronaves de turismo serem consideradas manifestações de fortuna, independentemente do valor que possam ter, caso único de entre os enunciados na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT.

De salientar ainda, no que respeita ao valor das embarcações de recreio e bem assim das aeronaves de turismo, que o legislador determina dever-se atender ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa⁷⁶, o que pode levantar problemas se o preço que o contribuinte visado

⁷³ Cfr. *Diritto Aereo*, de Giorgio De Stefani, Roma 2002, págs. 96 e 97, que aparece citado no identificado aresto (fonte indirecta).

⁷⁴ Artigo 11º nº 2 da LGT.

⁷⁵ Artigo 11º nº 3 da LGT.

⁷⁶ Artigo 89º-A nº 9 da LGT.

haja entregue ao vendedor for inferior àquele, designadamente se for inferior ao montante de € 25.000 estabelecido para as embarcações de recreio. Além disso, no caso de não existir indicação das associações do sector quanto ao valor médio de mercado do bem, percebem-se dificuldades acrescidas para a fundamentação do acto pela AF, pois nesse caso ficará mais desprovida de sustentação para o despoletar do mecanismo, mormente no que concerne ao cálculo do desfasamento declarativo.

Finalmente, passaremos a analisar os suprimentos e empréstimos feitos no ano, de valor igual ou superior a € 50.000, que passaram a ser incluídos na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT e considerados como manifestações de fortuna a partir da Lei nº 107-B/2003 de 31 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2004), em ordem a estabelecermos o recorte conceptual que o legislador pretendeu estabelecer.

Não parece existir dúvida quanto ao sentido que deverá ter o conceito de suprimentos que aparece na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, pois necessariamente será aquele que se encontra estabelecido no Código das Sociedades Comerciais (CSC). Nos termos de tal diploma, considera-se contrato de suprimento 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 permanência⁷⁷. Daqui se infere que, para efeitos de tributação em sede de manifestações de fortuna, o contribuinte deverá ter a qualidade de sócio de uma sociedade com a qual convencionou um empréstimo de dinheiro ou de outra coisa fungível, ou o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela. Além disso, nos termos do disposto na linha c) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT, os suprimentos podem ter sido efectuados por qualquer elemento do agregado familiar do sócio, que nem por isso deixam de estar fora do âmbito de aplicação deste tipo de avaliação indirecta. Assinalamos ainda que, ao contrário do que acontece com as prestações suplementares, a celebração de contratos

⁷⁷ Artigo 243º nº 1 do CSC. De salientar ainda que o nº 2 do mesmo preceito refere que constitui índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano, quer tal estipulação seja contemporânea da constituição do crédito quer seja posterior a esta. No caso de diferimento do vencimento de um crédito, computa-se nesse prazo o tempo decorrido desde a constituição do crédito até ao negócio de diferimento.

de suprimento não depende de prévia deliberação dos sócios⁷⁸ e além disso a sua validade não está sujeita a forma especial⁷⁹. De qualquer forma, o facto de o legislador fiscal não ter dado relevância às prestações suplementares de capital como sinais exteriores de riqueza parece estar ligado à sua natureza vinculativa, uma vez que constituem obrigações permitidas pelo contrato de sociedade e impostas por deliberação dos sócios que as determinem⁸⁰, ao que acresce a proibição de vencimento de juros⁸¹. Já o contrato de suprimento é facultativo e parte da iniciativa voluntária do sócio em conceder um empréstimo à sociedade ou em diferir-lhe o pagamento de um crédito que contra ela possa ter, o que pressupõe uma prévia capacidade económica dirigida a resolver situações de estrangulamento financeiro da sociedade. Inclusive, o contrato de suprimento pode ser celebrado a título oneroso, o que representa um regime fiscal mais favorável do que o das prestações suplementares, na medida em que os juros são considerados custo fiscal da sociedade.

Mais controverso, contudo, parece ser o sentido que o legislador quis atribuir ao termo empréstimos, uma vez que aparece ligado ao termo suprimentos na tabela do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT. Tal ligação frásica deverá querer dizer que, por empréstimos, o legislador quis significar apenas os empréstimos que, para além da modalidade de suprimentos, os sócios podem efectuar às sociedades⁸²? Ou quis referir-se a todos e quaisquer empréstimos que alguém possa fazer a outrem?

Tendemos para dar resposta afirmativa à primeira questão, voltando a chamar à colação as regras de interpretação das leis fiscais que nos obrigam a atender à substância económica do facto tributário⁸³ mas a não esquecer a regra da tipicidade a que estão sujeitos os mecanismos de avaliação indirecta de rendimento⁸⁴. A verdade é que a expressão “*suprimentos e empréstimos feitos no ano*” veicula claramente a ideia que tais prestações se encontram indelevelmente ligadas pelo mesmo fio condutor: a qualidade de quem as presta, que para nós se prende com a titularidade de quotas ou

⁷⁸ Como se depreende do confronto do n.º 3 do artigo 244º e do n.º 1 do artigo 211º do CSC.

⁷⁹ Artigo 244º n.º 6 do CSC.

⁸⁰ Artigos 210º n.º 1 e 211º n.º 1 do CSC.

⁸¹ Artigo 210º n.º 5 do CSC.

⁸² Como é o caso de empréstimos por prazo inferior a um ano, empréstimos em conta corrente, ou empréstimos por meio de emissão de obrigações, nas sociedades anónimas, nos termos dos artigos 348º e ss. do CSC.

⁸³ Artigo 11º n.º 3 da LGT.

⁸⁴ 2ª parte do n.º 1 do artigo 81º da LGT.

acções em sociedades, pois senão, não faria sentido que surgissem no mesmo ponto da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT. Resta acrescentar que a validade formal de um contrato de mútuo de valor superior a € 25.000 depende da celebração de escritura pública⁸⁵, pelo que os empréstimos a que se refere a tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT deverão, em princípio, revestir essa forma, o que aumenta, em teoria, a capacidade de controlo da AF, se bem que não deixa de ser muito frequente a ausência de validade formal dos contratos de mútuo e, conseqüentemente, a sua nulidade⁸⁶.

De referir ainda que o uso de substantivos na forma plural na definição de todas as manifestações de fortuna a que alude a tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT não está isento de intencionalidade legislativa. Com efeito, é indiferente que um contribuinte no mesmo período adquira cinco imóveis pelo valor de € 50.000 cada um, ou que apenas adquira um pelo valor de € 250.000, já que o efeito é exactamente o mesmo, pois pressupõe-se que dispôs do montante total para as aquisições efectuadas das tipificadas manifestações de fortuna e, portanto, evidencia precisamente o mesmo poder aquisitivo que um contribuinte que só adquira um imóvel por tal montante.

2.4 – Análise da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT

A Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro⁸⁷ veio acrescentar a alínea f) ao artigo 87º da LGT, ampliando os casos em que há lugar à avaliação indirecta e consagrando um regime muito próximo do estatuído para as manifestações de fortuna do artigo 89º-A da LGT, aliás intimamente ligado a este. Com efeito, haveria lugar a avaliação indirecta no caso de existir 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 tributação⁸⁸. Trata-se da consagração da possibilidade de configurar outras manifestações de fortuna que não sejam as que

⁸⁵ Artigo 1143º do Código Civil (CC).

⁸⁶ Artigo 220º do CC.

⁸⁷ Lei do Orçamento de Estado para 2005.

⁸⁸ Na redacção da Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro.

aparecem tipicamente previstas na tabela do n° 4 do artigo 89°-A da LGT, mediante a utilização de uma cláusula geral⁸⁹.

Assim, todos os incrementos patrimoniais que não encaixem nas tipificadas manifestações de fortuna do n° 4 do artigo 89°-A da LGT encontram aqui espaço para serem consideradas sinais de riqueza, o que mostra a natureza residual do preceito agora em análise. Além de prever que todos os acréscimos de património não elencados na tabela do artigo 89°-A da LGT constituem indícios de fortuna, a alínea f) do n° 1 do artigo 87° da LGT vem introduzir uma novidade: para além de o incremento de bens patrimoniais constituir manifestação de fortuna, passam a ter essa natureza os consumos, portanto, os serviços adquiridos pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação. Por esta via, passarão a constituir sinais de fortuna as viagens, os cruzeiros, as despesas com escolas privadas, com telefones, com clubes de golfe, enfim, todos os consumos que revelam um estilo de vida do sujeito passivo que não se encontra sustentado na sua declaração de rendimentos.

Evidentemente que todos estes sinais são de difícil detecção, com a agravante de a AF estar obrigada a diligenciar pela obtenção, por via oficiosa, dos elementos necessários à aplicação da norma da alínea f) do artigo 87° da LGT, como aparece ordenado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no Despacho n° 3681/2006, de 16 de Fevereiro⁹⁰, o que preclui a sua obtenção por via informal. Por exemplo, não será lícito à AF dar início a este procedimento de avaliação com base numa notícia publicada numa revista de que um determinado contribuinte adquiriu um cavalo de corrida puro-sangue inglês, ou uma valiosa obra de arte.

Não obstante o preceito em análise apresentar familiaridade com o mecanismo previsto no artigo 89°-A da LGT, são de assinalar algumas divergências em relação a este. Na redacção da Lei n° 55-B/2004 de 30 de Dezembro, exigia-se que o desfasamento entre o acréscimo de património ou consumo e a declaração de rendimentos do sujeito passivo, correspondesse a um terço, o que constituía um regime mais gravoso em relação ao do artigo 89°-A da LGT, onde a desproporção corresponde a metade (50%) e é calculada sobre o rendimento padrão (necessariamente inferior ao

⁸⁹ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

⁹⁰ Publicado na II Série do Diário da República, n° 34.

valor da manifestação de fortuna). Acresce o facto de a presunção de rendimento tributável, na alínea f) do artigo 87º da LGT constituir toda a diferença entre o declarado e o índice de riqueza⁹¹, enquanto no artigo 89º-A da LGT, como se viu, o rendimento presumido (padrão) poder variar entre os 20% e os 50% da manifestação de fortuna tipificada⁹².

Todavia, a Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro veio introduzir uma redacção inteiramente nova à alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, consagrando que haverá lugar à avaliação indirecta no caso de acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

A primeira asserção a fazer é que, agora, não é qualquer acréscimo de património ou despesa que constitui índice de riqueza, mas tão só aquele que tenha valor superior a € 100.000 (e não igual).

De seguida, temos de salientar que deixou de ser pressuposto o desfasamento declarativo correspondente a um terço, o que nos leva a concluir que qualquer divergência entre o rendimento declarado⁹³ e o índice de fortuna constitui condição do mecanismo de presunção, portanto temos de admitir que, em teoria, uma divergência entre o rendimento declarado e a aquisição correspondente a um Euro é susceptível de despoletar o mecanismo. Ainda que esta seja uma hipótese absurda e meramente académica, pois não vemos qual a racionalidade económica de uma decisão da AF que desse início a um procedimento de avaliação com a finalidade de vir a tributar uma diferença de poucos Euros⁹⁴, ela deve ser colocada exactamente para ilustrar que será o critério da AF a determinar casuisticamente se compensa ao erário público accionar o mecanismo, tomando em linha de conta os princípios da eficácia e da eficiência.

⁹¹ Por força do que então se estatuiu no nº 5 do artigo 89º- A da LGT.

⁹² Tal como é apontado por José Casalta Nabais, em “*Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal*”- *Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal* - Vol. II , Almedina, 2008.

⁹³ Nos termos da actual redacção da alínea d) do nº 5 do artigo 89º-A da LGT, são considerados rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.

⁹⁴ Até porque nem sequer é possível cobrar valores inferiores a € 24,94, nos termos do artigo 95º do CIRS.

A nova redacção teve ainda o cuidado de referir que a omissão da declaração de rendimentos também se encontra visada, referência que a redacção original não fazia.

Ao que acresce o facto de o legislador ter modificado a terminologia, alterando o termo consumo para despesa, o que mostra uma preocupação de clareza na redacção.

Por último, o legislador introduz um novo indício de fortuna no preceito em análise, fazendo incluir algo que não encontrava apoio literal na redacção original – a liberalidade – que, na verdade, não pode ser considerada acréscimo de património, muito menos consumo ou despesa e, contudo, indicia a existência de grande disponibilidade de fundos por parte do sujeito passivo visado.

Resta-nos agora, tal como fizemos para as manifestações de fortuna elencadas na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, analisar os pressupostos de verificação do mecanismo de avaliação previstos na alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT.

Começaremos por tentar alcançar o sentido da expressão acréscimos de património. Acréscimo significa aumento, acrescentamento, termo ligado ao acto ou efeito de acrescentar⁹⁵ e pressupõe uma junção ao que já existe. Assim, um acréscimo, no contexto interpretativo da norma em análise, parece veicular claramente a ideia de juntar ao património existente mais um elemento, junção que no nosso entender pressupõe um acto voluntário de aquisição dirigido a aumento de um determinado acervo patrimonial. Consequentemente, pensamos que tal acréscimo se encontra ligado a uma ideia de aquisição⁹⁶ e não a qualquer outro facto exterior à vontade do proprietário⁹⁷ que acrescente valor ao património que já detém. O que nos permite manifestar a mais veemente oposição ao entendimento que aparece propugnado no Acórdão do STA de 6 de Maio de 2009⁹⁸, uma vez que considerou, para os efeitos da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, que a avaliação fiscal de um prédio levada a cabo pela AF e que aumenta o seu valor patrimonial tributário constitui um acréscimo de património, logo fornecendo fundamento legal à avaliação indirecta dos rendimentos do contribuinte. A decisão contida no citado aresto, todavia, mereceu o voto de vencido

⁹⁵ Dicionário Editora da Língua Portuguesa 2010, Porto Editora, 2010.

⁹⁶ Nos termos do artigo 1316º do Código Civil, a propriedade adquire-se por contrato, sucessão por morte, usucapião, ocupação, acessão e demais modos previstos na lei.

⁹⁷ Com disso é exemplo a acessão natural que, nos termos do disposto no artigo 1327º do Código Civil determina que pertence ao dono da coisa tudo o que a esta crescer por efeito da natureza.

⁹⁸ Visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. nº 097/09.

de Isabel Marques da Silva, na medida em que lhe pareceu absolutamente desconforme ao espírito do imposto (IRS) a tributação de um acréscimo patrimonial não realizado, resultante de uma avaliação fiscal. Ainda melhor esteve o parecer do Ministério Público no indicado processo, ao constatar que o acréscimo de património não resulta da aquisição de imóveis ou de outros bens de consumo mas mostra-se justificado pela valorização decorrente da avaliação ao imóvel do sujeito passivo efectuada pela AF. Trata-se da valorização de um imóvel que já se encontrava no património do contribuinte e que não foi adquirido nem vendido no exercício em causa. Os ganhos decorrentes da sua valorização não devem ser vistos como verdadeiros incrementos patrimoniais. Além do mais, a valorização de imóvel resultante de uma avaliação fiscal não permite evidenciar, por si só, a aplicação nesse imóvel de rendimentos do sujeito passivo no exercício em causa, e por conseguinte, indiciar fortuna.

Daqui somos de concluir que a criticada decisão, ainda que considere o aumento de valor de um imóvel resultante de uma avaliação fiscal como um acréscimo de património, o que em sentido estrito não merece reparo, demitiu-se de contextualizar o termo na tributação dos indícios de fortuna, porquanto não evidencia, considerada isoladamente, que o contribuinte tenha participado com rendimentos seus de origem desconhecida e não declarada naquele aumento de valor. O fim último da tributação das manifestações de fortuna é exactamente o de combater a evasão fiscal e perceber receita de rendimentos ocultados, pelo que o aresto em causa choca por não ter considerado tal desiderato, no fundo, a verificação do pressuposto mais nuclear deste mecanismo.

Tomando em linha de conta estas asserções, estamos em crer que o conceito de acréscimos patrimoniais expresso na alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, contém uma ideia de aquisição e abrange todos os elementos patrimoniais que não se encontrem tipificados na tabela do nº 4 do artigo 89º-A do mesmo diploma. Deste modo, estarão abrangidos os automóveis ligeiros de mercadorias, os automóveis pesados, por exemplo, os automóveis especiais, como são os destinados à prática desportiva de automobilismo, as embarcações destinadas à prática de desporto, os cavalos de corrida ou de sela, as obras de arte, as jóias, desde que em qualquer dos casos atinjam valor superior a € 100.000.

Todavia, em nosso entender, devem considerar-se excluídas, por exemplo, as aquisições de imóveis por valor inferior a € 250.000 (e superior a € 100.000); com

efeito será sempre tentador por parte da AF, pela via da alínea f) deste normativo, fixar rendimento a um determinado contribuinte que, num exercício, omitiu por completo a sua obrigação declarativa e adquiriu um imóvel por € 240.000, porque alcançará mais receita do que se o fizesse pela aplicação da tabela do artigo 89º- A da LGT, se esta fosse aplicável. No exemplo em apreço, a tributação em sede de IRS incidiria sobre 20% de € 240.000, ou seja, sobre o rendimento padrão de € 48.000, considerando a tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, se esta fosse aplicável (o que não é); se fosse accionado o mecanismo da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, a tributação incidiria sobre a diferença, ou seja, na omissão total de declaração, € 240.000. No primeiro caso, por força do disposto no nº 9 do artigo 72º do CIRS, a AF arrecadaria € 28.800; no segundo caso, liquidaria ao contribuinte a quantia de € 144.000 de imposto a pagar. Assim se demonstra a verdadeira tentação a que aludimos.

Ao invés, se os imóveis se encontram tipificados como manifestações de fortuna apenas quando o seu valor de aquisição seja igual ou superior a € 250.000, não parece lícito considerá-los indícios de riqueza quando o valor de aquisição se situe abaixo daquele montante, sob pena de passar a ser absolutamente inútil a consagração legal que visa a tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT.

Já o significado que o termo despesa, introduzido pelo legislador de 2009⁹⁹, visa alcançar não parece poder suscitar dúvidas interpretativas. Com efeito, o termo consumo, utilizado na redacção original desta alínea f)¹⁰⁰ tinha um significado mais disperso e abrangente, uma vez que se podia dirigir à aquisição de bens e serviços, sendo certo que, se respeitasse à aquisição de bens, em abstracto, já se encontrava contemplado pelo conceito de acréscimos de património com o sentido que aludimos supra e, portanto, com ele confundível. Assim, quando se referencia despesa quer-se significar um custo ou um gasto com aquisição de serviços que a declaração de rendimentos do sujeito passivo não comporta. São, por isso, abrangidos pelo conceito as viagens, os cruzeiros, as despesas com escolas privadas, com telefones, com clubes de golfe, no fundo todos os dispêndios que indiquem um estilo de vida sem suporte no rendimento declarado e que com ele divirjam. Também as despesas, contudo, deverão atingir montante superior a € 100.000 no mesmo período de tributação.

⁹⁹ Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro.

¹⁰⁰ Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro.

A Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro introduziu no preceito em análise as liberalidades como sendo ainda indícios de fortuna, o que como já se aludiu, não encontrava apoio literal na redacção original da alínea f) do artigo 87º da LGT, porquanto não se enquadravam nem no conceito de acréscimos de património nem no conceito de consumo. O conceito de liberalidade engloba tudo o que esteja ligado à generosidade do seu autor, posto que nada obtém em troca do acto de dispor de património em favor de outrem, a não ser que isso advenha expressamente do acto dispositivo¹⁰¹. As doações e os legados são os exemplos mais típicos de liberalidades no nosso ordenamento jurídico. cremos, contudo, que com esta expressão no âmbito da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT o legislador visa verdadeiramente atingir as doações de dinheiro, porque são essas as liberalidades que, de forma paradigmática, constituem autênticos indícios de fortuna e riqueza. Não faria sentido tributar pelo presente mecanismo um contribuinte que, há muito dispendo de um imóvel de grande valor, como um palacete herdado de uma família antiga, o doe a um sobrinho preferido, posto que esse acto, por si só, não revelaria rendimento ocultado pelo visado, ou então tributar um legado que ofendesse a legítima dos herdeiros de tal contribuinte, até porque a estes sempre lhes é acessível a redução de liberalidades¹⁰² e o contribuinte já não é vivo ao tempo da consolidação jurídica do acto.

Por outro lado, faz todo o sentido presumir rendimentos a um sujeito passivo que, no mesmo período de tributação, faz donativos em dinheiro incompatíveis com a sua declaração de rendimentos, pois isso corporiza um sério indício de ocultação de fortuna e rendimento omitidos ao fisco. Assim, o legislador, em 2009, alarga o leque do que pode ser considerado indício de rendimento omitido, ao preconizar também todas aquelas situações em que, para além das aquisições de património não tipificadas legalmente e aquisições de serviços, se pode igualmente presumir, com elevado grau de certeza, uma grande disponibilidade de fundos, superior, também neste caso, a € 100.000 e desde que divergentes, evidentemente, com o rendimento declarado.

É também de assinalar o facto de o valor das revelações de fortuna abrangidas por esta alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT estar assinalado pela alínea c) do nº 5 do

¹⁰¹ Como acontece com as doações e os legados em que são impostas obrigações aos donatários ou legatários.

¹⁰² Redução de liberalidades por inoficiosidade, regime que aparece previsto nos artigos 2168º e ss do Código Civil (CC).

artigo 89º-A da LGT. Com efeito, aí se estatui que na determinação dos acréscimos patrimoniais se deve atender ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado. Este preceito, além de abalar o acórdão que citamos supra¹⁰³, parece dirigir-se apenas aos acréscimos de património e já não às despesas e liberalidades, o que também não faria sentido pois ou se incorre em despesas pelos valores documentados¹⁰⁴ ou se fazem liberalidades pelos valores que se entendam, não existindo valores de mercado para estes gastos, como é evidente.

Quanto ao presumido rendimento tributável, o regime da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT afasta-se, e muito, do rendimento padrão subjacente às manifestações de fortuna elencadas no nº 4 do artigo 89º-A da LGT, que varia entre os 20 e os 50% dos respectivos valores. Aqui, por força do que dispõe a alínea a) do nº 5 do artigo 89º-A da LGT, 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 90º, que permitam à AF fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada¹⁰⁵ e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, pelo que, na nova previsão normativa de 2009, tal diferença será o total dos indícios de fortuna se o sujeito passivo tiver omitido por completo a sua declaração de rendimentos.

Cumpra ainda referir que nos termos do nº 2 do artigo 87º da LGT, no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação do mecanismo das manifestações de fortuna constante do artigo 89º-A do mesmo diploma e da alínea f) do nº 1 do artigo 87º, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos nºs 3 e 5 do artigo 89º-A, o que significa um regime mais gravoso para aquele contribuinte que, no mesmo período de tributação, adquire um imóvel por preço superior a € 250.000 e simultaneamente uma obra de arte por valor superior a € 100.000, pois não pode pretender ser tributado pelo rendimento padrão no que respeita ao imóvel, e pela diferença entre o acréscimo de

¹⁰³ Acórdão do STA de 6 de Maio de 2009, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – Proc. nº 097/09, se bem que proferido muito antes da redacção legislativa da Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro, redacção que vem, por via do exposto, confirmar o que defendemos: que os acréscimos patrimoniais estão necessariamente ligados a uma ideia de aquisição.

¹⁰⁴ E que voltamos a salientar, devem ser obtidos por via oficiosa, nos termos do Despacho nº 3681/2006, de 16 de Fevereiro do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

¹⁰⁵ O legislador parece ter-se esquecido de referir aqui as liberalidades, o que parece não intencional, sendo-lhes aplicável exactamente o mesmo regime.

património e o rendimento declarado, no que respeita à obra de arte. Será tributado pela diferença de tudo em relação ao que ao que declarou, o que resulta do nº 2 do artigo 87º da LGT. Todavia, avizinham-se problemas se nos detivermos a cogitar na medida do cálculo do desfasamento declarativo que, no âmbito do artigo 89º-A da LGT, corresponderá a metade do rendimento padrão, pressuposto inexorável do respectivo mecanismo, enquanto que, no contexto da alínea f) do nº 1 do artigo 87º do mesmo diploma, corresponderá a qualquer divergência de qualquer montante. Pensamos, no entanto, que relativamente ao imóvel devem verificar-se todos os pressupostos, rigorosamente confirmados na fase de início de procedimento, o que significa que deverá verificar-se rigorosamente a divergência para menos de metade da declaração de rendimentos em relação a 20% do valor de aquisição do imóvel; contudo, no momento de fixar rendimento, pressupondo a concomitância das indicadas aquisições, deve ser presumida a diferença entre o declarado e o total das aquisições. Este o gravame que constitui e resulta do estatuído no nº 2 do artigo 87º da LGT.

2.5 – O elemento temporal

Na aplicação da tabela constante do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, tomam-se em consideração os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar¹⁰⁶, o que merece discorrer sobre a amplitude temporal do tipo de tributação em estudo, designadamente porque a alteração legislativa introduzida no corpo do nº 4 do artigo 89º-A da LGT¹⁰⁷ veio já permitir interpretações envidadas sobre os períodos em que a AF presume o rendimento ao sujeito passivo.

Em regra, para despoletar o mecanismo de avaliação sob análise, deverá ser confirmado se no ano de aquisição da manifestação de fortuna se verifica o pressuposto desfasamento declarativo, ou a omissão de declaração, pois em caso afirmativo será esse o ano a corrigir em sede de IRS e desde que não tenha caducado o direito à liquidação de imposto. Em caso negativo, porém, os rendimentos declarados pelo sujeito passivo deverão estar sob vigilância nos três anos seguintes ao da aquisição, pois se estes se

¹⁰⁶ Alínea a) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT.

¹⁰⁷ Pela Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro (OE 2007).

encontrarem desproporcionados em relação ao rendimento padrão respectivo, serão estes os períodos a corrigir. Dito de outra forma, será o ano em que é detectado o desfasamento declarativo aquele que é o alvo da presunção de rendimento, desde que a aquisição ocorra num dos três anteriores a esse. Este o entendimento que deveremos retirar do que vem estatuído nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT, o que levou já João Sérgio Ribeiro¹⁰⁸ a aduzir, e muito bem, que tal regime obvia a comportamentos evasivos na medida em que nos três anos seguintes ao da aquisição o contribuinte se verá compelido a manter um nível de rendimentos declarados que a permitem suportar.

O que não pode suceder é pretender-se tributar em mais do que um período a mesma presunção, como sobre isso já se pronunciaram dois acórdãos do TCAN¹⁰⁹. Pretendia num caso¹¹⁰ a AF fixar rendimento tributável em IRS para os anos de 2002 e 2004, com base na aquisição de um veículo automóvel de valor superior a € 50.000, ocorrida em 2002, tendo verificado que também em 2004 se verificava um desvio declarativo ao rendimento padrão, com os abatimentos anuais de 20% em relação ao ano de matrícula. Já no segundo caso¹¹¹, uma aquisição de três fracções autónomas ocorrida em 2003, determinaria, no entender da AF, correcções ao IRS de 2003 e de 2004, anos em que, pela via da alínea a) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT, verificou a discrepância declarativa. Ora, este entendimento está longe de ser equilibrado, de resto sequer foi sufragado pelo TCAN, que julgou poder o facto aquisitivo servir apenas de base à tributação no ano em que ocorre, ou se tiver ocorrido nos três anos anteriores. E dizemos pouco equilibrado porque cogitamos na possibilidade de a AF fixar rendimento tributável para quatro anos, com base apenas numa aquisição relevante, o que aparece extraordinariamente bem exemplificado por João Sérgio Ribeiro, no citado estudo.

Contudo, a redacção que a Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro deu ao corpo do nº 4 do artigo 89º-A da LGT veio levantar dificuldades interpretativas, ao estatuir

¹⁰⁸ João Sérgio Ribeiro, *Em Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

¹⁰⁹ Acórdão de 26-01-2006 – Proc. 01198/05.7BEVIS e Acórdão de 25-01-2007 – Proc. 00636/06.6BECBR, ambos visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹¹⁰ Acórdão de 26-01-2006 – Proc. 01198/05.7BEVIS.

¹¹¹ O acórdão do TCAN de 25-01-2007 – Proc. 00636/06.6BECBR não se pronunciou sobre a legalidade da fixação de rendimento tributável para o ano seguinte ao da aquisição, uma vez que o recorrente a conseguiu anular na 1ª instância, tendo apenas recorrido da fixação de rendimento para o ano de aquisição.

que (...) *considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do nº 2, nos três anos seguintes (...) o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte (...) o que, para além de ser redundante*¹¹², permite que dela se retire a interpretação que a AF pretendia e à qual aludimos nos citados acórdãos do TCAN. Isto porque da expressão “*e nos três anos seguintes*” surge a ideia de que também esses podem ser corrigidos, em relação a uma única manifestação de fortuna, desde que os rendimentos declarados nesses anos apresentem a pressuposta discrepância. Ora, o legislador não pode ter querido alcançar tal solução e, sufragando o aconselhado por João Sérgio Ribeiro no citado estudo, a leitura do preceito não deve ser demasiado cingida à letra da lei.

Acrescentamos que a expressão “*ano em causa*”, utilizada pelo legislador nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT e no nº 4 do mesmo normativo, se reporta a momentos diferentes, sendo que no primeiro caso se refere ao momento em que o contribuinte é inspeccionado e no segundo se refere ao momento ou ano da aquisição.

Já no que respeita à alínea f) do nº 2 do artigo 87º da LGT, nenhuma dificuldade se levanta, uma vez que os acréscimos de património se consideram verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada, nos termos da alínea b) do nº 5 do artigo 89º-A da mesma lei, pelo que em sede de IRS, os períodos a corrigir serão aqueles que correspondam ao momento da aquisição ou, tratando-se de despesa, o momento em que nela se incorre.

3. O ónus da prova

De análise absolutamente determinante e central no tipo de tributação em estudo encontra-se a nuclear questão da prova, que parece assumir contornos especiais num processo dominado pelo interesse público¹¹³ e assente em presunções. São estas duas

¹¹² Como muito bem é apontado por João Sérgio Ribeiro “*Dizer que para a detenção de um bem ser relevante, ele deve ter sido adquirido no ano em causa, ou num dos três anos anteriores, é a mesma coisa que dizer que a detenção de um bem é relevante no ano em que foi adquirido e nos três anos seguintes.*” em *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

¹¹³ Interesse que, segundo J. L. Saldanha Sanches, em *O ónus da prova no processo fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151, Lisboa, 1987, é constituído pela tributação de acordo com a lei, e não pela maximização de receitas fiscais.

particularidades que fazem da questão da prova uma questão de natureza única e elevada delicadeza, posto que transpostas para um processo fiscal onde se averiguará da legalidade do acto tributário excluem o princípio do dispositivo a que nos habituou o direito civil.

As provas têm por finalidade a demonstração da realidade dos factos¹¹⁴, realidade que, em princípio, deve ser evidenciada por aqueles que os invocam. Neste contexto, convém acentuar que, transposta para um processo de natureza fiscal, a prova será dirigida a demonstrar duas situações: a existência do facto tributário e/ou a quantificação do mesmo¹¹⁵, o que nos leva a procurar compreender qual o objecto da prova no âmbito da tributação das manifestações de fortuna.

Verificados os pressupostos da tributação a que se foi aludindo, compete 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 do acréscimo de património ou da despesa efectuada, segundo o nº 3 do artigo 89º-A da LGT, o que inculca a ideia que o objecto da prova será dirigido à existência do facto tributário – o rendimento – e que, estando esta na incumbência do sujeito passivo que pretenda afastar a tributação, sempre nos levaria a afirmar que se encontra onerado com a prova (diabólica) de um facto negativo – a inexistência de rendimento.

Contudo, não é assim.

A verdade é que o sistema normativo das manifestações de fortuna é apontado como um sistema de tributação presuntivo¹¹⁶ assente, portanto, numa presunção verdadeiramente material, porque dirigida à existência e substância da obrigação tributária, estabelecida por lei. Com efeito, o rendimento padrão mais não passa de uma ilação que o legislador fiscal tira de um facto conhecido (as aquisições, consumos ou acréscimos de património) para firmar um facto desconhecido (o rendimento que o sujeito passivo possa ter ocultado), corporizando exactamente a definição que encontramos no artigo 349º do Código Civil (CC). A presunção legal assim estatuída comporta a necessária inversão do ónus da prova, como já decorreria do artigo 344º nº 1

¹¹⁴ Artigo 341º do Código Civil.

¹¹⁵ J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, auto avaliação e avaliação administrativa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 173, Lisboa, 1995.

¹¹⁶ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

do CC, se não estivesse expressamente consagrada no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT. Tal inversão desloca o sacrifício probatório para a esfera do sujeito passivo que, pretendendo afastar a preconizada tributação, tem o maior interesse e é compelido a demonstrar o contrário¹¹⁷, isto é, que é outra a fonte das manifestações de fortuna, do acréscimo de património ou da despesa efectuada, pelo que por aqui se conclui que não está onerado com a prova de facto negativo.

Afigura-se imprescindível, em face do exposto, fazer referência às regras de repartição do ónus da prova em processo fiscal, tomando sempre em linha de conta que, no campo da tributação de rendimentos por métodos indirectos, a presunção se afasta da sua concepção tradicional como meio de prova indirecto¹¹⁸, se bem que não se encontra de modo nenhum desligada da actividade probatória como incumbência ou encargo daqueles a quem aproveita.

A distribuição do ónus da prova tem sido preocupação constante nos sistemas fiscais mais aperfeiçoados¹¹⁹, na medida em que sempre se debateu qual a solução mais equilibrada entre dois extremos opostos, no âmbito de processos de natureza fiscal. Por um lado, colocar o ónus da prova ilimitadamente a cargo do contribuinte resultaria em inaceitável iniquidade, por ser muito difícil a prova do facto negativo ou quase impossível; por outro lado, pretender colocá-lo de forma ilimitada a cargo da AF redundaria na paralisia total desta no combate à fraude e evasão fiscais.

Assim, não parece desequilibrado estatuir que o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da AF ou dos contribuintes recaia sobre quem os invoque, tal como parece positivado no n.º 1 do artigo 74.º da LGT. Nos casos, porém, em que se deva produzir prova da não plenitude da declaração do contribuinte e para desonerar a AF da prova quase diabólica, como já o Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal¹²⁰ recomendava, dá-se a inversão do ónus, competindo então ao

¹¹⁷ Prova do contrário não se confundirá com contraprova, pois esta destina-se apenas a criar a dúvida ou a incerteza acerca da verdade dos factos, cfr. Pires de Lima e Antunes Varela, em *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, Volume I - 4.ª Edição, 1987.

¹¹⁸ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequilibrar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

¹¹⁹ Tal, como entre nós, já era adiantado pelo Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

¹²⁰ Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

contribuinte a prova da congruência entre os rendimentos declarados e os acréscimos de património.

Tal inversão, por conseguinte, opera-se por recurso à consagração legal de uma presunção - o rendimento padrão que é tido por necessário à expressão da riqueza que revelam as manifestações de fortuna - e porque o estabelecimento legal de presunções tem o resultado normal e serve o intuito de inverter o ónus da prova. Este contribuinte, agora onerado pela prova do contrário – a de que é outra a fonte (e por outra, quer-se dizer que pode ser qualquer uma com exclusão de rendimento ocultado), não se pode fazer valer da presunção de boa fé que aparece estabelecida a seu favor no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, mercê do estatuído na alínea d) do n.º 2 da mesma norma, o que faz todo o sentido na medida em que a tributação das manifestações de fortuna aparece indelevelmente ligada e é despoletada pela falta de veracidade declarativa. No dizer de J. L. Saldanha Sanches¹²¹, o encargo probatório assim deslocado para a esfera do contribuinte constitui um verdadeiro ónus da prova material, uma vez que se não conseguir justificar a fonte da sua fortuna, transforma a presunção relativa, que até aqui podia afastar, numa presunção absoluta, ou de *iure et de iure*, insusceptível de prova em contrário, o que abordaremos mais detalhadamente adiante, assim que nos detivermos nos problemas levantados pela justificação parcial da fonte.

Igualmente importante se torna reflectir sobre o ónus da prova que compete à AF, no tipo de procedimento em estudo. É que tomando em consideração que a verdade material constitui o fim último do processo fiscal, seja ele gracioso ou contencioso¹²², e que a AF se encontra vinculada a tudo investigar para a obter, sem sequer estar subordinada à iniciativa do contribuinte, expressão do princípio do inquisitório consagrado no artigo 58.º da LGT¹²³, cumpre-nos assinalar que Alberto Xavier¹²⁴ refere não existir ónus da prova do fisco, antes um verdadeiro encargo investigatório que,

¹²¹ J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova no processo fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151, Lisboa, 1987.

¹²² J. L. Saldanha Sanches, em *O ónus da prova no processo fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151, Lisboa, 1987.

¹²³ Que, de resto, aparece igualmente consagrado no âmbito do processo jurisdicional, uma vez que se determina, no artigo 13.º do CPPT, um poder dever do juiz de realizar ou ordenar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade.

¹²⁴ Alberto Xavier, “*Aspectos fundamentais do contencioso tributário*”, Lisboa, 1972.

todavia, se encontra numa relação de reciprocidade com os deveres de cooperação do sujeito passivo¹²⁵. Contudo, cada vez que o legislador consagre uma presunção como o rendimento padrão é curioso assinalar que não compete à AF a prova de qualquer facto, ao invés, trata-se da emanção de um facto, na linha de entendimento de João Sérgio Ribeiro¹²⁶, o que não a liberta de demonstrar o facto base (o consumo, a despesa, o acréscimo de património) e a conexão (a probabilidade) deste ao facto presumido (rendimento) e que já se encontra pré-estabelecida. O mesmo autor aponta ainda que o estabelecimento de tal presunção constitui um instrumento idóneo ao serviço da AF, enquadrável numa actividade intelectual dirigida à fixação normal dos factos, orientação que parece ser de subscrever.

Pelo que somos de concluir que, se por um lado compete ao contribuinte a prova de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, dispensando-se a AF da prova do facto presumido, por outro lado, incumbe a esta a demonstração de que se encontram verificados os pressupostos da tributação, que é o mesmo que dizer, as condições de verificação da presunção legal. Parece evidente que, em comparação com o esforço probatório do contribuinte, a actividade da AF aparece claramente desvanecida, limitando-se à verificação dos pressupostos legais de cuja existência depende a presunção, o que se compreende e se impõe, pois se por um lado a inversão do ónus da prova não deixa de representar um esquema sancionatório para aquele que, com muita elevada probabilidade, esquivou rendimentos à tributação, não deixa de ser, por outro, um poderoso mecanismo de combate à evasão fiscal servido pela excepção às regras de distribuição equilibrada do *onus probandi*, único possível num sistema que visa dispensar justamente o fisco de demonstrar que aquele contribuinte não declarou todos os rendimentos que auferiu. É exactamente por se mostrar que o procedimento da AF se circunscreve à verificação de pressupostos de facto que se enquadram na previsão normativa, portanto, dentro dos limites da legalidade a que está vinculada, que se

¹²⁵ Relação apontada por João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

¹²⁶ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

designa a tributação das manifestações de fortuna como uma forma de tributação automática, e ainda porque no método de descobrir o facto jurídico relevante – o rendimento – basta a ingerência dos factos constitutivos da presunção legal para que se despolete o mecanismo.

O que merece a referência indispensável à incontrovérsia de que tais factos deverão ser dotados, sob pena de todo o procedimento estar inquinado de ilegalidade.

Exemplifica-se com uma situação a que já se aludiu quando foram abordadas as manifestações de fortuna: colocada a questão de saber se o valor de aquisição de um imóvel comporta, além do preço, tudo o que o contribuinte haja despendido na compra do bem, designadamente, encargos com a escritura, registo e impostos gerados pelo acto translativo, temos de concluir que o facto base – valor de aquisição – é controverso, e nessa medida com a virtualidade de inquinar todo o procedimento que visa tributar o rendimento padrão que lhe corresponde. Pois se o contribuinte adquire um imóvel pelo preço de € 249.000, verificado o pressuposto desfasamento para menos da sua declaração de rendimentos, somos levados a concluir que a resposta a tal questão definirá se opera, ou não, a preconizada presunção de rendimento, posto que situada na linha fronteira do valor de aquisição a partir do qual se inicia o procedimento.

Daqui se infere a enorme utilidade da abordagem a estas questões que, se inicialmente aparentam preocupações excessivas com a terminologia utilizada pelo legislador na definição de conceitos, agora assumem uma indiscutível relevância prática designadamente ao sindicar o acto tributário na esfera jurisdicional.

Assim, exactamente sobre o que se disse relativamente ao que granjeia o termo valor de aquisição, é importante ter presente que ao contribuinte visado sempre será lícito opor todas as questões levantadas quanto ao elemento temporal e à tipicidade das manifestações de fortuna que aparecem definidas na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT.

Logo, é chegado o momento de fazer a destrição dos elementos que, invocados pelo sujeito passivo, podem afastar a tributação pelo rendimento padrão fixado para as manifestações de fortuna e que surgem necessariamente ligados à técnica legislativa da presunção: o contribuinte tanto pode abalar o facto base, ou pressuposto fáctico do

mecanismo, como afastar o rendimento padrão com a demonstração de que é outra a fonte da sua fortuna.

No primeiro grupo de elementos apontamos como indispensável a incontrovérsia do facto base. Por isso é importante perceber o sentido das expressões aquisição, valor de aquisição, automóvel ligeiro de passageiros, motociclo, barco de recreio, aeronave de turismo, suprimentos e empréstimos a que já aludimos a propósito do artigo 89º-A da LGT, ou os conceitos de acréscimos de património, despesa e liberalidades que abordamos no âmbito da linha f) do artigo 87º da LGT, contando ainda com o pressuposto previsto desfasamento declarativo e ainda tendo presente o elemento temporal da tributação, exactamente este o motivo porque tanto nos preocupamos com a terminologia legislativa.

No segundo grupo de elementos, o sujeito passivo pode afastar a tributação pelo rendimento padrão, se demonstrar, a título exemplificativo:

- que recorreu a empréstimo bancário;
- que recebeu herança ou doação;
- que os rendimentos não declarados estão dispensados de declaração, como é o caso dos previstos na alínea a) do artigo 58º CIRS;
- que os rendimentos não declarados se referem a outro período de tributação e são, eventualmente, não tributáveis, devido ao facto de ter caducado o direito à sua liquidação, ou a um período de tributação em que mostre haver um volume de rendimentos razoável¹²⁷.

4. A justificação parcial da fonte

Na sequência do aludido esforço probatório com que o sistema onera o sujeito passivo, pode dar-se o caso de este só parcialmente conseguir justificar a fonte da manifestação de fortuna, e com isto queremos dizer que os factos invocados e demonstrados pelo sujeito passivo no segundo grupo de elementos a que aludimos – os que se destinam a afastar a tributação pelo rendimento padrão – só parcialmente alcançarem o desígnio de justificar a origem da sua riqueza. Tal pode suceder porque

¹²⁷ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

contraiu um crédito junto de instituição financeira para a aquisição de um imóvel, porque auferiu rendimentos dispensados de declaração (mormente os previstos na alínea a) do artigo 58º do CIRS), porque herdou, ou porque recebeu uma doação em dinheiro, simplesmente tais valores não são suficientes para justificar o afastamento da presunção de rendimento.

É sobre isto que se pretende reflectir, mas com a cautela de não esquecer a estruturação e funcionamento da técnica da presunção a que se aludiu.

Começando por dirigir a análise à letra do estatuído no artigo 89º-A da LGT, designadamente à redacção legislativa dos nºs 3 e 4 do preceito, parece resultar a impossibilidade de o sujeito passivo afastar a tributação pelo rendimento padrão, ainda que justifique que uma parte do valor que utilizou para as aquisições ou despesas teve origem, por exemplo, numa doação. Em nenhum momento, pois, a letra do preceito parece permitir o afastamento parcial do *quantum* de matéria tributável padronizado na tabela do nº 4. Assim, verificados todos os pressupostos de facto legalmente consagrados para o despoletar do mecanismo, ao contribuinte caberá a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna, do acréscimo de património ou da despesa efectuada¹²⁸; caso falhe tal intento, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do nº 4.

É curioso notar que o nº 3 do artigo 89º-A da LGT refere expressamente que o contribuinte deverá comprovar que *é outra a fonte das manifestações de fortuna* o que nos leva a questionar se o que o legislador quis alcançar com tal redacção foi pretender que o contribuinte deva explicar a proveniência do dinheiro que utilizou para as aquisições da tabela do nº 4, quando presume como necessário para as fazer um rendimento pré-estabelecido bastante inferior. O pertinente paradoxo é muito bem apontado e ilustrado por João Sérgio Ribeiro¹²⁹ que, no referenciado estudo, faz a demonstração de como pode ser pernicioso e sem sentido a confusão entre o facto base da presunção – a manifestação de fortuna – e o facto presumido – o rendimento padrão que o legislador pré-estabeleceu como sendo o necessário para sustentar as aquisições

¹²⁸ Artigo 89º-A, nº 4 da LGT.

¹²⁹ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

da tabela do nº 4 do mesmo preceito¹³⁰. A verdade é que aquela jurisprudência que, entre nós, dá relevância à comprovação parcial da fonte das manifestações de fortuna¹³¹ propugna exactamente a interpretação de que o contribuinte deverá comprovar o valor das aquisições e não o valor do rendimento tido por necessário para as fazer.

O que não podemos perfiar, pois tal interpretação nos parece esquecer que a base da tributação das manifestações de fortuna é uma presunção de rendimento que está pré-estabelecido pelo legislador como sendo o necessário para efectuar as aquisições e consumos descritos na tabela do artigo 89º-A da LGT, devendo por isso poder ser afastada nos precisos termos em que o sujeito passivo comprove que a fonte é diversa e na sua exacta medida. Assim, se o objectivo é presumir rendimento, é a presunção de rendimento (o rendimento padrão¹³²) que deve ser afastada, mediante a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados.

Ao invés, a jurisprudência que não dá relevância à comprovação parcial da fonte das manifestações de fortuna¹³³ preconiza uma interpretação literal do normativo em causa, o que também não podemos acolher. Com efeito, atendendo a que a avaliação indirecta é um meio de uso excepcional e tipificado, tomando ainda em linha de conta que a AF se encontra vinculada ao dever de descoberta da verdade material¹³⁴, e considerando ainda que o sistema jurídico fiscal é dotado de alguma racionalidade que pressupõe a salvaguarda dos direitos dos contribuintes¹³⁵, somos levados a uma conclusão: da interpretação da norma não pode resultar que a justificação parcial da fonte não mereça qualquer tipo de consequência na tarefa de quantificar o rendimento a tributar, afinal do imposto a pagar.

¹³⁰ Ilustrando a situação, o autor afirma que “(...) não se compreende que, para afastar uma presunção de rendimento tributável, suponhamos de € 50.000, decorrente da aquisição de um imóvel, um determinado sujeito passivo tenha de comprovar não simplesmente que esse montante, por resultar de uma fonte diversa, não é rendimento tributável, mas fazer prova da disponibilidade de uma receita 5 vezes superior, isto é, de € 250.000, só assim lhe sendo permitido o afastamento da presunção.”

¹³¹ Acórdãos do STA de 17-01-2007 – Proc. 01225/06, e de 19 de Maio de 2010 – Proc. 0734/09; Acórdão do TCAS de 23-09-2008 – Proc. 02605/08, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹³² Aliás, João Sérgio Ribeiro bem aponta que “O património não se encaixa no conceito legal de rendimento (...)”, em *Tributação presuntiva do Rendimento...* ob.cit.

¹³³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) de 20-04-2006 – Proc. nº 1090/06; Acórdão do STA de 6-6-2007- Proc. nº 390/07; Acórdão STA de 28-01-2008 - Proc. 0761/08, todos visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹³⁴ Artigo 58º da LGT.

¹³⁵ Como muito bem é apontado por J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária*, ob.cit., Ciência e Técnica Fiscal, 1995.

E isto porque apelamos às regras de interpretação da lei, pois não estamos em crer que a interpretação literal do preceito, embora muito defendida¹³⁶, conduza a soluções de justiça, o que nos obriga a recorrer ao disposto no artigo 9º do CC (*e.v.* do nº 1 do artigo 11º da LGT¹³⁷), que sugere ao intérprete que não se limite à letra da lei mas tome em consideração o pensamento legislativo, tenha em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições em que é aplicada.

Mas há mais.

Quando se afirma que “*O valor de aquisição das manifestações de fortuna deve obter justificação cabal e total, e não apenas parcial, sob pena de aplicação do disposto no nº 4 do artigo 89º-A da LGT (rendimento padrão).*”¹³⁸, algo de muito mais grave sucede, no nosso entender, do que uma errada interpretação do normativo. É que admitir o afastamento da tributação pelo rendimento presumido apenas nos casos em que o sujeito passivo demonstre a totalidade da fonte da sua fortuna é transformar a presunção de rendimento padrão, que até aqui podia ser ilidida, numa autêntica presunção absoluta, o que constitui afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

Represente-se a hipótese de a um determinado contribuinte faltarem apenas vinte Euros para justificar uma determinada aquisição¹³⁹ e retirem-se as conclusões que impõem: em teoria, de nada lhe valerá demonstrar o que quer que seja, pois será inelutavelmente tributado pelo rendimento padrão quando é muito pouco provável que o tenha auferido e ocultado. Assim, o grau de probabilidade da ocorrência do rendimento é de tal forma baixo, no exemplo em apreço, que acaba por ser inaceitável que a presunção opere de forma cega e absoluta. Portanto, somos de entender que a interpretação literal do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, ao coarctar a possibilidade de o contribuinte afastar parcialmente a tributação pelo rendimento padrão, fundada numa

¹³⁶ Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª edição, Lisboa, 2003, em anotações ao preceito em análise.

¹³⁷ Desconsiderando o nº 3 do artigo 11º da LGT, porquanto não existe qualquer dúvida sobre o sentido da norma de incidência a aplicar.

¹³⁸ Acórdão do TCAS de 20-04-2006 – Proc. nº 1090/06, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹³⁹ Salientamos que, no nosso entender, todo o montante a justificar deve ser dirigido ao rendimento padrão e não ao valor de aquisição da manifestação de fortuna, pois como já se aludiu, é aquele que o legislador considera como necessário para as aquisições da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT.

matéria colectável fixada à revelia do princípio da igualdade tributária¹⁴⁰ é, acima de tudo, inconstitucional, como são todas as presunções inilidíveis de rendimento¹⁴¹.

É justamente no princípio constitucional da capacidade contributiva que muitos dos problemas colocados no âmbito da avaliação indirecta vão beber as suas soluções, aliás ele aparece intimamente ligado, desde os seus primórdios, desde que existe poder político organizado, ao *quantum* a tributar por quem repartir o custo da sociedade civilizada, no conhecido aforismo de Oliver W. Holmes.

Em tudo há um limite. Ainda que se aplauda vivamente o esforço legislativo na luta contra a evasão fiscal, fundamento racional da tributação indirecta, há um limite ao poder de tributar, que resulta emanado da conjugação do princípio geral da igualdade com os princípios da constituição fiscal. Limite evidentemente material, que não exclui a avaliação indirecta como não o exclui o princípio da tributação pelo rendimento real, como regime regra, aplicável aos contribuintes singulares¹⁴².

A capacidade contributiva como critério e pressuposto da tributação¹⁴³ veda ao legislador o estabelecimento de presunções absolutas¹⁴⁴, como nos parece ser o caso do rendimento padrão sobre que vimos reflectindo. Com efeito, ao desatender à justificação parcial da fonte da manifestação de fortuna, os n.ºs 3 e 4 do artigo 89º-A prescrevem um remédio aparentado com uma presunção inilidível de rendimento, colocando o sujeito passivo num dilema inaceitável: de nada lhe valerá pretender justificar o que quer que seja da proveniência da fortuna que evidenciou, ainda que lhe falte um único Euro para comprovar a totalidade do que despendeu na aquisição¹⁴⁵. É esta interpretação dos n.ºs 3

¹⁴⁰ Como é apontado no acórdão do Tribunal Constitucional (TC) n.º 348/97, visível no sítio electrónico com o endereço www.tribunalconstitucional.pt.

¹⁴¹ “Na verdade, ao obstar, em termos absolutos, à possibilidade de o contribuinte provar a eventual insuficiência ou mesmo ausência de manifestações da respectiva capacidade contributiva, uma tal norma pode constituir-se em suporte de uma tributação em que está de todo ausente o critério da capacidade contributiva.” – José Casalta Nabais, em comentários ao Ac. TC n.º 348/97, revista Fisco n.º 84/85.

¹⁴² Princípio orientador da determinação da matéria colectável de toda a actividade empresarial em sentido lato, como é apontado por José Xavier de Basto em “*O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*”, Revista Fiscalidade n.º 5, Janeiro de 2001.

¹⁴³ José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Almedina, 2009.

¹⁴⁴ V.g. acórdãos do TC n.º 348/97 e n.º 211/03.

¹⁴⁵ “*O facto, pois, de o rendimento não ser todo consumido em vida leva-nos à conclusão de que, segundo o princípio da capacidade de pagar, estão nas mesmas condições, devendo satisfazer o mesmo imposto, não os indivíduos que consomem o mesmo, e sim os indivíduos que obtêm o mesmo rendimento.*” Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, 1995.

e 4 do artigo 89º-A da LGT que não tem admissibilidade constitucional por colidir com o princípio da capacidade contributiva.

A abordagem da jurisprudência face ao problema da justificação parcial não tem sido muita. É com alguma perplexidade que constatamos que muito raramente o Tribunal Constitucional (TC) foi chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade de normas jurídico-fiscais à luz do princípio da capacidade contributiva¹⁴⁶, sendo de resto os acórdãos nº 348/97 e nº 211/03 os únicos exemplos de decisões que ajuizaram inadmissíveis as presunções absolutas de rendimento e património, respectivamente.

Todavia, e no que à tributação das manifestações de fortuna concerne, tem sido convocado a pronunciar-se sobre a admissibilidade constitucional do nº 3 do artigo 146º-B do Código de Processo e Procedimento Tributário (CPPT), quando aplicável por força do disposto no nº 8 do artigo 89º-A da LGT, (acórdãos do TC nº 646/2006 e nº 24/2008), de resto ajuizando pela inconstitucionalidade do normativo, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

Já no acórdão nº 251/2007, pelo contrário, o TC absteve-se de conhecer o objecto do recurso por questões ligadas ao incumprimento do ónus do recorrente no decurso do processo nas instâncias, designadamente o de suscitar a questão da constitucionalidade do nº 3 do artigo 146º-B do CPPT e do artigo 89º-A da LGT¹⁴⁷ no tribunal recorrido. O que parece importante salientar é que o recurso veio interposto do já aludido acórdão do TCAS de 20 de Abril de 2006 que indeferiu a pretensão do recorrente. Assim se perdeu lamentavelmente uma excelente oportunidade para invocar o princípio da capacidade contributiva em ordem a testar as nossas reflexões.

Finalmente o acórdão do TC nº 397/08, mais uma vez lamentavelmente, não conheceu o objecto do recurso que versava sobre a constitucionalidade dos artigos 75º nº 2 alínea d) e 89º-A, nºs 1, 2 alínea b), 3 e 4, mas, desta feita, pela inutilidade do mesmo, porquanto qualquer que fosse a decisão do TC não interferiria com a Sentença

¹⁴⁶ José Casalta Nabais, “*Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal*” – *Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2006.

¹⁴⁷ Que se encontra rigorosamente estabelecido na Lei do TC (Lei nº 28/82 de 15 de Novembro) e que é frequentemente esquecido.

vinda do Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Coimbra que, no caso, considerou não existirem os pressupostos para a tributação da manifestação de fortuna.

Importa ainda referir que a esmagadora maioria das situações em que a justificação parcial da fonte é levantada no STA¹⁴⁸ ela aparece invocada com a finalidade de afastar os pressupostos da presunção, quando, a nosso ver, sempre haveria de surgir para corrigir o rendimento padrão.

5. A derrogação de sigilo bancário

Pretender combater a fraude e evasão fiscais ao consagrar legalmente um sistema de tributação como o que temos sob análise e concomitantemente obstaculizar a AF a derrogar o sigilo bancário, é conceder elevada protecção aos contribuintes que mais gravemente violam as suas obrigações tributárias, fazendo alastrar o sentimento de impunidade e quebrando a credibilidade no sistema fiscal¹⁴⁹.

A derrogação do sigilo bancário é reconhecidamente um poderoso instrumento de combate à fraude e evasão fiscais, porventura absolutamente indispensável na tarefa de perseguir rendimentos ocultados e receita para o erário público, que neutraliza os evidentes prejuízos para a equidade na repartição da carga fiscal.

Em Portugal, contudo, a derrogação de sigilo bancário é um autêntico tabu, alvo de assinalável timidez legislativa, ainda que nos últimos anos e no passado mais recente sejam de destacar algumas alterações legais¹⁵⁰ que visam alargar os poderes da AF nesta matéria. Ainda há poucos anos, Portugal aparecia ao lado da Suíça na consideração de que o segredo bancário constitui segredo profissional, comercial, ou industrial nos termos e para os efeitos do artigo 26º da Convenção Modelo da OCDE¹⁵¹. O melindre relaciona-se ainda com o facto de o levantamento de sigilo bancário poder colidir com a consagração constitucional do princípio da reserva da intimidade da vida privada e

¹⁴⁸ Acórdão do STA de 6 de Junho de 2007 (Proc. 0390/07); acórdão do STA de 16 de Abril de 2008 (Proc. 0234/08); acórdão do STA de 28 de Janeiro de 2009 (Proc. 037/09); todos visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹⁴⁹ Como já se adiantava no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

¹⁵⁰ Introduzidas pelas Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro, Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro (OE 2005), Lei nº 64-A/2008 de 31 de Dezembro (OE para 2009), pela Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro e, mais recentemente, pela Lei nº 36/2010 de 2 de Setembro.

¹⁵¹“ *Improving Access to bank information for tax purposes*” OECD, 2000.

familiar (artigo 26º da Constituição da República Portuguesa – CRP)¹⁵², mas só na aparência, pois tal invocação mais não passa, a nosso ver, de uma excessiva preocupação garantística que, além do mais, esquece o direito do contribuinte a uma distribuição justa dos encargos tributários¹⁵³. Pensamos, neste particular, ser de acolher na íntegra o entendimento de J.L. Saldanha Sanches¹⁵⁴ ao excluir o segredo bancário da proteção constitucional da intimidade das pessoas e das famílias. Com efeito, o acesso a informações protegidas pelo segredo bancário para controlo da declaração de rendimentos do sujeito passivo em nada respeita à sua intimidade, tão só à sua privacidade¹⁵⁵ na medida em que fornece elementos de natureza patrimonial, como sejam o seu rendimento, as aquisições e as variações de património.

De qualquer forma, o esquema legislativo de derrogação de sigilo bancário tem sido utilizado cada vez mais frequentemente, como se demonstra no gráfico seguinte¹⁵⁶, que se reporta aos anos de 2005 a 2008.

¹⁵² “Nesta, como em outras situações, não têm faltado os acérrimos defensores dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, indefesos face ao Estado autoritário, cerceador das liberdades individuais e da livre iniciativa.”, como era já afirmado no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996.

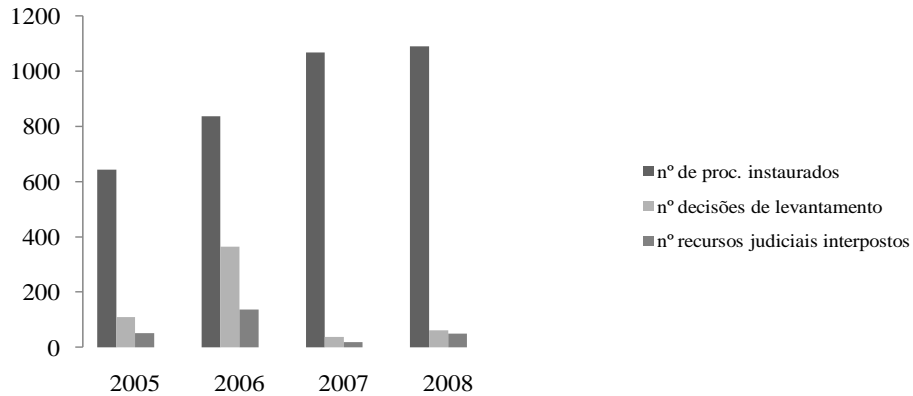
¹⁵³ Tal como já foi entendido pelo Tribunal Constitucional Alemão, cfr. J. L. Saldanha Sanches, *Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional*, Fiscalidade nº 21, Janeiro/Março 2005.

¹⁵⁴ J. L. Saldanha Sanches, em *Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional*, Fiscalidade nº 21, Janeiro/Março 2005 e em *Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real*, CTF nº 377, Lisboa, 1995.

¹⁵⁵ J. L. Saldanha Sanches, em *Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real*, CTF nº 377, Lisboa, 1995, o autor consegue delinear a diferença entre a esfera da intimidade e a esfera da privacidade do indivíduo.

¹⁵⁶ Fonte de recolha dos dados para a construção do gráfico (da nossa autoria): relatórios de combate à fraude e evasão fiscais, publicados pelo Ministério das Finanças em Janeiro de 2006, Fevereiro de 2008 e em Fevereiro de 2009.

Gráfico 1 - Derrogação de sigilo bancário



Os dados evidenciam um aumento sistemático do número de processos instaurados para o levantamento de sigilo bancário que tende a estabilizar, não sendo, todavia, proporcionalmente acompanhados por decisões efectivas de derrogação, o que seria paradoxal se não fosse considerado que, em muitos casos, os contribuintes autorizaram voluntariamente o acesso da AF. O que causa alguma perplexidade é o número de processos, que nunca chega a atingir os 1200 no universo de contribuintes portugueses (pessoas singulares e colectivas), mostrando uma evidente timidez na prática administrativa de recurso a este instrumento de controlo.

Cumpram agora fazer a análise não exaustiva do regime jurídico da derrogação de sigilo bancário, convocando apenas as disposições que interessam e servem o mecanismo de tributação das manifestações de fortuna previsto no artigo 89º-A e na alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT.

Começando por apontar que o mecanismo legal de derrogação de sigilo bancário se concretiza em dois planos distintos: por um lado, o acesso a informações relativas a operações financeiras previsto no artigo 63º-A da LGT; por outro, o acesso a informações e documentos bancários, regulado no artigo seguinte do mesmo diploma, o artigo 63º-B.

No primeiro plano de informações deverá ser feita a distinção entre os casos em que as instituições de crédito e sociedades financeiras estão sujeitas a mecanismos de

informação automática e de comunicações à Direcção-Geral dos Impostos (DGCI)¹⁵⁷, e os casos em que aquelas mesmas instituições estão obrigadas a fornecer informações a pedido da AF¹⁵⁸. Distinção que não deixa de ser pertinente pois se no primeiro caso a AF pode dar início ao procedimento de avaliação indirecta com base em informações que lhe são fornecidas, por imperativo legal, pelas instituições financeiras, no segundo já se exige um esforço investigatório que pressupõe que a AF possua indícios de evasão fiscal previamente ao pedido de informação que, por sua iniciativa, dirige às mesmas instituições.

Assim, a aquisição da notícia de indícios de riqueza pode dar-se por efeito da transmissão automática de informações de abertura e manutenção de contas bancárias por contribuintes cuja situação tributária não se encontre regularizada e inseridos em sectores de risco, transferências transfronteiriças e transferências financeiras que tenham como destinatário entidade localizada em país, território ou região com regime de tributação privilegiada mais favorável, nos termos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 63.º-A da LGT.

Por outro lado, no decurso de uma investigação já em curso, a AF pode obter os indícios de sinais exteriores de riqueza mediante a solicitação às instituições financeiras de informações sobre o fluxo de pagamentos com cartões de crédito e de débito a sujeitos passivos inseridos em determinados sectores de actividade que auferam rendimentos da categoria B de IRS, nos termos do n.º 3 do artigo 63.º-A da LGT.

Pensamos que as informações descritas se enquadram mais no âmbito e para os efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, em ordem à obtenção de indícios de incrementos patrimoniais e despesa efectuada pelos sujeitos passivos de IRS abrangidos pelo artigo 63.º-A da LGT, mas não excluimos que, por exemplo, possam ser solicitadas informações sobre o fluxo de pagamentos com cartões para confirmar uma alegada doação em dinheiro que sustente alguma das aquisições da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Já no que respeita ao acesso a informações e documentos bancários, regime previsto no artigo 63.º-B da LGT, encontra-se excluída a informação automática por parte das instituições financeiras, sendo sempre da iniciativa da AF solicitar-lhes tais

¹⁵⁷ Artigo 63.º-A n.ºs 1 e 2 da LGT.

¹⁵⁸ Artigo 63.º-A n.º 3 da LGT.

elementos. No que concerne à tributação das manifestações de fortuna, interessa-nos convocar o estatuído nas alíneas b) e c) do nº 1 do artigo 63º-B da LGT, que concretizam os casos em que a AF pode aceder a documentos e informações bancárias e que correspondem exactamente ao âmbito de aplicação tanto do artigo 89º-A da LGT, como à alínea f) do nº 1 do artigo 87º do mesmo diploma.

Com efeito, a AF pode aceder a informações e documentos bancários do sujeito passivo quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível¹⁵⁹, exactamente o elemento que é despoletado e que integra o desfasamento declarativo a que alude o nº 1 do artigo 89º-A da LGT. E não é que o acesso a tais informações seja indispensável para despoletar o mecanismo de avaliação indirecta sob análise, verificados que estejam os pressupostos da presunção ou a existência dos factos base a que já aludimos, mas não deve ser esquecido que sobre a AF impende um dever de descoberta da verdade material¹⁶⁰ que em caso algum pode ser afastado. O que nos permite aduzir que se o acesso a informações bancárias pela via da existência de indícios de falta de veracidade declarativa revelar capitais e rendimentos acima dos padronizados na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, e mesmo até dos valores das respectivas manifestações de fortuna, sempre será lícito à AF fixar rendimento superior de acordo com os critérios do artigo 90º da LGT, como resulta do corpo do nº 4 daquele normativo.

Idêntica situação ocorre quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados nos termos da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, que constitui igualmente um dos casos em que a AF pode aceder a informações e documentos bancários do sujeito passivo, nos termos da alínea c) do nº 1 do artigo 63º-B do mesmo diploma.

Resta acrescentar que, em qualquer dos casos, a decisão de derrogação de sigilo bancário não está sujeita ao consentimento do sujeito passivo, tão pouco à sua audição prévia, apenas sendo legalmente exigível a sua notificação no prazo de 30 dias após a sua emissão e a respectiva fundamentação com expressa menção dos motivos que a determinaram¹⁶¹. Da decisão da AF de aceder a documentos e informações bancárias,

¹⁵⁹ Alínea b) do nº 1 do artigo 63º-B da LGT.

¹⁶⁰ Artigo 58º da LGT.

¹⁶¹ Como resulta do nº 4 do artigo 63º-B da LGT.

pode o sujeito passivo recorrer no prazo de 10 dias a contar da referida notificação, para o tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal¹⁶² e, apesar de o processo tramitar como urgente¹⁶³, o recurso tem efeito meramente devolutivo, por força do disposto no nº 5 do artigo 63º-B da LGT. Ao que cumpre aditar que, no caso de deferimento do recurso, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte, nos termos do preceituado no nº 6 do normativo em análise, o que nos leva a afirmar, tal como J. L. Saldanha Sanches¹⁶⁴, que triunfou, mais uma vez o “*paradigma do criminoso*” posto que ao contribuinte é legítimo esconder da AT “*as provas de qualquer facto que demonstre a violação de qualquer dever de cooperação, em especial de natureza declarativa.*”

Ao invés, se se tratarem informações bancárias respeitantes a familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte, já a decisão de derrogação de sigilo está dependente da sua audição prévia e o recurso que dela poderão igualmente interpor tem efeito suspensivo¹⁶⁵, o que nos leva a reflectir se este mecanismo pode ser utilizado para aceder a tais informações respeitantes aos elementos do agregado familiar do sujeito passivo ou a sociedades na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, para os efeitos do disposto nas alíneas a) e b) do nº 2 do artigo 89º-A da LGT. Dito de outra forma, uma vez que as referidas alíneas não utilizam o conceito de relações especiais¹⁶⁶, será que a AF pode aceder às aludidas informações bancárias, com base no disposto no nº 2 do artigo 63º-B da LGT?

Pensamos que sim.

Exactamente porque o conceito de relações especiais corporizado no nº 4 do artigo 58º do CIRC, aplicável também aos contribuintes singulares¹⁶⁷, abrange os elementos do agregado familiar do sujeito passivo, desde que estes sejam cônjuges, ascendentes, descendentes, pessoas em união de facto legalmente reconhecida e

¹⁶² Artigo 146º-B do CPPT.

¹⁶³ Artigo 146º-D do CPPT.

¹⁶⁴ *Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional*, Fiscalidade nº 21, Janeiro/Março 2005.

¹⁶⁵ Como se retira do disposto no nº 2 e nº 5 do artigo 63º-B da LGT.

¹⁶⁶ Conceito que no ordenamento jurídico português é de indiscutível valia, nomeadamente, para os regimes dos preços de transferência e da subcapitalização, no âmbito do planeamento fiscal abusivo que constitui uma das configurações de evasão fiscal – cfr. Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.

¹⁶⁷ Cfr. Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.

sociedades em que estas pessoas detenham, directa ou indirectamente, participação não inferior a 10% do capital ou dos direitos de voto.

Resta ainda acrescentar que para decidir a derrogação de sigilo bancário tem competência o director-geral dos Impostos ou o director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, nos termos do nº 4 do artigo 63º-B da LGT, enquanto que para a decisão de avaliação, constante no artigo 89º-A do mesmo diploma, tem competência o director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo¹⁶⁸, o que nos permite a conclusão de que este deverá recorrer a uma decisão hierarquicamente superior para aceder a informações bancárias protegidas, o que, a nosso ver, deverá ser feito de forma absolutamente fundamentada para que aquele possa notificar validamente o contribuinte tal como impõe o nº 4 do artigo 63º-B da LGT.

6. Mecanismos de controlo

Nas últimas décadas, as tecnologias de informação e comunicação revolucionaram os serviços públicos portugueses, nomeadamente a partir do ano 2006, com a implementação do primeiro programa *Simplex*, que inclui medidas de simplificação administrativa, legislativa e medidas de simplificação electrónica.

A desmaterialização dos actos de serviço público, tais como as apresentações electrónicas de registo predial, comercial e automóvel, bem como a possibilidade e obrigatoriedade de apresentação de declarações fiscais no portal de internet do Ministério das Finanças, além de propiciarem enorme comodidade aos cidadãos e empresas, eliminando elevadíssimos custos de cumprimento, potenciaram um manancial de informação e dados a uma velocidade como não há memória na história da DGCI.

A informação, sobretudo aquela que circula velozmente, é justamente um poderosíssimo instrumento, porventura mais indispensável do que a derrogação de sigilo bancário, para prosseguir os fins visados pela tributação que temos sob análise.

Contudo, não basta a existência de milhões de dados e informações para dotar a AF de mecanismos de combate à evasão e fuga fiscais. É necessário fazer-lhes o

¹⁶⁸ Cfr. nº 6 do artigo 89º-A da LGT, competência que antes da entrada em vigor da Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro (OE 2007) estava atribuída exactamente ao director-geral dos Impostos.

tratamento de forma integrada e centralizada, sistematizando-a para um determinado fim.

No que respeita às manifestações de fortuna, a partir de 2005¹⁶⁹ a DGCI iniciou a implementação de um sistema coordenado centralmente e baseado no cruzamento de informação, que foi substancialmente melhorado com a disponibilização das bases de dados da Conservatória de Registo Automóvel, a partir de finais de 2006, se bem que no Relatório de Actividades de 2006 da Inspeção Geral de Finanças (IGF)¹⁷⁰ ainda se lhe apontavam algumas insuficiências.

Acreditando que, desde então, possam ter sido introduzidas melhorias nesse sistema de controlo, passará sempre por conter os dados e informações que passaremos a abordar de seguida.

Desde logo, surge evidente a necessidade de o sistema conter bases de dados de todos os rendimentos líquidos declarados pelos contribuintes singulares em sede de IRS, bem como de todos os contribuintes singulares cadastrados em Portugal, posto que estamos a falar de um mecanismo de tributação assente no indício de ocultação declarativa.

De seguida, no que concerne a imóveis, deverá existir uma base de dados que concentre todas as declarações modelo 11 a que alude o artigo 123º do CIRS a que estão vinculados, mensalmente e preferencialmente por via electrónica, os notários, conservadores, secretários judiciais, técnicos de justiça e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial, relativamente a actos por si praticados e das decisões transitadas em julgado. Comunicações que, aliás, aparecem reforçadas nos artigos 48º, 49º e 51º do CIMT, ampliadas para os Juízes de Paz, mediante o envio de uma cópia dos autos de conciliação pelos quais se operem ou venham a operar transmissões de imóveis a título oneroso¹⁷¹, e ainda para o Ministério dos Negócios Estrangeiros no caso de transmissões de imóveis situados em Portugal e operadas no estrangeiro¹⁷². As transmissões gratuitas,

¹⁶⁹ Desde o ano 2007 que não aparecem na declaração modelo 3 de IRS – anexo G1 – os campos que eram de preenchimento obrigatório, relativos às manifestações de fortuna, pelo que se estranha a manutenção da redacção do corpo do nº 1 do artigo 57º do CIRS.

¹⁷⁰ Acessível pelo sítio electrónico da IGF, com o endereço www.igf.min-financas.pt, em “instrumentos de gestão”.

¹⁷¹ Artigo 48º do CIMT.

¹⁷² Artigo 51º do CIMT.

na medida em que possam constituir liberalidades, para os efeitos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, poderão interessar igualmente para fazerem parte do sistema de controlo e sobre elas, por força do estatuído no n.º 1 do artigo 63.º do CIS, impendem as mesmas obrigações de comunicação a que se referem os artigos 48.º a 54.º do CIMT.

As bases de dados da Conservatória de Registo Automóvel constituem igualmente um elemento de enorme utilidade no sistema de controlo das manifestações de fortuna, tal como as bases de dados do Imposto Sobre Veículos (ISV) e IUC disponibilizadas ao abrigo dos protocolos com o Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I. P., o Instituto Portuário e dos Transportes Marítimos, I. P., e o Instituto Nacional de Aviação Civil, I. P. a que alude o artigo 5.º do CIUC.

Do mesmo modo, e para aquilatar da existência de suprimentos, deverá o sistema ser dotado de um conjunto de dados fornecidos pela Informação Empresarial Simplificada (IES) que desde 2007¹⁷³ permite às empresas, através de um único acto declarativo, o cumprimento integrado de obrigações fiscais, depósitos de contas e obrigações estatísticas.

Deverá ainda constituir-se de grande utilidade a inclusão no sistema de uma base de dados de toda a informação relativa a operações financeiras veiculada para a DGCI no âmbito do artigo 63.º-A da LGT.

Estes são os milhões de dados que deverão ser centralizados, tratados e cruzados, em permanente actualização, no sistema de informação e controlo das manifestações de fortuna que tem vindo a ser implementado pela DGCI e que determinam, seguramente, o incremento de eficácia na detecção de rendimentos não declarados por sujeitos passivos de IRS e assim obter, em tempo útil, os elementos indispensáveis para a instauração de procedimentos.

7. As garantias dos contribuintes

Torna-se indispensável fazer uma alusão às garantias que a lei salvaguarda para o sujeito passivo visado pelo mecanismo que temos sob estudo, fazendo aqui todo o sentido destringir entre as garantias procedimentais, ligadas ao procedimento

¹⁷³Instituída pelo Decreto-lei n.º 8/2007 de 17 de Janeiro.

administrativo de avaliação indirecta, e as garantias processuais, conexas com os meios contenciosos de defesa ou de tutela jurisdicional.

Começando por destacar, no âmbito do primeiro grupo de garantias, que o direito mais primordial que assiste ao contribuinte é o direito à fundamentação¹⁷⁴ do acto tributário, no caso, do acto de avaliação pelo método indirecto sobre que nos debruçamos. Assim, em regra, a decisão do procedimento deverá expor as motivações de facto e de direito que a determinaram, indicando as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria colectável, eis o que resulta dos n.ºs 1 e 2 do artigo 75º da LGT.

Este é o momento de maior sensibilidade procedimental¹⁷⁵, pois só mediante uma fundamentação bem sustentada logrará a AF demonstrar a bondade, a compreensibilidade e a perceptibilidade de uma incursão que se prepara para fazer no património do sujeito passivo. A ponto de podermos afirmar que quão melhor estiver fundamentada tal decisão, menos susceptível será de falecer nas mãos da instância judicial que a escrutinará, se o contribuinte dela recorrer contenciosamente.

Em sede de avaliação indirecta, a decisão deve ainda indicar a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, inclusive demonstrar o desfasamento declarativo, enfim, patentear de forma sustentada e rigorosa que se verificam todos os pressupostos da preconizada tributação presuntiva, como resulta do estatuído no n.º 4 do mesmo artigo 75º da LGT.

O momento de fundamentar a decisão é de tal forma determinante que o rigor dos factos ali plasmados, a sua qualificação e enquadramento jurídico se aparentam, no nosso entender, com uma acusação pública em processo penal, pois se é determinante a questão fáctica, revela-se extremamente melindroso o seu enquadramento. Exemplificamos¹⁷⁶ com o caso de um contribuinte que, tendo feito suprimentos

¹⁷⁴ Cfr. J. L. Saldanha Sanches, em “A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, auto avaliação e avaliação administrativa”, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 173, Lisboa, 1995.

¹⁷⁵ Cujas eficácia depende da efectiva notificação ao contribuinte, para o que assinalamos indispensável ter sempre presentes as regras de notificação dos actos que aparecem nos artigos 35º a 43º do CPPT, salientando ainda o momento em que se presumem perfeitas – artigo 39º do mesmo diploma.

¹⁷⁶ Com inspiração no interessante acórdão do TCAS de 23-09-2008 – Proc. 02605/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt, que improcedeu a pretensão da recorrente Fazenda Pública baseada no elemento temporal da tributação e por considerar que a fonte da manifestação de fortuna foi comprovada através da exibição de talões de depósito que demonstravam a mobilização de capitais que detinha já o sujeito passivo, sem que este tivesse demonstrado a origem desses dinheiros.

entretanto incorporados no capital de uma sociedade na qual detém participação maioritária, faz por intermédio dela a aquisição de um Ferrari, verificando-se o pressuposto desfasamento declarativo. A AF ou se decidirá por fundamentar a tributação pela aplicação conjugada do nº 2 da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, com a alínea b) do nº 2 mesmo artigo, ou optará por tributar simplesmente pelo nº 5 daquela mesma tabela. Isto é o mesmo que dizer, no exemplo em apreço em que concorrem duas manifestações de fortuna – veículo automóvel ligeiro de passageiros e suprimentos, que a AF deverá convocar aquela que menos hipóteses terá de falecer em sede judicial, no fundo minimizando o erro numa situação que aos olhos de um contribuinte cumpridor revolta e encoraja a fuga fiscal.

De resto, tem sido assinalado que a concorrência de manifestações de fortuna é factor de grande decaimento da Fazenda Pública na jurisdição fiscal¹⁷⁷, o que nos leva a sugerir algo que será mais aprofundado adiante: se fosse dada mais atenção ao conteúdo das petições que os contribuintes dirigem à AF em sede de exercício do direito de audição prévia, talvez fossem atingidos melhores resultados, posto que o exercício de tal direito pode veicular factos¹⁷⁸ que imponham que a decisão do procedimento se sustente numa manifestação de fortuna diversa da que inicialmente foi indiciada, o que determinaria a notificação ao contribuinte de outra decisão fundamentada noutros factos e noutros sinais reveladores de capacidade económica, com muito mais probabilidade de convencer o magistrado que escrutinará a causa.

Daqui que o direito à fundamentação dos actos tributários, especialmente no que respeita àqueles que determinam matéria colectável por métodos indirectos, comporta simetricamente um dever para a AF de utilizar o maior rigor técnico possível que a complexa legislação impõe, em ordem a consolidar actos na ordem jurídica que reprimam o contribuinte faltoso e reponham mais equidade fiscal na repartição dos encargos tributários.

O que nos introduz na abordagem do direito de audição prévia que assiste ao contribuinte, ainda no âmbito das garantias procedimentais. Ele aparece positivado no artigo 60º da LGT, como sendo a encarnação do princípio da participação dos

¹⁷⁷ Relatório de actividades do ano 2009 da IGF, visível no sítio electrónico com o endereço www.igf.min-financas.pt, em “instrumentos de gestão”.

¹⁷⁸ “Pela boca, morre o peixe.” como diz o conhecido aforismo popular.

administrados na formação das decisões que lhes digam respeito, como constitucionalmente se impõe no artigo 267º n.º 5 da CRP. Consubstancia-se num direito de audição antes da liquidação¹⁷⁹, que pode ser exercido por via oral¹⁸⁰ ou escrita no prazo de 8 a 15 dias a contar da comunicação do projecto de decisão fundamentado, dirigido para o domicílio fiscal do contribuinte em carta registada, tal como preceituam os n.ºs 4 a 6 da referida norma da LGT. Neste particular, cumpre referir que não podem ser ignoradas as razões do contribuinte que exerça tal direito, sob pena de iniquação do acto, tal como espelha o disposto no n.º 7 do artigo 60º da LGT, sobretudo se carreamos factos novos ao procedimento. Continuamos a insistir que tais factos não podem bater numa parede surda, afinal falamos de audição! A sensação que se tem é que muito raramente o exercício do direito de audição evita, convence ou aniquila o procedimento junto da AF portuguesa, a ponto de nem sequer ser atendida na confirmação do projecto de decisão, que representa a consolidação do acto como definitivo.

É muito difícil sustentar uma “sensação” que se tem, sem poder ter acesso aos números que demonstrem tal asserção, designadamente no contexto de um estudo como este, mas a verdade é que arriscamos a afirmação sem medo e sem prejuízo de, no futuro, virmos a comprovar o que afirmamos, pois estamos na segurança do que a experiência nos vai incutindo e na certeza de os factos o não desmentirem. O atender das razões invocadas pelo contribuinte na decisão final é, pela parte da AF, o cumprimento de uma mera formalidade que visa evitar a iniquação do acto, por força daquele dispositivo. Pois, na substância dos factos alegados em audição, sequer se aproveitam novas formas de poder tributar o contribuinte que oculta rendimento, dando início a novo procedimento. O que nos leva, na maioria dos casos que nos são propostos resolver, a pedir certidões do que está praticado no procedimento para acautelar “alterações supervenientes” e, pura e simplesmente, não exercer qualquer direito de audição, ou meio gracioso – porque inútil e mudo – e preferir a sindicância judicial, onde, com as certidões, obteremos mais probabilidade de ganhar a causa ao contribuinte com fundamento nas desconformidades materiais e formais que aquelas certidões

¹⁷⁹ Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 60º da LGT.

¹⁸⁰ Nada impede o contribuinte de exercer tal direito por via oral, juntando documentos e produzindo declarações que serão reduzidas a termo, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 45º do CPPT.

veiculam. E arriscamos dizer isto com esta dureza e abertura¹⁸¹ porque é o que se impõe contra uma prática administrativa sistemática de conferir um valor totalmente secundário às alegações do contribuinte, com referências meramente formais na decisão final notificada, com os evidentes custos emergentes para todos: contribuintes, tribunais, tudo se reconduz ao mesmo, e Estado, que somos todos nós.

Por falar em tribunais, é o momento de considerar os meios de tutela efectiva jurisdicional no âmbito da tributação das manifestações de fortuna.

Antes, porém, reiteramos que o contribuinte deverá ser notificado do projecto de decisão fundamentada para exercer, querendo e no prazo fixado pela AF, o direito de audição prévia¹⁸². Considerando obrigatoriamente os elementos novos suscitados na audição do contribuinte na fundamentação da decisão¹⁸³ esta deverá ser-lhe notificada, para obter eficácia¹⁸⁴. Eis chegado o momento de reagir, em caso de discordância, contra a decisão que determina a fixação de matéria colectável.

Ao contrário do que sucede com a generalidade dos actos que fixam matéria colectável, ao contribuinte está vedada a possibilidade de solicitar o pedido de revisão que aparece previsto no artigo 91º da LGT, por força do que vem estatuído no nº 7 do artigo 89º-A da mesma lei. Todavia, da decisão que fixe matéria colectável com base em manifestações de fortuna, cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, sendo-lhe aplicável o regime do artigo 146º-B do CPPT, como resulta dos nºs 7 e 8 do artigo 89º-A da LGT.

O que nos leva, desde já, a retirar daqui que o contribuinte não tem ao dispor da sua defesa nenhum meio gracioso de reacção nesta fase do procedimento.

Assim, no prazo de dez dias a contar da notificação de tal decisão, o contribuinte deverá dirigir um requerimento ao tribunal tributário de 1ª instância da área do seu domicílio fiscal, onde sumariamente indique as razões da sua discordância, petição que não está sujeita a formalidade especial e que não tem de ser subscrita por advogado, devendo ser acompanhada dos respectivos meios de prova, regime que resulta do

¹⁸¹ O desabafo prende-se com o pragmatismo e a frieza que se vão adquirindo na lide diária com todos os procedimentos em que é admitido o direito de audição prévia, muito embora se reconheça que em sede de tributação das manifestações de fortuna a AT atenda os casos em que o contribuinte alcança a demonstração, em regra, por via documental, de que é outra a fonte dos sinais de riqueza.

¹⁸² Nos termos dos nºs 4, 5 e 7 do artigo 60º e nºs 1, 4 e 6 do artigo 77º da LGT.

¹⁸³ Como resulta do nº 7 do artigo 60º da LGT.

¹⁸⁴ Artigo 77º nº 6 da LGT.

disposto no artigo 146º-B da LGT. Com a interposição do recurso, atento o seu efeito suspensivo, não pode a AF proceder à visada liquidação de imposto enquanto não transitar em julgado a conseqüente decisão judicial, o mesmo é dizer que a liquidação de IRS fica suspensa até ao momento em que seja judicialmente validado o acto de fixação da matéria colectável, posto que, evidentemente, se o tribunal der procedência total ao recurso, não haverá lugar a qualquer liquidação. A suspensão da liquidação, aliás, é um efeito excepcional que não está presente na generalidade dos casos de impugnação contenciosa de actos tributários¹⁸⁵, motivo também pelo qual o processo tem natureza urgente, correndo os seus termos em férias judiciais.

Coloca-se a questão de saber se o recurso a que aludem os nº 7 e 8 do artigo 89º-A da LGT é o único meio de reacção ao dispor do contribuinte, atenta a excepcional vantagem de suspender a liquidação, ou se a decisão de fixação da matéria colectável com base nas manifestações de fortuna poderá, posteriormente, ser atacada mediante impugnação da liquidação que se lhe segue, atento o princípio da impugnação unitária consagrado no artigo 54º do CPPT. O que nos reconduz a ponderar se o acto de fixação de matéria colectável a que aludimos deve ou não ser considerado imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte e, portanto, constitui excepção àquele princípio, caso em que deve ser alvo de impugnação autónoma.

A resposta a estas questões pode ser encontrada na jurisprudência que, de forma unânime e pacífica, tem sido proferida pelo STA sobre este particular. Colocada a questão de saber se, tendo a AT procedido à correcção da matéria colectável de IRS emergente de uma inspecção tributária em que se recorreu à avaliação indirecta, ao abrigo do disposto no artigo 89º-A da LGT, com fundamento em manifestações de fortuna, a forma processual para reagir contra o acto de liquidação é a impugnação judicial ou o recurso para o tribunal tributário de 1ª instância. Tem o STA entendido que a decisão de avaliação constitui acto destacável do procedimento administrativo, não

¹⁸⁵ O regime regra é, pois, o procedimento seguir para liquidação e cobrança, sendo certo que o contribuinte poderá obter a suspensão da correspondente execução fiscal se comprovar que apresentou reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial que tenham por objecto a legalidade da dívida exequenda, e mediante a prestação de uma garantia, cfr. artigo 169º do CPPT, ou então conseguir a suspensão com a prestação de garantia, cfr. artigo 103º nº 4 do CPPT.

podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva¹⁸⁶. A sustentação de tal entendimento aparece fundada na natureza do acto tributário e do procedimento administrativo.

Com efeito, o procedimento administrativo é composto por um encadeamento lógico e cronológico de actos destinado a atingir um resultado: a liquidação de imposto e consequente entrega nos cofres públicos. Em regra, a fixação de matéria colectável constitui um acto preparatório do procedimento que só a final pode ser colocado em causa, aquando da impugnação da liquidação, regime que dimana exactamente do princípio da impugnação unitária a que aludíamos. Casos há, todavia, em que o acto preparatório da liquidação surge numa evidente relação de prejuízo com o acto de liquidação em sentido estrito, relação que explica que o primeiro se destaque e autonomize do procedimento, sendo por si só autonomamente impugnável. Sucede que, ao não ser impugnado de forma autónoma, o acto consolida-se definitivamente na ordem jurídica, ocorrendo naquele momento a preclusão processual que impede a sua reapreciação em sede de impugnação da correspondente liquidação de imposto, sob pena de duplicação de meios de defesa¹⁸⁷. Na verdade, se aquele contribuinte que tendo interposto o recurso a que alude o nº 8 do artigo 89º-A da LGT e que vendo a sua pretensão improceder, pudesse atacar judicialmente o mesmo acto de fixação de matéria colectável em sede de impugnação da consequente liquidação, estaria a duplicar meios processuais¹⁸⁸ e a propiciar decisões judiciais contraditórias sobre a mesma questão. O que significa que, não tendo lançado mão daquele recurso, está-lhe precludida a possibilidade de sindicar a fixação de matéria colectável – acto prejudicial – na impugnação da liquidação – acto prejudicado. O que não o impede, contudo, de vir a impugnar a liquidação, mas necessariamente com fundamento diverso, posto que a matéria colectável está definitivamente fixada. Por exemplo, com base na violação da garantia competencial, designadamente se em violação do nº 6 do artigo 89º-A da LGT,

¹⁸⁶ Acórdãos do STA de 24-09-2008 – Proc. 0342/08 e de 09-09-2009 – Proc. 0188/09, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹⁸⁷ Este o entendimento propugnado nos identificados arestos, fundados também na doutrina proposta por Alberto Xavier em “*Conceito e natureza do acto tributário*”.

¹⁸⁸ Constituinto-se assim mais um excesso de garantismo inscrito no nosso sistema procedimental e processual, que tem sido amplamente criticado no seio da comunidade internacional, cfr. Glória Teixeira, em *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010.

a decisão for emanada de órgão hierarquicamente inferior ao director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo¹⁸⁹.

Mas será que o facto de o recurso que se prevê no n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT ser o único meio de reacção contra o acto de fixação de matéria colectável constitui violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva a que aludem os artigos 268.º n.º 4 e 20.º n.º 1 da CRP, considerando ainda a exiguidade do prazo para recorrer do acto (10 dias)?

O TC já se veio pronunciar sobre a questão no acórdão n.º 554/2009, manifestando-se pela conformidade constitucional do n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT com os invocados preceitos da Lei Fundamental, sustentando que não se enquadra na ideia de total garantia jurisdicional uma duplicação ou alternatividade de meios processuais de reacção a uma dada actuação da administração, pelo que estará sempre garantida a tutela jurisdicional efectiva desde que a lei ordinária preveja, como é o caso, um único meio processual de reacção. Considerando ainda que o TC não se pronunciou sobre a constitucionalidade da exiguidade do prazo, pelo facto de os recorrentes não terem sujeitado à sua apreciação o n.º 2 do artigo 146.º-B do CPPT, retomamos à jurisprudência do STA¹⁹⁰ que sobre este ponto propugnou que, do ponto de vista constitucional, não há um direito a certo prazo¹⁹¹, desde que este não seja ostensivamente exíguo e donde possam resultar efectivas limitações do direito tutelado.

Em suma, resulta claramente das interpretações e entendimentos veiculados na aludida jurisprudência, que o contribuinte só pode reagir contra o acto de fixação da matéria colectável em sede de manifestações de fortuna através da interposição do recurso a que aludem o n.º 8 do artigo 89.º-A da LGT e o artigo 146.º-B do CPPT.

Todavia, queremos levantar uma questão que poderá beliscar os entendimentos tanto do STA como do TC. Será que o meio processual a que alude o artigo 146.º-B do CPPT é o adequado a invocar-se uma inconstitucionalidade da norma que prevê o mecanismo de tributação das manifestações de fortuna, o artigo 89.º-A da LGT?

Exemplifiquemos.

¹⁸⁹Caso em que o contribuinte poderá também lançar mão do procedimento próprio a que alude o artigo 62.º do CPPT.

¹⁹⁰Acórdão do STA de 24-09-2008 – Proc. 0342/08 visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

¹⁹¹ Invocando o acórdão do TC n.º 646/99.

No exercício do direito de audição prévia, o contribuinte consegue demonstrar à AF que recebeu uma doação em dinheiro que lhe permite justificar uma boa parte da aquisição da manifestação de fortuna, inclusive, como propugnamos supra, a totalidade do rendimento que o legislador padronizou como sendo o necessário para aquela aquisição.

A AF, por seu turno, fundamentada numa interpretação literal dos n.ºs 3 e 4 do artigo 89.º-A da LGT, não considera a justificação parcial da fonte e notifica o contribuinte da decisão de lhe fixar o correspondente rendimento padrão *tout court*.

Poderá este contribuinte, no prazo de dez dias, em requerimento simples e sem advogado, invocar a inconstitucionalidade daquele normativo sempre que interpretado no sentido de não permitir a justificação parcial da fonte, por afronta ao princípio da capacidade contributiva¹⁹²?

Pensamos que não.

Com efeito, a questão da conformidade constitucional de uma determinada norma, interpretada em certo sentido e que serve de instrumento à prática de um acto lesivo de direitos, deve ser suscitada na primeira instância judicial a que se acede¹⁹³ e para que esta se possa pronunciar sobre a questão, como resulta da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do TC¹⁹⁴, ao que acresce o facto de todo o recurso que se interponha para o referido TC estar sujeito ao patrocínio judiciário obrigatório¹⁹⁵. Pelo que somos de entender que o recurso previsto no artigo 146.º-B do CPPT não pode ser o meio processual idóneo e adequado a suscitar questões de inconstitucionalidade, designadamente quando são essas as únicas a merecer reparo no acto de fixação da matéria colectável. Inclusive, mercê de se tratar de um processo que tramita de forma urgente, parece-nos que a avaliação de inconstitucionalidade de uma norma é incompatível com o prazo de 90 dias em que a decisão judicial deve ser proferida, nos

¹⁹² Conforme vem exposto supra na secção IV.

¹⁹³ Nos termos do n.º 2 do artigo 72.º da Lei de Organização, Funcionamento e Processo do Tribunal Constitucional – Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro, os recursos só podem ser interpostos pela parte que haja suscitado a questão da inconstitucionalidade de modo processualmente adequado perante o tribunal que proferiu a decisão recorrida, em termos de este estar, obrigado a dela conhecer.

¹⁹⁴ Lei n.º 28/82 de 15 de Novembro.

¹⁹⁵ Nos termos do n.º 3 do artigo 83.º da referida Lei, o recorrente, no mínimo, deverá ser assistido por um licenciado em direito com funções de apoio jurídico. Refira-se que o n.º 1 do artigo 11.º do Código de Processo dos Tribunais Administrativos (CPTA) consagra como obrigatório o patrocínio judiciário.

termos do preceituado no n.º 2 do artigo 146.º-D do CPPT. Assim, só na impugnação da liquidação de imposto tal desígnio poderá obter o meio processual idóneo e adequado.

Um último apontamento, que temos o dever de fazer em sede de meios de defesa que assistem ao contribuinte, relaciona-se com os meios de prova que podem ser utilizados, tanto na fase procedimental, como já em sede jurisdicional. Resulta da análise conjugada dos artigos 72.º da LGT e 50.º do CPPT que, na fase administrativa, podem ser tomados em conta todos os meios de prova admitidos em direito (documental, testemunhal, pericial, etc.). Não deixa de ser importante assinalar, a este propósito, que a prova testemunhal em processos de natureza fiscal¹⁹⁶ é aquela que mais fragilidades apresenta para a demonstração da realidade dos factos, atentas as debilidades da percepção humana e dos interesses e ideias do depoente. É evidente que a prova documental, sobretudo aquela que é veiculada por documentos autênticos, tende a convencer de forma inexorável¹⁹⁷, atingindo a demonstração de factos com um êxito e credibilidade que jamais os depoimentos testemunhais acertarão.

Todavia, factos haverá que, pela sua natureza e contexto, só mediante prova testemunhal serão demonstráveis.

Pois bem, não tocamos neste assunto de forma inocente, pois a ideia é introduzirmos uma particularidade constrangedora dos meios de prova que podem ser utilizados em sede jurisdicional, no âmbito do recurso para que nos remete o n.º 8 do artigo 89.º-A da LGT. É que o n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT consagra que os meios de prova que acompanharão o requerimento inicial de recurso devem revestir natureza exclusivamente documental, portanto, exclui todos os restantes que são admitidos em direito, nos termos gerais.

Significa isto que, ao contrário do que pode suceder no desenrolar do procedimento administrativo, em que o instrutor poderá utilizar todos os meios de prova legalmente previstos e que sejam necessários à decisão¹⁹⁸, no processo judicial que se

¹⁹⁶ Como, aliás, em processos de qualquer natureza.

¹⁹⁷ Nos termos do n.º 1 do artigo 371.º do CC, os documentos autênticos fazem prova plena dos factos que referem como praticados pela autoridade ou oficial público respectivo.

¹⁹⁸ Artigos 72.º da LGT, 50.º do CPPT e 55.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT).

Ihe segue o juiz apenas tomará em consideração os meios de prova que estão coarctados à prova documental.

Sobre a admissibilidade constitucional de tal restrição probatória concretamente prevista na parte final do n° 3 do artigo 146°-B do CPPT, já se veio o TC pronunciar nos Acórdãos n° 646/2006 e n° 24/2008, tendo entendido que perante situações em que a demonstração dos factos que conduzam à defesa do direito tutelado não seja possível, de todo, deixar de fazer-se através de prova testemunhal, desde que essa seja, nos termos gerais, legalmente admissível, claramente que vai ficar afectada aquela defesa, porventura tornando inviável ou inexecutável o direito de acesso aos tribunais, pois este comporta, indiscutivelmente, o direito à produção de prova¹⁹⁹.

E assim o TC, nos identificados arestos, decidiu julgar inconstitucional, por violação dos artigos 20° n° 1, em conjugação com o artigo 18° n° 1, ambos da Lei Fundamental, a norma constante da parte final do n° 3 do art° 146°-B do CPPT, quando aplicável por força do disposto no n° 8 do artigo 89°-A da LGT, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

¹⁹⁹ Segundo Miguel Teixeira de Sousa em *“As partes, o Objecto e a Prova na Acção Declarativa”*, 1995, 228, que aparece exactamente citado no acórdão do TC n° 646/2006.

CAPÍTULO II – Avaliação sumária do impacto da previsão normativa

“Na medida em que se admite que a actividade legislativa não é o simples produto da acção conjunta duma diversidade de imposições de natureza política ou a mera expressão de actos simbólicos que visam satisfazer a opinião pública, levando-a a crer que o Estado deseja chamar a si os problemas equacionados por ela ou pelos actores políticos e é capaz de resolvê-los, mas sim uma actividade com uma finalidade, destinada a produzir resultados concretos e a contribuir para a solução de problemas efectivos, os juristas devem interessar-se também pelos efeitos da legislação. Devem tomar consciência de que não basta interpretar e aplicar normas legais ou criá-las. É preciso ainda verificar se tais normas produzem realmente os efeitos desejados.”

Luzius Mader²⁰⁰

1. Introdução

Mereceu já algumas referências ao longo deste trabalho o objectivo primordial do legislador ao estabelecer o esquema de tributação das manifestações de fortuna: o combate à fuga fiscal, condição do incremento de maior justiça e igualdade tributárias. Objectivo que assume particular importância entre os contribuintes portugueses, sobretudo num momento em que se lhes agrava a carga fiscal, mercê de um vertiginoso défice orçamental que uma crise equivalente à Grande Depressão veio estimular. Não é unicamente pela via da tributação de rendimentos ocultos ao fisco que vai o Estado neutralizar o problema estrutural das nossas contas públicas, como surge evidente nos difíceis dias que correm. A questão deve ser colocada num plano diferente, em nosso entender, porque combater a evasão e a fraude não tem o fim último de arrecadar receita a um Estado em agonia orçamental.

Na verdade, o êxito da fuga aos impostos além de comprometer as receitas futuras, alcança gravíssimos efeitos na sociedade, como sejam o sentimento de impunidade e o incentivo a incumprir, revolta e infracção, enfim, uma perniciosa falta de solidariedade incompatível com a ideia de justiça que as democracias modernas visam proporcionar aos seus cidadãos.

²⁰⁰ Luzius Mader “A avaliação legislativa: uma nova abordagem do direito” Revista de Legislação nº 1 Abril-Junho 91, INA.

Os sinais exteriores de riqueza são, por esse motivo, fortemente propiciadores de tais efeitos, exactamente porque são os indícios mais evidentes de fortunas não declaradas, com um impacto social que merece atenção.

Interessa, por isso, conhecer e interpretar os mecanismos que o legislador coloca ao serviço da AF para prosseguir o desígnio de combater a ocultação de rendimentos que se esquivam à tributação, tarefa que tentamos percorrer até aqui.

Agora, cumpre tentar fazer uma avaliação da eficácia de tais mecanismos para aquilatar se e em que medida as consagrações legais alcançam os objectivos desejados, tal a preocupação veiculada na citação que fazemos, antes de abrir este capítulo.

Tal como fomos advertindo, a avaliação que pretendemos levar a efeito está muito longe de ser completa e de granjear a abrangência que desejaríamos, mercê da difícil acessibilidade a dados imprescindíveis a um diagnóstico mais sustentado.

Todavia, recorreremos àqueles que estão acessíveis e que já nos permitem ter uma pequena amostra do impacto que a presente tributação das manifestações de fortuna alcança no sistema fiscal.

Como não poderia deixar de ser recorremos, em primeira linha, à jurisprudência que pensamos ser o palco principal onde vêm à tona todos os problemas que a aplicação concreta da lei suscita. Ali se escrutinam inúmeras situações de facto e ali se interpretam as normas jurídicas aplicáveis e se conhecem os entendimentos de todos os envolvidos num processo – AF, contribuintes, magistrados - revelando-se, afinal, se a qualidade legislativa atinge ou não os objectivos propostos e desejados, tomando em linha de conta que as pendências judiciais são grandezas que variam na ordem inversa à da qualidade e simplicidade das leis.

Assim, com a finalidade de procedermos a uma avaliação sumária do impacto da previsão normativa da tributação das manifestações de fortuna, decidimos recorrer ao conjunto de acórdãos proferidos, nesta matéria, pelas instâncias jurisdicionais fiscais superiores: o TCAN, o TCAS e o STA, recorrendo às respectivas bases de dados que se encontram disponíveis no sítio electrónico do Instituto das Tecnologias de Informação na Justiça, com o endereço www.dgsi.pt, mediante a utilização do descritor “fortuna” em pesquisa livre.

Procurámos, através deles, recolher os elementos que pensamos ser indispensáveis a uma avaliação do impacto legislativo, embora reconhecendo que o universo em que sustentamos esta análise é extremamente limitado.

Com efeito, a metodologia de pesquisa no referido motor de busca, permitiu identificar 35 acórdãos onde se litigam questões relacionadas, directa ou indirectamente, com a particular questão da tributação das manifestações de fortuna.

É, no entanto, uma amostra que, por mais limitada que se revele, permite dela retirar conclusões seguras, que a obtenção futura de outros elementos não desmentirá, pelo menos totalmente. E por essa amostra deveremos aproximar-nos dos elementos efectividade e eficácia, que farão sempre parte de um estudo de avaliação normativa.

Dos referidos acórdãos, na medida em que o contencioso fiscal está sujeito à regra da dupla jurisdição, tentámos retirar toda a informação possível e tivemos a preocupação de a mensurar. Se esta não é, nem tem a pretensão de ser, uma avaliação económica do impacto legislativo, não deixamos de nos render ao poder dos números e da quantificação de tempos e valores, para percebermos quanto demora, quanto se gasta, quanto se perde e quanto se ganha.

De qualquer forma, toda a informação retirada dos acórdãos obtidos foi sistematizada, organizada e vai surgir apresentada adiante na forma de gráficos e tabelas, (da nossa exclusiva e originária autoria), por ser aquela que mais agiliza uma fácil e rápida apreensão para os que se detiverem na abordagem deste trabalho.

Evidentemente que a acessibilidade a decisões judiciais, por si só, também é limitada, porque veiculada através de um sítio electrónico²⁰¹ que apresenta limitações de ordem técnica, temporal e nem sempre na versão de texto integral, o que nos leva muitas vezes a admitir que desconhecemos alguns dos elementos que queremos demonstrar e até porque alguns deles aparecem retirados de decisões que não se dirigem especificamente à questão nuclear de aplicação do artigo 89º-A e alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, mas com eles relacionadas, como sejam os recursos interpostos de decisões de derrogação de sigilo bancário a que o método de avaliação em estudo pode conduzir.

²⁰¹Com o endereço www.dgsi.pt.

Em suma, a partir da análise do conjunto de 35 acórdãos procurámos retirar toda a informação possível que servisse a intenção de avaliar e, a partir dos dados recolhidos, construimos os gráficos e as tabelas que se apresentam adiante, que reiteramos, se mostram muito facilitadores e sintetizadores das matérias que visamos abordar.

Além da jurisprudência que suportará as nossas conclusões, recorreremos também aos relatórios sobre o combate à fraude e evasão fiscais²⁰², bem como ao Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal²⁰³ e ainda aos relatórios de actividade anuais da Inspeção Geral de Finanças (IGF)²⁰⁴ que, certamente, nos coadjuvarão a fazer uma avaliação muito sumária do mecanismo de tributação em estudo e dos quais retiraremos, seguramente, mais informação adicional que nos ajude a minimizar o erro que um modesto estudo desta natureza sempre comporta.

2. Efectividade

Pressupondo o objectivo legislativo que a consagração das manifestações de fortuna preconiza – combater a evasão fiscal mediante a tributação de rendimentos ocultos - faremos aqui uma breve análise da medida e conformidade com que os destinatários das normas implementam o sistema, designadamente por se tratarem de normas de um dos ramos de direito público cujos efeitos são desencadeados pela intermediação de um acto administrativo²⁰⁵.

Exactamente porque a aplicação da lei carece de um acto intermediário, ao caso, o de fixação de matéria colectável, surgiu a ideia de, dentro do universo de acórdãos investigados²⁰⁶ a que já aludimos, conhecermos o número de processos que anualmente foram instaurados pela AF visando este tipo de tributação, para podermos aceder a uma

²⁰²Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Janeiro de 2006; Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal – Relatório das actividades desenvolvidas em 2007, MFAP, Fevereiro de 2008; Combate à Fraude e Evasão Fiscais 2008-Relatório de Actividades Desenvolvidas, MFAP, Fevereiro de 2009.

²⁰³Publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

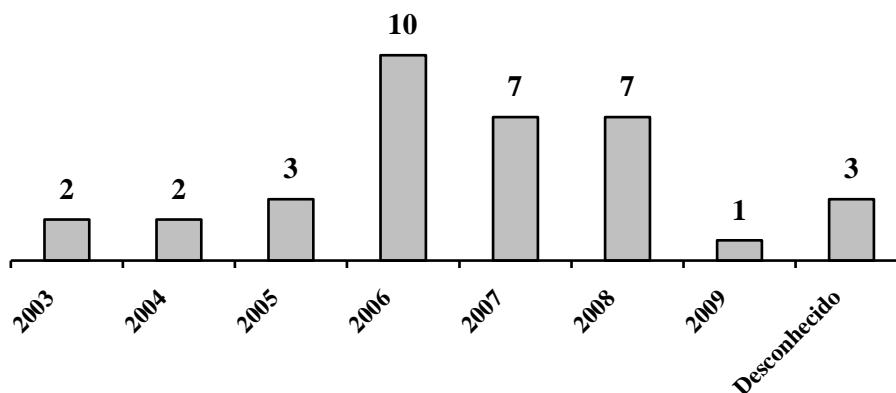
²⁰⁴Relatórios de Actividades de 2004 a 2009 da IGF, acessíveis no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

²⁰⁵Segundo Luzius Mader, em *A avaliação legislativa: uma nova abordagem do direito*, Revista de Legislação nº 1 Abril-Junho 91, INA, nestes casos, a efectividade da lei reside na sua implementação e na sua aplicação.

²⁰⁶Não esquecer que a amostra se restringe a 35 casos.

amostragem da implementação do sistema desde que a Lei nº 30-G/2000 de 29 de Dezembro está em vigor.

Gráfico 2: nº de procedimentos instaurados



Os elementos em apreço evidenciam, desde logo, que nos dois primeiros anos de vigência da referida lei (2001 e 2002) não foram instaurados processos em número que atingisse dignidade de recurso jurisdicional, o que poderá estar relacionado com a implementação de sistemas de adequação à aplicação da lei, designadamente a adaptação de sistemas informáticos, conhecimento e formação dos agentes administrativos à novidade legislativa. Facto que consideramos normal, considerando os tempos médios de reacção administrativa que abordaremos adiante, mas que não nos permite afirmar que não tenha havido procedimentos de avaliação instaurados antes do ano 2003, simplesmente esses não foram discutidos judicialmente, ou por inactividade processual contenciosa dos contribuintes visados, ou porque se recursos houve, eles se terão circunscrito à 1ª instância judicial que não é alvo da presente análise.

Em três decisões judiciais não descortinamos o ano em que foram instaurados os procedimentos, daí que seja indicado o ano como “desconhecido”.

Mostra-se igualmente que o auge de procedimentos tendentes à fixação de matéria colectável ocorre no ano de 2006, com tendência para baixar e estabilizar a partir de 2007, pois a decisão que consideramos em 2009 – acórdão do STA de 16 de Setembro de 2009²⁰⁷ - prende-se com o recurso de uma decisão de derrogação de sigilo

²⁰⁷ Proc. 0834/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

bancário no âmbito de um procedimento de avaliação que visava o apuramento da origem das manifestações de fortuna. Não deixa de ser importante assinalar o facto de a demora processual na 1ª instância e no tribunal de recurso impedir o acesso ao número de procedimentos que foram instaurados a partir de 2009, o que também explica que nesse ano só tivéssemos encontrado um procedimento.

Procuramos também determinar o tempo médio de actuação administrativa face a uma revelação de manifestação de fortuna. Recorrendo aos momentos em que o projecto de decisão de fixação de matéria colectável foi notificado, de notificação ao contribuinte para o exercício de audição prévia, ou mesmo de notificação da decisão definitiva, pretendemos calcular quanto tempo demorou, em média, a AF a reagir em relação aos exercícios que tais decisões visaram corrigir, realçando que cada vez que se pretendeu corrigir mais do que um período, se tomou em conta o mais antigo. De qualquer forma, saliente-se que tomamos em linha de conta o ano e não o mês ou o dia.

Tabela 1: Quadro demonstrativo dos períodos de tributação que os procedimentos administrativos visaram corrigir e a data de instauração dos mesmos

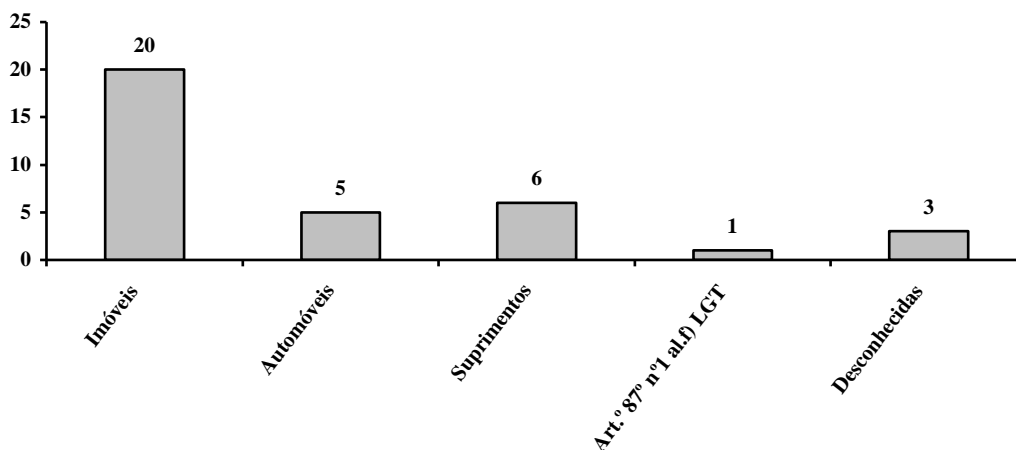
Mais antigo Exercício corrigido	Ano de instauração de procedimento	Desvio temporal (em anos)	Fonte de referência
2001	2003	2	AC. STA 0473/06 de 20-12-2006
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2001 = 2			
2002	2004	3	AC. STA 01248/04 de 7-12-2004
2002	2004	2	AC. TCAS 00419/04 de 18-01-2005
2002	2003	1	AC. TCAS 00649/05 de 5-7-2005
2002	2005	1	AC. TCAN 01198/05.7BEVIS de 26-1-2006
2002	2006	4	AC. STA 01225/06 de 17-1-2007
2002	2006	4	AC. TCAS 01678/07 de 20-3-2007
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2002 = 2,5			
2003	2005	2	AC. STA 0468/06 de 28-6-2006
2003	2006	3	AC. TCAN 00636/06.6BECBR de 25-1-2007
2003	2007	4	AC. TCAS 02085/07 de 11-2-2007
2003	2005	2	AC. STA 0390/07 de 6-6-2007
2003	2006	3	AC. STA 0590/07 de 7-11-2007
2003	2006	3	AC. TCAS 02284/08 de 6-5-2008
2003	2007	4	AC. TCAS 02605/08 de 23-9-2009
2003	Desconhecido	Desconhecido	AC. STA 0342/08 de 24-9-2008
2003	2006	3	AC. STA 0761/08 de 28-1-2009
2003	2007	4	AC. TCAN 00615/07.7BECBR de 23-4-2009
2003	Desconhecido	Desconhecido	AC. STA 0334/09 de 9-9-2009
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2003 = 3,11			
2004	2007	3	AC. TCAS 02259/08 de 4-3-2008
2004	2007	3	AC. STA 0234/08 de 16-4-2008
2004	2006	2	AC. TCAN 00166/07.9BECBR de 16-10-2008
2004	2008	4	AC. TCAS 02751/08 de 9-12-2008
2004	2007	3	AC. STA 037/09 de 28-1-2009
2004	2008	4	AC. TCAN 00352/08.4BEVIS de 19-2-2009
2004	2008	4	AC. 0403/09 de 27-5-2009
2004	2006	2	AC TCAS 03204/09 de 9-6-2009
2004	2008	4	AC. TCAS 03054/09 de 9-6-2009
2004	2007	3	AC. TCAN 01561/08.1BEPRT de 18-6-2009
2004	2008	4	AC. STA 0579/09 de 8-7-2009
2004	2006	2	AC. STA 0188/09 de 9-9-2009
2004	2008	4	AC. STA 0734/09 de 19-5-2010
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2004 = 3,23			
2005	2009	4	AC. STA 0834/09 de 16-9-2009
2005	Desconhecido	Desconhecido	AC. TCAS 04070/10 de 15-6-2010
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2005 = 4			
2006	2006	0	AC. TCAN 01695/08.2BEPRT de 22-1-2009
2006	2008	2	AC. STA 097/09 de 6-5-2009
Média de tempo de reacção atingida para exercícios de 2006 (2:2) = 1			

Média total de tempo de reacção (de 2001 a 2006) = 2,64 anos

O tempo médio de reacção da AF a revelações de fortuna, dentro dos dados disponíveis, situa-se próximo dos dois anos e meio. Contudo, é uma tendência que cremos se inclina a decrescer, atentos os valores de 2006, que são os mais próximos que temos, nunca esquecendo que a demora do processo judicial propicia dados limitados. Notamos, em relação aos exercícios de 2006 que a AF pretendeu corrigir, que as respectivas decisões judiciais surgiram em 2009, o que também tende a mostrar que os tempos de decisão administrativa e judicial são mais ou menos coincidentes e justifica ainda a inacessibilidade de dados mais recentes.

Interessante se mostra igualmente aquilatar da natureza das manifestações de fortuna que são detectadas nas decisões judiciais analisadas, pois por aí pretendemos obter informação sobre o que é mais detectável pela AF e retirar as conclusões que se impõem, não só quanto aos mecanismos de controlo como quanto às preferências de consumo que os contribuintes portugueses vão manifestando para dirigir rendimentos esquivos à tributação.

Gráfico 3: tipologia das manifestações de fortuna detectadas



O presente gráfico mostra que não existem, com recurso jurisdicional, decisões de fixação de matéria colectável com base em aquisições de embarcações de recreio ou aeronaves de turismo. O único caso em que a AF se socorreu da alínea f) do n.º 1 do artigo 87º da LGT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004 de 30 de Dezembro, foi para

fixar rendimento a quem viu o valor do seu imóvel aumentado por via de uma avaliação fiscal (acórdão do STA de 6 de Maio de 2009)²⁰⁸, decisão que já tivemos oportunidade de contestar²⁰⁹.

Por conseguinte, o gráfico que construímos a partir dos dados recolhidos nas decisões judiciais investigadas evidencia claramente que as manifestações de fortuna mais detectadas são os imóveis, o que permite concluir que a comunicação mensal a que estão vinculadas as entidades intervenientes em actos e contratos sujeitos a registo predial a que alude o artigo 123º do CIRS - a declaração modelo 11- parece ser o mecanismo de controlo mais utilizado neste tipo de avaliação. Esta é uma conclusão corroborada nos Relatórios de Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Portugal de 2007 e de 2008²¹⁰, onde se observa que as acções inspectivas se iniciaram a partir da referida declaração. Além disso, não podemos excluir o facto de os imóveis poderem constituir precisamente o alvo preferencial de aquisições por parte dos sujeitos passivos que ocultam rendimentos, o que também tende a explicar a sua disparidade em relação a outros tipos de manifestações de riqueza.

A seguir aos imóveis surgem os suprimentos como tipo de revelação de fortuna mais detectada pela AF nas decisões judiciais identificadas. É curioso assinalar que os procedimentos instaurados para a avaliação de rendimento tributável emergente da revelação de suprimentos foram, na sua maioria, despoletados em consequência e no decurso de acções inspectivas realizadas às sociedades em que os sujeitos passivos eram sócios, como aconteceu nos casos decididos pelos acórdãos do TCAN de 19 de Fevereiro de 2009²¹¹ e de 18 de Junho de 2009²¹², e pelos acórdãos do STA de 8 de Julho de 2009²¹³ e de 16 de Setembro de 2009²¹⁴. Tendo em consideração que nos citados casos os exercícios que foram alvo de correcções em sede de IRS se situaram nos anos de 2004 a 2006, não é possível aquilatar da utilidade da Informação

²⁰⁸ Proc. 097/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁰⁹ Ponto 2.4 do Capítulo I.

²¹⁰ *Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal – Relatório das Actividades desenvolvidas em 2007*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2008; *Combate à fraude e evasão fiscais 2008 – Relatório de actividades desenvolvidas*, Ministério das Finanças e da Administração Pública, Fevereiro de 2009.

²¹¹ Proc. 00352/08.4BEVIS, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²¹² Proc. 01561/08.1BEPRT, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²¹³ Proc. 0579/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²¹⁴ Proc. 0834/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

Empresarial Simplificada (IES) na detecção deste tipo de manifestação de fortuna, uma vez que esta só abrange prestação de contas respeitantes a exercícios económicos que se tenham iniciado em 2006²¹⁵, pelo que se compreende que não tenha sido utilizada com a frequência com que se espera, pelo menos a tempo de serem discutidos judicialmente procedimentos administrativos por ela despoletados.

No Relatório de Actividades de 2006 da IGF²¹⁶ são apontadas insuficiências não concretizadas ao sistema de controlo das manifestações de fortuna, ainda que se refira a implementação, a partir de 2005, de um sistema coordenado centralmente, baseado no cruzamento de informação. Constrangimentos que reaparecem expressos no Relatório de Actividades da IGF de 2009²¹⁷, no que concerne ao planeamento e desenvolvimento da actividade inspectiva, enquadrados na informação e sistemas informáticos disponíveis.

3. Eficácia

Se é de enorme importância perceber alguns dados que nos indiciam o nível de efectividade das normas que comandam o tipo de tributação em estudo, porque relacionada com o nível de implementação prática da lei, muito mais preponderante surge uma retrospectiva analítica dos respectivos níveis de eficácia.

A eficácia das leis mede o nível de alcance dos objectivos legislativos com a consagração de normas jurídicas, ou seja, responde a uma questão nuclear que se resume a saber se para atingir determinado fim, as normas positivadas são as mais adequadas e proporcionadas.

É evidente que o nível de eficácia das normas jurídicas que regulamentam a tributação das manifestações de fortuna passa por compreender quais são os entendimentos que a AF retira de tais normativos, posto que é por seu intermédio que são aplicadas. O que, desde logo, nos permite uma afirmação que será mais explorada

²¹⁵ Nos termos do nº 1 do artigo 24º do Decreto-lei nº 8/2007 de 17 de Janeiro, diploma que cria a IES.

²¹⁶ Relatório de Actividades de 2006 da IGF, acessível no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

²¹⁷ Relatório de Actividades de 2009 da IGF, acessível no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

em sede de conclusões, que podemos adiantar sem medo de cair no erro ou inexactidão, e que se liga precisamente à qualidade da redacção legislativa: não se podem atingir resultados de sucesso, designadamente aqueles que são visados pelo legislador, se a legislação for complexa e propiciar interpretações duvidosas. Pois não estamos em crer que os agentes administrativos que usam os códigos fiscais diariamente não tenham a menor preparação técnica para interpretar as leis, tal como o legislador quis que interpretassem, para que se atinjam os objectivos que ele próprio delineou. Surge evidente que os níveis de investimento em formação dos agentes administrativos são crescentes, tal como nos é veiculado pelos relatórios de actividades da IGF²¹⁸ onde aparece a formação como elemento impulsionador de combate à fuga e evasão fiscais.

Por conseguinte, não é e nunca será possível reconduzir o resultado de uma análise a uma única causa, tão-só a um conjunto de circunstâncias que para ele contribuam.

Essa análise é a que nos propomos a seguir, mediante a demonstração dos níveis de decaimento ou sucumbência da AF nos processos judiciais que foram investigados, que nos revelarão, com uma probabilidade de segurança elevada, o nível de eficácia da lei.

Antes, porém, cumpre apontar que por sucumbência ou decaimento queremos designar todas aquelas situações em que a AF não alcançou fazer proceder judicialmente a pretensão de fixar rendimentos ao contribuinte, independentemente de a recorrente ser ela, AF, ou o contribuinte visado pelo acto. O que significa dizer que nos casos em que falamos de sucumbir ou decair, o procedimento de avaliação baseado em manifestações de fortuna não se consolidou na ordem jurídica, total ou parcialmente, assim que foi judicialmente escrutinado, ou seja, a pretensão da AF foi indeferida nos tribunais, pela totalidade ou só parcialmente.

Através dessa análise, dizíamos, procuraremos perceber em que medida as normas jurídicas que regulamentam a tributação das manifestações de fortuna atingem o objectivo preconizado pelo legislador. Para esse efeito, apresentamos uma tabela em

²¹⁸ Com efeito, basta atentar no número de horas de formação aos agentes da IGT, que de 10195 horas de formação interna e externa em 2004, passa para 17750 horas em 2007, segundo os Relatórios de Actividades de 2004 a 2007 da IGT, acessíveis no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

que são analisados os exercícios e montantes que a AF se propôs corrigir, indicando de seguida o respectivo decaimento em sede jurisdicional, fosse ele total ou parcial.

Tabela 2: Quadro indicativo do decaimento da AF em recursos de decisões de fixação de rendimento tributável ao abrigo do artigo 89º-A e 87º, nº 1 al. f) da LGT

Acórdão	Data	Processo	Exercício / Rend.º tributável	Decaimento da AF
STA	07-12-2004	01248/04	2002 / 122.844,65	Total = 122.844,65
TCAS	18-01-2005	00419/04	2002 / 70.000,00 ²¹⁹	Total = 70.000,00
TCAS	05-07-2005	00649/05	2002 / 115.613,38	Total = 115.613,38
TCAN	26-01-2006	01198/05.7	2002 / 35.548,30 2004 / 28.794,12	Parcial = 2004 / 28.794,12
STA	28-06-2006	0468/06	2003 / 69.000,00	Total = 69.000,00
STA	20-12-2006	0473/06	2001 / 79.807,67	Desconhecido
STA	17-01-2007	01225/06	2002 / 51.290,00 2003 / 41.161,00 2004 / 41.032,00	Parcial = 2002 / 9.228,00 2003 / 41.161,00 2004 / 41.032,00
TCAN	25-01-2007	00636/06.6BECBR	2003 / 61.552,00	Total = 61.552,00
TCAS	11-02-2007	02085/07	2003 / 130.000,00	0
TCAS	20-03-2007	01678/07	2002 / 79.807,66	0
STA	06-06-2007	0390/07	2003 / 69.931,46	Total = 69.931,46
STA	07-11-2007	0590/07	2003 / 49.879,80	Total = 49.879,80
TCAS	04-03-2008	02259/08	2004 / 71.500,00	Total = 71.500,00
STA	16-04-2008	0234/08	2004 / 131.682,65	0
TCAS	06-05-2008	02284/08	2003 / 54.500,00	Total = 54.500,00
TCAS	23-09-2008	02605/08	2003 / 81.303,84	Total = 81.303,84
STA	24-09-2008	0342/08	2003 / 104.747,60 2004 / 88.187,21	0 0
TCAN	16-10-2008	00166/07.9BECBR	2004 / 27.450,00	Total = 27.450,00
TCAS	09-12-2008	02751/08	2004 / 71.631,10	Total = 71.631,10
TCAN	22-01-2009	01695/08.2	2006 / 360.785,71	Total = 360.785,71
STA	28-01-2009	0761/08	2003 / 49.879,80	0
STA	28-01-2009	037/09	2004 / 299.265,23	0
TCAN	19-02-2009	00352/08.4BEVIS	2004 / 131.906,64	0
TCAN	23-04-2009	00615/07.6BECBR	2003 / 28.775,06 2004 / 25.897,55	Parcial = 2003 / 3.825,06 2004 / 25.897,55
STA	06-05-2009	097/09	2006 / 202.352,47	0
STA	27-05-2009	0403/09	2004 + 2006 / 229.400,00	Total = 229.400,00
TCAS	09-06-2009	03054/09	2004 / 82.300,00	0
TCAS	09-06-2009	03204/09	2004 / 121.400,00	Total = 121.400,00
TCAN	18-06-2009	01561/08.1BEPRT	2004 / 147.065,97 2005 / 62.500,00 2006 / 198.333,00	Parcial = 2006 / 198.333,00
STA	08-07-2009	0579/09	2004 / 106.586,49 2006 / 198.333,34	Parcial = 2004 / 31.833,32 2006 / 120.000,00
STA	09-09-2009	0334/09	Desconhecidos	0
STA	09-09-2009	0188/09	2004 / desconhecido	0
STA	16-09-2009	0834/09	2005 / desconhecido 2006 / desconhecido	desconhecido
STA	19-05-2010	0734/09	2004 / 75.000,00	Total = 75.000,00
TCAS	15-06-2010	04070/10	2005 / 252.917,07	Total = 252.917,07
			TOTAL: 4.249.963,00	TOTAL: 2.404.813,00

²¹⁹ 20% de € 350.000 correspondente ao valor de aquisição de um imóvel.

Em 35 acórdãos investigados, a AF decai, total ou parcialmente, em 22, o que representa uma sucumbência de quase 63% (62,86%) de casos levados a escrutínio dos tribunais superiores. Valores que se aproximam e são corroborados pelo Relatório de Actividades da IGF de 2009²²⁰, onde se indica a percentagem de 62% de decaimento da AF nas propostas de correcções. Significa isto que mais de metade dos procedimentos administrativos instaurados que mereceram sindicância judicial resultaram mal sucedidos, com as consequências que daí advêm, mormente a condenação em custas processuais, para não falar nos custos administrativos e de contexto procedimental (salários e tempo).

Já se atentarmos na matéria colectável total que a AF pretendeu corrigir, que computamos em € 4.249.963, e na que resultou fixada pelo conjunto das decisões, que mensuramos em € 2.404.813, percebemos que a AF sucumbe a cerca de 57% (56,58%) dos casos, de qualquer forma, sempre mais de metade do pretendido.

Além do nível de sucumbência da AF em sede judicial, revela-se de crucial importância tentar compreender as causas que lhe dão origem, ou não estivéssemos a tentar perceber em que medida são alcançados os objectivos do legislador com a estatuição deste tipo de avaliação indirecta. Para esse efeito, dirigimos agora a análise aos 22 acórdãos que decidiram o decaimento total ou parcial da AF e entendemos reconduzir as ditas causas a três conjuntos de elementos. Atendendo à técnica de construção da presunção legal, compreende-se que o decaimento da AF (ou do contribuinte, se estivéssemos no ângulo inverso) seja atribuído, por um lado, à falta de verificação dos pressupostos da presunção de rendimento e, por outro, à comprovação do sujeito passivo de que é outra a fonte das manifestações de fortuna. Tivemos ainda de considerar as formalidades procedimentais e processuais, uma vez que, pelo menos num caso, constatamos que foi essa a razão que sustentou o decaimento da Fazenda Nacional, se bem que o cerne do exame não é propriamente dirigido a este factor que designamos como estranho ou intruso por se desviar do objecto deste estudo. Mais uma vez, retirando os dados que foram encontrados nos referidos 22 acórdãos, construímos

²²⁰ Relatório de Actividades de 2009 da IGF, acessível no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

um quadro que sintetiza os elementos que deram causa à sucumbência total ou parcial da AF, que se apresenta a seguir.

Tabela 3: Quadro indicativo dos motivos de decaimento da AF em recursos de decisões de fixação de rendimento tributável ao abrigo do artigo 89º-A e 87º, nº 1 al. f) da LGT

Acórdão	Data	Processo	Motivos do decaimento da AF		
			Formalidades processuais	Pressupostos tributação	Comprovação do sujeito passivo (SP)
STA	07-12-2004	01248/04		Conceito de valor de aquisição	
TCAS	18-01-2005	00419/04			Recurso a crédito
TCAS	05-07-2005	00649/05			Mobilização de depósitos do SP
TCAN	26-01-2006	01198/05.7		Elemento temporal	
STA	28-06-2006	0468/06		Justificação parcial afastou desfasamento declarativo	
STA	17-01-2007	01225/06			Justificação parcial com valor de retoma de veículos
TCAN	25-01-2007	00636/06.6BECBR			Reenvio do processo à 1ª instância para comprovação de valores do SP
STA	06-06-2007	0390/07			Ampliação da matéria de facto: reenvio à 1ª instância; SP apresenta Mod.3 IRS no decurso do processo
STA	07-11-2007	0590/07			Reenvio à 1ª instância para produção de prova testemunhal
TCAS	04-03-2008	02259/08			Mobilização de capitais do SP; recurso a crédito
TCAS	06-05-2008	02284/08			Mobilização de capitais do SP
TCAS	23-09-2008	02605/08			Justificação parcial com mobilização de capitais do SP
TCAN	16-10-2008	00166/07.9BECBR			Mobilização de capitais de familiar do SP
TCAS	09-12-2008	02751/08		SP não era sócio, apenas usufrutuário de quotas em sociedade	
TCAN	22-01-2009	01695/08.2		Aplicação da al.f) do art.º 87º LGT a imóveis	
TCAN	23-04-2009	00615/07.6BECBR		Conceito de valor de aquisição; elemento temporal	
STA	27-05-2009	0403/09			Recurso a empréstimos
TCAS	09-06-2009	03204/09			Fundos de proveniência desconhecida
TCAN	18-06-2009	01561/08.1BEPRT		Tratava-se de prestações suplementares e não de suprimentos	
STA	08-07-2009	0579/09		Tratava-se de prestações suplementares e não de suprimentos	
STA	19-05-2010	0734/09			Justificação parcial com recurso a crédito
TCAS	15-06-2010	04070/10	Ausência de notificação ao mandatário do SP		

Observa-se que, das 22 decisões judiciais analisadas, a AF decai em 8 casos por não ter logrado a verificação dos pressupostos da tributação e em 13 por virtude do sujeito passivo ter comprovado que era outra a fonte das manifestações de fortuna. Não nos vamos deter no único caso de decaimento por falta de verificação de formalidades essenciais²²¹ pelos motivos já expostos.

Passaremos a analisar os restantes, principiando pelas 8 decisões que ajuizaram pela falta de verificação dos pressupostos da tributação e constatando que a maioria dos motivos de decaimento da AF se prende com a falta de enquadramento fáctico nas definições legais tipificadas na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Com efeito, tanto no acórdão do STA de 7 de Dezembro de 2004²²² como no acórdão do TCAN de 23 de Abril de 2009²²³ detectamos uma tendência da AF para integrar no conceito de valor de aquisição das manifestações de fortuna reveladas, tudo o que o sujeito passivo houvesse despendido para fruir dos bens em causa: no primeiro caso, como se tratava de um imóvel, além do preço, também as despesas com sisa e emolumentos notariais referentes à escritura de compra e venda se deveriam incluir no conceito; no segundo caso, por se tratar de um veículo automóvel, além do preço, acresceriam as despesas com Imposto Automóvel (IA). Assim, no primeiro caso, por o STA ter entendido que tais encargos não se integram no conceito de valor de aquisição, não deu provimento aos recursos interpostos pelo Ministério Público e pela Fazenda Nacional, mantendo a decisão recorrida que dava procedência à impugnação da decisão de fixação de rendimento tributável. Já no segundo caso, o TCAN tendo considerado que, de igual forma, tais encargos não fazem parte do conceito de valor de aquisição, julgou fixado o rendimento tributável pelo rendimento padrão correspondente ao preço de uma viatura automóvel, dando assim provimento parcial ao recurso interposto pelo Director de Finanças de Coimbra.

De idêntica forma, decaiu a AF no acórdão do TCAN de 18 de Junho de 2009²²⁴ e no acórdão do STA de 8 de Julho de 2009²²⁵, ao pretender incluir no conceito de

²²¹ Acórdão do TCAS de 15 de Junho de 2010, Proc. 04070/10, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²² Proc. 01248/04, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²³ Proc. 00615/07.6BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²⁴ Proc. 01561/08.1BEPRT, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²⁵ Proc. 0579/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

suprimentos as prestações suplementares de capital, se bem que, em qualquer dos casos, a sucumbência tenha sido parcial.

No que respeita a suprimentos, é interessante referir que a tipicidade dos elementos da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT é de tal ordem fechada que o TCAS, no acórdão de 9 de Dezembro de 2008²²⁶, já entendeu que estes só podem ser considerados manifestações de fortuna relevantes se for um sócio a prestá-los à sociedade e já não se for um usufrutuário de quotas da sociedade.

Assinalamos ainda uma tendência da AF em aproveitar uma única revelação de fortuna para corrigir dois períodos de tributação – aqueles em que conseguiu descortinar desfasamento declarativo – assim se cingindo à letra da lei no que concerne ao elemento temporal (posição que já criticamos²²⁷) e decaindo, por esse motivo, nos acórdãos do TCAN de 26 de Janeiro de 2006²²⁸ e de 23 de Abril de 2009²²⁹.

Constatamos que a justificação parcial da fonte da manifestação de fortuna revelada serviu, no acórdão do STA de 28 de Junho de 2006²³⁰, para desvirtuar o exigível pressuposto de desfasamento declarativo, o que não deixa de ser inédito, posto que na maioria dos casos em que o sujeito passivo logrou obter a comprovação parcial da fonte, o efeito foi sucumbir na parte que deixou por justificar em relação ao valor de aquisição.

Cumpramos igualmente referir que, ao servir-se da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT para apurar rendimento decorrente da aquisição de imóveis, decaiu também a AF por se entender que as aquisições de imóveis mereceram do legislador tratamento diverso do que ele entendeu conceder à generalidade dos acréscimos patrimoniais ali previstos (posição que igualmente já defendemos²³¹), no acórdão do TCAN de 22 de Janeiro de 2009²³².

Vejamos agora os fundamentos que sustentam a comprovação do sujeito passivo de que é outra a fonte da manifestação de fortuna a que alude o nº 3 do artigo 89º-A da

²²⁶ Proc. 02751/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²⁷ V. *supra* Capítulo I, ponto 2.5.

²²⁸ Proc. 01198/05.7, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²²⁹ Proc. 00615/07.6BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁰ Proc. 0468/06, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³¹ V. *supra* Capítulo I, ponto 2.4.

²³² Proc. 01695/08.2, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

LGT e que determinam o decaimento total ou parcial da AF nas instâncias judiciais superiores.

Nas 13 decisões que encontramos enquadráveis nesta situação, ressalta evidente que o fundamento mais susceptível de entorpecer a fixação de matéria colectável de IRS, por recurso a este tipo de avaliação, é a afectação ou mobilização de capitais já detidos pelo sujeito passivo ou pelos seus familiares, o que detectamos em 7 decisões (acórdãos do TCAN de 26 de Janeiro de 2006²³³ e de 16 de Outubro de 2008²³⁴, acórdãos do TCAS de 18 de Janeiro de 2005²³⁵, de 4 de Março de 2008²³⁶, de 6 de Maio de 2008²³⁷, de 23 de Setembro de 2008²³⁸ e de 9 de Junho de 2009²³⁹). A generalidade destas decisões ajuizou que não é exigível ao contribuinte, para efeitos de ilidir a presunção de rendimento, a demonstração da forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que estaria em causa seria apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano que se pretendeu corrigir. O que significa que a jurisprudência dos tribunais superiores releva o critério da afectação como suficiente para a comprovação a que o sujeito passivo é compelido pelo nº 3 do artigo 89º-A da LGT, o que não é tão pacífico na jurisprudência dos tribunais tributários, onde se encontrarão sentenças que enfocam o critério da proveniência, segundo o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal²⁴⁰. Isto é, ao contrário do que têm decidido os tribunais superiores, as primeiras instâncias, em alguns casos, consideraram que o sujeito passivo deve ser convocado a comprovar a origem dos capitais que mobilizou em ordem a afastar a tributação, para os efeitos nº 3 do artigo 89º-A da LGT, segundo o citado relatório.

De seguida, surge o recurso ao crédito e aos empréstimos, que observamos em 4 decisões, designadamente nos acórdãos do TCAS de 18 de Janeiro de 2005²⁴¹ e de 4 de

²³³ Proc. 00649/05, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁴ Proc. 00166/07.9BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁵ Proc. 00649/05, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁶ Proc. 02259/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁷ Proc. 02284/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁸ Proc. 02605/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²³⁹ Proc. 03204/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁰ Publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

²⁴¹ Proc. 00419/04, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

Março de 2008²⁴², bem como nos acórdãos do STA de 27 de Maio de 2009²⁴³ e de 19 de Maio de 2010²⁴⁴.

Realçamos ainda os 3 casos em que a justificação parcial da fonte mereceu relevância na fixação de rendimento ao sujeito passivo, ao contrário do entendimento veiculado pela AF, que decaiu nessa parte, o que sucedeu no acórdão do TCAS de 23 de Setembro de 2008²⁴⁵ e nos acórdãos do STA de 17 de Janeiro de 2007²⁴⁶ e de 19 de Maio de 2010²⁴⁷ e que já tivemos oportunidade de analisar²⁴⁸.

Resta-nos, por último, referir os casos em os processos foram reenviados dos tribunais superiores à 1ª instância para ampliação ou reapreciação da matéria de facto corporizados no acórdão do TCAN de 25 de Janeiro de 2007²⁴⁹ e nos acórdãos do STA de 6 de Junho de 2006²⁵⁰ e de 7 de Novembro de 2007²⁵¹.

4. Breve análise de direito fiscal comparado: a experiência Espanhola

A legislação Espanhola encontra-se conceptualmente mais próxima de nós, pois na verdade não podemos esquecer que os países ibéricos e respectivas administrações fiscais estão alinhados pelas estreitíssimas relações que as fronteiras terrestres exigem, pela facilidade geográfica de circulação dos factores de produção, e por uma identidade cultural muito intensa, tendo sido estas as razões que nos motivaram a investigação sobre o que dispõe esta jurisdição no que concerne ao objecto do nosso estudo.

Em Espanha, a tributação das manifestações de fortuna opera-se através de um mecanismo designado por *ganancias patrimoniales no justificadas* que visa exactamente tributar rendimentos ocultos de origem desconhecida que se exteriorizam na aquisição ou detenção de bens ou direitos incongruentes com o rendimento e o património declarados.

²⁴² Proc. 02259/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴³ Proc. 0403/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁴ Proc. 0734/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁵ Proc. 02605/08, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁶ Proc. 01225/06, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁷ Proc. 0734/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁴⁸ Capítulo I, ponto 4.

²⁴⁹ Proc. 00636/06.6BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁵⁰ Proc. 0390/07, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁵¹ Proc. 0590/07, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

Existem dois momentos fundamentais na génese dos incrementos não justificados de património²⁵²: o primeiro consiste na ocultação de parte ou da totalidade dos rendimentos auferidos, esquivando-os da tributação; o segundo prende-se com a exteriorização desses rendimentos mediante aquisições a título oneroso que chegam ao conhecimento da AF mas que, por não estarem fiscalmente justificadas, constituem rendimento tributável.

Como instrumento de luta contra a fraude fiscal, o mecanismo dos incrementos não justificados de património têm, na jurisdição fiscal Espanhola, reconhecimento legal desde a Lei de 16 de Dezembro de 1954, que regulava a Contribuição Geral sobre o Rendimento e, até à entrada em vigor da Lei nº 44/1978 de 8 de Setembro, só se conseguiam descobrir através de concretas aquisições a título oneroso, como valores mobiliários, participações em capital social de sociedades, prédios rústicos ou urbanos. Desde então, a evidenciação de tais incrementos pode levar-se a cabo comparando o património líquido do contribuinte no início e no final do período de tempo compreendido na investigação tributária.

No decurso dos anos oitenta, o mecanismo de tributação dos incrementos patrimoniais não justificados chegou a visar contribuintes colectivos, como resultava do artigo 143º do Regulamento do Imposto sobre as Sociedades²⁵³. Actualmente, porém, apenas encontram previsão legal no artigo 39º da Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (LIRPF)²⁵⁴, onde se consagra que “Serão considerados ganhos patrimoniais não justificados os bens ou direitos cuja detenção, declaração ou aquisição não corresponda ao rendimento ou património declarados pelo contribuinte, assim como a inclusão de dívidas inexistentes em qualquer declaração feita no âmbito deste imposto ou do imposto sobre o Património, ou o seu registo nos livros ou registos oficiais. Os ganhos patrimoniais não justificados integram-se na base geral de liquidação do período tributário a respeito do qual aqueles se descubram, salvo se o contribuinte provar

²⁵² Sentença do Supremo Tribunal de 29 de Março de 1996, visível na base de dados de Jurisprudência do Supremo Tribunal, no endereço com o sítio electrónico www.poderjudicial.es.

²⁵³ Real Decreto nº 2631/1982 de 15 de Outubro, onde se consignava que quando a AF conhecesse, por qualquer meio, elementos patrimoniais não reflectidos na contabilidade ou nas declarações de imposto sobre o património, deveria considerar a existência de um incremento de património, em quantia igual ao valor real dos bens ou direitos ocultados.

²⁵⁴ Lei nº 35/2006 de 28 de Novembro.

suficientemente que já era titular dos bens ou direitos correspondentes numa data anterior à do período de caducidade.”

Assim, a lei fiscal Espanhola estabelece uma presunção *iuris tantum* em que o facto base se consubstancia na detenção, declaração ou aquisição de bens ou direitos, ou ainda na declaração de dívidas inexistentes em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas (IRPF) ou de Imposto sobre o Património, estas as manifestações de fortuna relevantes, desde que não se encontrem sustentadas no rendimento ou património declarados pelo contribuinte. O elemento fáctico da norma não é apenas a existência de património não declarado ou de aquisições que não correspondam com o declarado pelo contribuinte, mas também a sua falta de justificação fiscal²⁵⁵. E aqui cumpre salientar que o critério geralmente aceite para justificar a fonte dos incrementos patrimoniais é o da proveniência, isto é, o sujeito passivo deverá justificar a origem e procedência dos fundos que aplicou nas aquisições. Assim tem decidido a esmagadora maioria da jurisprudência Espanhola, cumprindo referir a título meramente exemplificativo as sentenças do Tribunal Económico Administrativo Central de 3 de Novembro de 1999²⁵⁶, de 31 de Outubro de 2002²⁵⁷, de 20 de Dezembro de 2004²⁵⁸ e de 2 de Março de 2006²⁵⁹ que, de uma forma geral, confirmam a existência de incrementos patrimoniais não justificados nos casos em que o sujeito passivo malogrou demonstrar a proveniência do dinheiro que ingressou em contas bancárias.

O facto consequência, ou facto presumido, por seu turno, constitui a fixação de rendimento de origem desconhecida, que ficará sujeito a tributação em sede de IRPF e que se fará pelo valor do incremento patrimonial evidenciado, que será directamente integrado no rendimento global ou na matéria tributável geral²⁶⁰ do período a que

²⁵⁵ Sentença do Tribunal Constitucional espanhol nº 87/2001 de 2 de Abril.

²⁵⁶ Resolução nº 00/2592/1996, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁵⁷ Resolução nº 00/8789/1999, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁵⁸ Resolução nº 00/4522/2001, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁵⁹ Resolução nº 00/2589/2004, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁶⁰ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

respeitarem e não no período em que se detectam (ano da inspecção)²⁶¹, o que comporta dois efeitos: por um lado, não será possível ao contribuinte compensar tal incremento com as perdas patrimoniais (menos-valias) no período em referência; por outro lado, não poderá deduzir-lhes contribuições para sistemas de protecção social, pensões compensatórias a favor do cônjuge, anualidades de alimentos, assim como donativos a partidos políticos²⁶².

Como presunção relativa que é, admite prova em contrário, designadamente, sempre que o contribuinte demonstre que as aquisições efectuadas, os elementos patrimoniais ou os proventos ocultos procedem de rendimentos que já havia declarado, de rendimentos que não estão sujeitos a IRPF ou ainda da transformação de algum elemento patrimonial pré-existente no seu património²⁶³, não sendo tributado por este mecanismo. Além disso, poderá impugnar o facto base (v.g. ausência de titularidade dos bens) ou o pressuposto elemento temporal (v.g. que os rendimentos provêm de outros períodos). De referir ainda que a justificação parcial da proveniência de fundos para sustentar uma aquisição afasta a presunção de rendimento, sem prejuízo de ser levada a cabo nova comprovação²⁶⁴.

Daqui decorre a inversão do ónus da prova que ficará agora a cargo do contribuinte visado, exactamente porque uma vez verificado o incremento não justificado de património, a AF jamais poderá descobrir normalmente que rendimentos se ocultaram, sequer em que em que período se produziram²⁶⁵ (a prova diabólica), pelo que aparece favorecida com a presunção legal. Não obstante, sobre a AF impende um dever investigatório de busca da verdade, pois a descoberta de incrementos patrimoniais não justificados não pode apenas reduzir-se a meras comparações de variações de património líquido entre datas diferentes, uma vez que o disposto no artigo 39º da

²⁶¹ Jaume Cornudella Marques, *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, PricewaterhouseCoopers, Lex Nova, 1ª Edição, Junho 2008.

²⁶² Jaume Cornudella Marques, *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, PricewaterhouseCoopers, Lex Nova, 1ª Edição, Junho 2008.

²⁶³ Sentença do Supremo Tribunal de 18 de Junho de 2009, visível na base de dados de Jurisprudência do Supremo Tribunal, no endereço com o sítio electrónico www.poderjudicial.es.

²⁶⁴ Resolução do Tribunal Económico Administrativo Central de 25-09-1998, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁶⁵ Sentença do Supremo Tribunal de 16 de Setembro de 2009, visível na base de dados de Jurisprudência do Supremo Tribunal, no endereço com o sítio electrónico www.poderjudicial.es.

LIRPF veicula a ideia de que não pode proceder-se a liquidação de imposto sem que se tenham confrontado declarações de Imposto sobre Património, e vice-versa²⁶⁶, além de se exigir a confrontação com informações bancárias do contribuinte visado²⁶⁷.

De resto, uma vez que os ganhos patrimoniais não justificados podem assumir relevância penal, tem sido entendido pela jurisprudência espanhola que a presunção de rendimento em nada colide com a presunção de inocência que informa os sistemas penal e constitucional²⁶⁸. Com efeito, tem sido colocada a questão de saber se a presunção legal de ganhos patrimoniais não justificados pode servir de fundamento para uma condenação penal por crime fiscal, atenta a inversão do ónus da prova no procedimento administrativo. Neste interessante particular, cumpre citar Pablo Chico de la Cámara e Pedro M. Herrera Molina²⁶⁹ que afirmam que se por um lado é certo que a presunção se constrói sobre um meio de prova indirecto, não deixa de ser verdade que não pode resultar incompatível com o princípio constitucional da presunção de inocência tanto na esfera administrativa sancionadora, como na esfera penal, sempre que concorram certos requisitos adicionais. É que o juiz, que aprecia a prova segundo o princípio da livre valoração, além de ter em conta a apontada presunção legal terá igualmente em conta uma pluralidade de outros indícios concordantes e relevantes que concorrem para formar uma convicção de culpabilidade e de preenchimento do facto penalmente tipificado.

É importante também assinalar que a derrogação de sigilo bancário em Espanha não constitui ofensa ao direito constitucional à intimidade, na medida em que seja um meio adequado, idóneo e proporcionado à obtenção de elementos de prova no âmbito de uma investigação tributária ou criminal²⁷⁰, o que nos reconduz a salientar a enorme frequência com que os movimentos a crédito em contas bancárias são qualificados e

²⁶⁶ Jaume Cornudella Marques, *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, PricewaterhouseCoopers, Lex Nova, 1ª Edição, Junho 2008.

²⁶⁷ Resolução do Tribunal Económico Administrativo Central de 22-03-1995, visível no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁶⁸ Sentença do Tribunal Constitucional nº 233/2005 de 26 de Setembro.

²⁶⁹ Em comentários críticos à Sentença do Tribunal Constitucional nº 233/2005 de 26 de Setembro.

²⁷⁰ Sentença do Tribunal Constitucional nº 233/2005 de 26 de Setembro.

tributados como incrementos patrimoniais não justificados²⁷¹, assim se demonstrando a particular utilidade com que este instrumento serve a luta contra a fraude e evasão fiscais no país vizinho.

No que respeita ao sistema Espanhol de tributação dos sinais exteriores de riqueza, a principal diferença a assinalar em relação ao nosso reside essencialmente no facto de as manifestações de fortuna não aparecerem tipificadas na lei, uma vez que em Espanha não surge qualquer tabela identificadora de bens ou direitos, bastando-se o legislador vizinho com a expressão *ganhos patrimoniais*, quaisquer que sejam estes e independentemente da sua natureza, desde que não correspondam à declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo.

Não existe igualmente rendimento padrão associado a bens ou direitos, como aquele que o legislador português entende ser necessário para sustentar uma capacidade económica razoável para as respectivas aquisições ou detenções na tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT. O rendimento presumido – facto consequência da presunção – é estimado de acordo, simplesmente, com o valor do incremento patrimonial operado na esfera do contribuinte e por ele tributado, o que só encontra algum paralelo na nossa alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, se bem que, neste caso, o rendimento tributável é constituído pelo valor que represente a divergência entre o rendimento declarado e o incremento patrimonial²⁷².

Pelo exposto, a legislação Espanhola não exige um concreto desfasamento declarativo (para menos) em relação ao incremento patrimonial verificado, ao contrário do nº 1 do artigo 89º-A da LGT que pressupõe um desvio de 50% ao rendimento padrão. Todavia, neste particular, a recente redacção da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT²⁷³ veio adoptar exactamente aquela solução. Solução que, a nosso ver, poderá alcançar mais resultados na luta contra a evasão fiscal, tributando todo o aumento de património e que, de qualquer forma, alguma da nossa jurisprudência parece acolher ao considerar que o contribuinte deve comprovar a proveniência dos fundos utilizados

²⁷¹ Como disso são exemplo as Resoluções do Tribunal Económico Administrativo Central de 12-07-2007, 02-03-2006, 20-12-2004, 31-10-2002 e 03-11-1999, todas visíveis no acesso a base de dados no sítio electrónico com o endereço www.meh.es.

²⁷² Como resulta da alínea a) do nº 5 do artigo 89º-A da LGT.

²⁷³ Introduzida pela Lei 94/2009 de 1 de Setembro.

pelos valores das aquisições e não pelo valor do rendimento padrão, entendimento que no nosso plano normativo não merece qualquer sustentação²⁷⁴.

Também descobrimos diferenças no que concerne ao elemento temporal do tipo de tributação em estudo, pois enquanto o legislador espanhol se contenta com correcções à base geral tributável de IRPF nos períodos em que os ganhos patrimoniais se verifiquem (desde que não tenha caducado direito à liquidação), a AF Portuguesa pode corrigir os três períodos seguintes ao da aquisição, desde que nesses exercícios se verifique a pressuposta discrepância declarativa²⁷⁵.

Quanto à tipologia do rendimento presumido, também se evidencia a diversidade de regimes, pois enquanto o legislador português, em sede de IRS, o enquadra na categoria G (incrementos patrimoniais)²⁷⁶, o legislador espanhol integra-o directamente na base global tributável de IRPF²⁷⁷, se bem que em ambos os casos não sejam possíveis quaisquer deduções. Todavia, tem sido apontado que em ambas as legislações os sistemas de tributação das manifestações de fortuna são residuais e complementares relativamente às outras formas de determinação de matéria colectável²⁷⁸.

Assinalamos ainda o facto de o critério utilizado para a comprovação que o sujeito passivo é compelido a fazer para afastar a tributação ser, em Espanha, o critério da proveniência, ao contrário do que vem entendendo a jurisprudência dos tribunais superiores portugueses, que se contenta com critério da afectação, isto é, ao contribuinte bastará comprovar que mobilizou capitais que já detinha, por exemplo, numa conta de depósitos a prazo, sem que lhe seja exigível a demonstração do modo como os adquiriu.

É chegado o momento de referir as semelhanças, realçando que a mais patente é a que se relaciona com a identidade da construção de uma presunção legal, estatuída em ambos os sistemas para dispensar a AF do sacrifício probatório que é deslocado para a

²⁷⁴ V. Acórdão do STA de 17-01-2007 – Proc. 01225/06; Acórdão do TCAS de 23-09-2008 – Proc. 02605/08, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁷⁵ V. *supra* Capítulo I, Ponto 2.5.

²⁷⁶ Artigo 9º nº 1 al. d) do CIRS.

²⁷⁷ Artigo 39º da LIRPF.

²⁷⁸ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010, que citando Pablo Chico de la Cámara e Pedro M. Herrera Molina, a propósito dos ganhos patrimoniais não justificados no sistema fiscal espanhol, afirma: “*esses rendimentos podem ser reconduzidos a um componente sui generis do facto tributário, ou seja, a uma categoria adicional de rendimento que se afirma pela exclusão desse rendimento das restantes categorias.*”

esfera do sujeito passivo, que a pode afastar mediante prova em contrário. E tal como em Portugal, em Espanha o contribuinte visado pode desvirtuar os pressupostos da presunção – factos base – assim como dirigir o contra ataque ao elemento temporal da presunção.

O que nos permite concluir que o sistema Espanhol de tributação das manifestações de fortuna aparece muito mais simplificado do que o esquema normativo Português.

CAPÍTULO III – Conclusões

“As normas, para serem verdadeiras normas, devem ser implementáveis (verificáveis, executíveis) ou praticáveis e, além disso, devem ser eficazes, isto é, devem produzir ou obter os resultados desejados com a produção de uma intervenção normativa.”

J .J. Gomes Canotilho²⁷⁹

É chegado o momento de apontar as patologias que foram evidenciadas na análise precedente em ordem a propor possíveis soluções de incremento da efectividade e da eficácia normativa do sistema de tributação das manifestações de fortuna.

O decaimento da AF nos tribunais superiores justifica exactamente essa necessidade, pois não é, seguramente, um resultado satisfatório e sobretudo porque estamos a falar de combate à evasão fiscal.

Como já tivemos oportunidade de sugerir, é impossível atribuir a tal efeito uma única causa. Não seria rigoroso e muito menos honesto, afirmar que a sucumbência da AT nos indicados casos se deve apenas a uma redacção legislativa de má qualidade, se bem que, não deixamos de reconhecer, apresentam-se constrangimentos de peso na complexidade dos preceitos que analisamos. Existem, evidentemente, outras causas que concorrem para a produção dos resultados que, em nosso entender, se encontram muito ligadas à *praxis* administrativa, o que consequentemente entorpece o alcance do objectivo legislativo e que, portanto, também não deixaremos de abordar.

Uma vez que procurámos avaliar os efeitos da intervenção legal, segundo os dois critérios que elegemos exequíveis no âmbito de um estudo como o que se propõe – a efectividade e a eficácia – parece-nos relevante e útil sugerir as opções possíveis de tratamento, norteando-as com os objectivos que as linhas de direcção legística referidas por J. J. Gomes Canotilho²⁸⁰ visam obter: reduzir a inflação legislativa, evitar o vício de perfeccionismo e incrementar a eficácia das normas. Temperando-as ainda com os cinco

²⁷⁹ J. J. Gomes Canotilho, *Os impulsos modernos para uma teoria da legislação*, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 1 – Abril/Junho de 1991, INA, Oeiras.

²⁸⁰ J. J. Gomes Canotilho, *Os impulsos modernos para uma teoria da legislação*, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 1 – Abril/Junho de 1991, INA, Oeiras.

princípios de boa regulamentação, sintetizados pela *Better Regulation Task Force*²⁸¹, segundo os quais uma norma será tanto melhor quanto mais transparente, consistente, direccionada, responsabilizante e proporcional²⁸², sem esquecer que a apreciação que sugerimos, apesar de não ser puramente intuitiva ou impressionista, não adquire expressão no domínio das certezas absolutas²⁸³, até porque circunscrevemos a análise ao conjunto de acórdãos que têm sido proferidos apenas pelas instâncias judiciais superiores, o que se revela francamente limitador. Todavia, acreditamos que tal análise contém a virtualidade de identificar, sem grandes distorções, os principais problemas que a aplicação da lei acarreta para os seus utilizadores.

Deste modo, escolhemos três opções possíveis de intervenção legislativa: por um lado, não podemos deixar de configurar a hipótese de ser mantido, nos seus precisos termos e tal como se encontra normativamente positivado, o sistema de tributação das manifestações de fortuna. Atendendo a que um dos objectivos deste trabalho é apresentar um leque de soluções possíveis para incrementar o êxito da luta contra a evasão dentro deste instituto, o contexto de manutenção literal dos preceitos analisados obriga-nos a comentar as patologias frequentemente detectáveis na relação entre a AT e os contribuintes, bem como nos recursos e na prática procedimental, que se puderem ser removidas, contribuirão certamente para tal desígnio. De toda a forma, com a modesta sugestão de serem ultrapassadas, qualquer que seja a opção que se venha a entender mais adequada.

Por outro lado, sugerimos duas opções mais pró-activas, uma moderada, que passa por propor a introdução de algumas alterações aos textos vigentes, a partir dos motivos por que vimos sucumbir judicialmente a AF, a última, mais arrojada, que

²⁸¹ Unidade governamental no Reino Unido, dotada de autonomia, com a missão de aconselhar os órgãos de governo britânico na promoção da qualidade legislativa, cfr. Carlos da Costa Morais, no estudo *Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas*, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 32 – Outubro/Dezembro de 2002, INA, Oeiras.

²⁸² Carlos da Costa Morais, *Sistema de avaliação do impacto das normas jurídicas*, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 32 – Outubro/Dezembro de 2002, INA, Oeiras.

²⁸³ Luzius Mader em “*A avaliação legislativa: uma nova abordagem do direito*” Revista de Legislação nº 1 Abril-Junho 91, INA, indica que a avaliação legislativa actua no campo da probabilidade e da plausibilidade, designadamente, sempre que visar prever efeitos potenciais, futuros, difusos ou diferidos no tempo.

preconiza uma modificação radical, inspirada na experiência do legislador espanhol que tivemos oportunidade de abordar no capítulo antecedente.

Finalmente, tendo em conta os benefícios e desvantagens que cada uma das opções indicadas puder revelar, tomaremos uma posição sobre qual delas entendemos melhor atingir a neutralização e repressão do incumprimento da obrigação declarativa de rendimento.

1. Opção 1: manutenção do sistema de tributação das manifestações de fortuna

Por definição, manter o actual sistema normativo de tributação das manifestações de fortuna é a opção menos onerosa, tendo em atenção que o acto de legislar comporta custos elevados²⁸⁴. A Comissão para a Simplificação Legislativa, criada pela Resolução do Conselho de Ministros nº 29/2001, de 9 de Março, aponta exactamente que a produção legislativa deverá garantir certa estabilidade da legislação, evitando a introdução de alterações demasiado frequentes que só devem acontecer em caso de extrema necessidade e decorrido que seja um ano sobre a aprovação do diploma²⁸⁵. Um dos grandes problemas, aliás, que é apontado às leis fiscais reside precisamente na sua grande instabilidade e constante mutação²⁸⁶, pelo que esta solução é sensível ao facto incontornável de, nos nove anos de vigência do artigo 89º-A da LGT, este já ter sido alvo de cinco alterações introduzidas pelas Lei nº 107-B/2003 de 31 de Dezembro (OE 2004), Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro (OE 2005), Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro (OE 2007), Lei nº 19/2008 de 21 de Abril e, mais recentemente pela Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro. O que significa que aproximadamente a cada dois anos de vida do normativo, lhe são introduzidas transformações.

²⁸⁴ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, (Subgrupo 5: Procedimento, processo e relações entre a administração tributária e os contribuintes) publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

²⁸⁵ No sítio electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa, com o endereço www.csl.gov.pt, encontram-se 15 indicadores que constituem os critérios a que deveria obedecer a produção de normas, sendo certo que o citado é o indicador 9.

²⁸⁶ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, (Subgrupo 5: Procedimento, processo e relações entre a administração tributária e os contribuintes) publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

Todavia, como já fomos adiantando à cautela, não podemos pretender manter o recorte normativo da tributação e concomitantemente incrementar o combate à fuga fiscal no âmbito deste instituto sem apontar algumas recomendações que, de resto, nem sequer são inovadoras. Na sua maioria, elas podem ser encontradas no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal²⁸⁷, documento de análise transversal do sistema fiscal português em que nos baseamos para conferir mais solidez e, porque não, credibilidade às asserções que nos cumpre fazer, no contexto de manutenção do normativo em apreciação.

Na verdade, urge prosseguir algumas estratégias que, no nosso entender, podem melhorar substancialmente os níveis de sucumbência da AF nos tribunais superiores, principalmente quando as razões que estão na sua base se reconduzem à verificação dos pressupostos da tributação, ou dos factos base da presunção de rendimento.

Como já tivemos oportunidade de constatar, nas decisões em que se verificou a sucumbência total ou parcial da AF, por falta de verificação dos pressupostos de tributação, observou-se que, na sua maioria, esteve ausente um correcto enquadramento fáctico das definições legais tipificadas na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT²⁸⁸. É inclusivamente com alguma perplexidade que percebemos que a AF incorre sistematicamente nos mesmos erros de enquadramento, pois reitera interpretações que não têm o mínimo de correspondência com a letra da lei, facto tão mais grave quanto as manifestações de fortuna estão sujeitas ao princípio da tipicidade, vindo por esse motivo aquelas interpretações a ser feridas de morte quando perscrutadas judicialmente. Referimo-nos, evidentemente, aos casos em que detectamos uma tendência da AF para integrar no conceito de valor de aquisição das manifestações de fortuna reveladas tudo o que o sujeito passivo houver despendido para fruir dos bens em causa²⁸⁹ e à inclinação

²⁸⁷ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

²⁸⁸ V. Capítulo II, ponto 3.

²⁸⁹ Acórdão do STA de 7 de Dezembro de 2004 - Proc. 01248/04 e acórdão do TCAN de 23 de Abril de 2009- Proc. 00615/07.6BECBR, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

para incluir no conceito de suprimentos as prestações suplementares de capital²⁹⁰, bem como à envidada aplicação do elemento temporal da tributação²⁹¹.

Esta forma de proceder leva-nos a concluir que a AF mostra alguma impermeabilidade às decisões judiciais, pelo que seria recomendável, tal como é apontado no aludido relatório²⁹², que a jurisprudência já firmada fosse devidamente analisada, assumida e veiculada superiormente, para evitar recursos inúteis à via contenciosa.

O que nos conduz a aduzir alguns comentários ao exercício do direito de audição, que é referido como um instituto pouco operacional²⁹³, porquanto do qual em caso algum resultam cedências por parte da AF, mesmo quando são invocadas pelo contribuinte decisões judiciais que deram provimento a pretensões que aquela insiste em indeferir. De resto, o receio da AF em dar razão ao contribuinte, quando é visível que a tem, redundará sempre num aumento da litigiosidade, até porque, em regra, os processos judiciais instaurados por sujeitos passivos que tenham sido alvo de procedimentos de avaliação com base na revelação de manifestações de fortuna têm valor para recurso até à última instância, no caso de insucesso nos tribunais tributários. Se é verdade que os custos dos tribunais são, por conveniência prática, habitualmente excluídos dos custos da tributação na literatura económica²⁹⁴, é também indiscutível que a morosidade processual e as elevadas pendências nos tribunais tributários provocam avultadíssimos danos a todos os envolvidos, incluindo ao erário público. Por estes motivos, pensamos ser de repensar a actuação da AF no sentido de mostrar mais abertura e sensibilidade às razões dos contribuintes e de dar mais atenção ao que a jurisprudência vai dimanando, muito embora reconhecendo que uma cultura de cooperação não se implementa de um momento para o outro²⁹⁵.

²⁹⁰ Acórdão do TCAN de 18 de Junho de 2009 - Proc. 01561/08.1BEPRT e acórdão do STA de 8 de Julho de 2009 - Proc. 0579/09, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁹¹ Acórdãos do TCAN de 26 de Janeiro de 2006 - Proc. 01198/05.7, e de 23 de Abril de 2009 - Proc. 00615/07.6BECBR, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

²⁹² Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

²⁹³ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

²⁹⁴ Cidália M. Mota Lopes, *Os custos de um sistema fiscal: identificação e caracterização*, Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 29, Janeiro/Março de 2007.

²⁹⁵ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

Não podemos deixar, igualmente, de dirigir alguns comentários ao nível de implementação do actual quadro normativo, pois não podemos desconsiderar a constatação de que o tempo de reacção da AF a uma revelação de fortuna se situa próximo dos dois anos e meio²⁹⁶. Parece evidente que quanto mais rapidamente se detectarem situações de incumprimento declarativo, mais hipóteses de êxito terá o procedimento de avaliação, pois é bom de ver que a caducidade do direito à liquidação de imposto não se compadece com demoras. Procurar reduzir o tempo de reacção, e bem assim aumentar o grau de detectabilidade das manifestações de fortuna²⁹⁷, passará necessariamente por incrementar o envolvimento da Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA) no sistema de controlo que, desde 2005, tem vindo a ser implementado pela DGCI. Com efeito, não é só através dos dados que pudemos extrair das decisões judiciais analisadas que concluímos existirem carências assinaláveis no sistema de controlo das manifestações de fortuna que, como já referimos²⁹⁸, pressupõe o cruzamento de milhões de dados centralizados. Os relatórios de actividades de 2006 e de 2009 da IGF²⁹⁹ também expressam claramente a insuficiência dos métodos de informação e estrangimentos nos sistemas informáticos disponíveis.

Ora, competindo à DGITA, nos termos do disposto nas alíneas b) e c) do artigo 2º do Decreto Regulamentar nº 24/2007, de 29 de Março, prestar à DGCI apoio técnico relativamente à gestão dos sistemas de informação e implementar, pela aquisição ou desenvolvimento, as infra-estruturas tecnológicas dos serviços da administração fiscal, assegurando a respectiva gestão operacional, parece-nos que, volvidos nove anos sobre a entrada em vigor do artigo 89º-A da LGT, é tempo de agilizar tais sistemas, ainda que seja necessário criar uma “brigada” de emergência que se dedique a tempo inteiro a prosseguir tais atribuições, no âmbito do sistema de controlo das manifestações de fortuna. Envolvência que, a ser incrementada, não só resultará na arrecadação de mais receita e maior neutralização dos esquemas de ocultação de rendimento, mas também na

²⁹⁶ V. Capítulo II, ponto 2, tabela 1.

²⁹⁷ V. Capítulo II, ponto 2, gráfico 3.

²⁹⁸ V. Capítulo I, ponto 6.

²⁹⁹ Relatórios de Actividades de 2006 e de 2009 da IGF, acessíveis no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

motivação dos agentes administrativos que laboram nesta indústria. Não podemos esquecer que, por detrás de toda a implementação legislativa, nos meandros de uma maquinaria gigantesca e abstracta que é hoje a AF, pelo menos aos olhos dos contribuintes, trabalham pessoas, afinal, o principal património de qualquer estrutura organizada. Pessoas que certamente se empenham em atingir objectivos que os escassos recursos disponíveis coarctam, o que determina, seguramente, frustração e desinteresse nesta forma particular de combater a evasão fiscal.

Desinteresse que, no respeitante à tributação das manifestações de fortuna, parece também fluir das parcas referências que lhe são feitas ao longo dos relatórios anuais de actividade da IGF e mesmo dos relatórios de combate à fraude e evasão fiscais mas que, não podemos deixar de aduzir, se deve em muito à indetectabilidade das grandes fortunas nos dias de hoje.

Os títulos de empresas, o dinheiro vivo, as obras de arte, as jóias, e outros bens móveis cuja posse não é objecto de registo, são referidas³⁰⁰ como integrantes das grandes fortunas que, ainda por cima, o Estado tem o maior interesse em proteger dentro do território nacional por razões extra-fiscais, como são o crescimento da economia (o investimento em títulos de empresas gera negócio, transacções tributáveis, emprego e riqueza) e o interesse cultural (em manter na sua alçada as obras de arte, de preferência expostas ao mundo, em troca de protecção e segurança ao património do titular). Porém, são exactamente estes os bens e direitos que melhor se ocultam ao controlo dos poderes públicos, designadamente se a intenção dos titulares for o subterfúgio à tributação de rendimentos, muito mais se a sua origem for de duvidosas e ilícitas proveniências. A propósito das facilidades de sonegação que tais bens e direitos proporcionam, ao que acresce a sua evidente volatilidade, assente na imaterialidade das transacções ao alcance de uma tecla no espaço virtual, a manifesta fragilidade dos mercados financeiros (onde tanto se ganha e tanto se perde) é que se justifica que a alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT nunca tenha sido utilizada, nas decisões que analisámos, para tributar e reprimir comportamentos de evasão³⁰¹. Tão pouco acreditamos que os detentores de tais fortunas

³⁰⁰ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

³⁰¹ Como vimos, o único caso em que a AF se socorreu da alínea f) do nº 1 do artigo 87º da LGT, na redacção dada pela Lei nº 55-B/2004 de 30 de Dezembro, foi para fixar rendimento a quem viu o valor do seu imóvel aumentado por via uma avaliação fiscal, sem que se tivesse provado qualquer comportamento

Continua na página seguinte

que possam querer ocultar rendimento não estejam rodeados de consultores pagos a peso de ouro para planearem esquemas de fuga à tributação, sempre atentos às estranhas alterações de um legislador nem sempre tão assertivo, como disso é exemplo e acontece ao tempo que redigimos este estudo com a envidada desjudicialização do processo de inventário, que já entrou em vigor e nem sequer regulamentada está, provocando o caos de competências e, potencialmente, o riso não estivéssemos a falar de assunto tão sério como o de legislar.

As preocupações que vamos manifestando em relação à qualidade da redacção legislativa prendem-se exactamente com o facto de a lei, fundamentalmente, servir os seus destinatários que, em teoria, elegeram determinados programas e políticas para seu governo. É por isso que passaremos a analisar a necessidade, os benefícios e desvantagens da introdução de alterações legislativas no sistema de tributação das manifestações de fortuna.

2. Opção 2: introdução de alterações legislativas

A racionalização da produção normativa é hoje considerada como factor da maior importância para o desenvolvimento das políticas públicas³⁰², sendo certo que, no que respeita ao sistema fiscal português, tem sido reclamada uma revisão geral com o objectivo específico de procurar simplificar e tornar mais clara a legislação tributária³⁰³. A Comissão para a Simplificação Legislativa também não exclui a introdução de alterações legislativas quando tal se mostre absolutamente necessário, sobretudo se as mesmas forem exigidas por alterações fácticas supervenientes³⁰⁴. O critério da necessidade, relevância ou indispensabilidade tem sido, aliás, apontado como essencial nos estudos de avaliação do impacto de normas³⁰⁵, designadamente nos que tenham

evasivo (acórdão do STA de 6 de Maio de 2009 - Proc. 097/09, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt), decisão que já tivemos oportunidade de contestar no Ponto 2.4 do Capítulo I.

³⁰² Marta Tavares de Almeida, *Avaliação da legislação em Portugal*, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 33/34 – Janeiro/ Junho de 2003, INA, Oeiras.

³⁰³ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

³⁰⁴ V. o sítio electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa, com o endereço www.csl.gov.pt.

³⁰⁵ *Avaliação de Impacto de Normas – Efeitos Económicos da Alteração do artigo 81º do Código da Estrada*, Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa, Novembro de 2001, acessível no endereço electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa (www.csl.gov.pt); Carlos da Costa Morais, *Sistema de*
Continua na página seguinte

natureza retrospectiva, que visem controlar a legislação existente, o desencadeamento do processo de aprendizagem e que possam conduzir à modificação do direito em vigor³⁰⁶.

Numa primeira abordagem à questão de concluir pela necessidade de introduzir alterações legislativas ao regime da tributação das manifestações de fortuna, deveremos indagar em que medida o actual sistema normativo alcança o objectivo de perseguir eficazmente o incumprimento da obrigação declarativa de rendimento. A resposta a tal questão foi precisamente o motivo que nos levou a investigar toda a jurisprudência dos tribunais superiores, para nela descortinar quais têm sido os principais problemas que a aplicação da lei suscita no combate aos comportamentos evasivos e assim perceber se os instrumentos legislativos são os melhores veículos desse intento.

Dessa análise resultou que mais de metade dos procedimentos de avaliação instaurados por consequência de revelações de fortuna que mereceram sindicância judicial resultaram mal sucedidos³⁰⁷ para a AF, tendo-se também observado que, dentro das 22 decisões judiciais em que a AF decaiu total ou parcialmente, as razões que estiveram na base de tal sucumbência foram a falta de verificação dos pressupostos da tributação, em 8 casos, e a comprovação pelo sujeito passivo de que era outra a fonte das manifestações de fortuna, em 13 casos.

Por outro lado, o Relatório de Actividades de 2009 da IGF³⁰⁸ refere constrangimentos no desenvolvimento da actividade inspectiva, enquadráveis sobretudo, no domínio legal, o que levanta diversas questões técnicas com destaque para as situações de concorrência dos pressupostos de avaliação previstos na LGT e que degeneraram no insucesso de boa parte (62%) das propostas de correcções. Conclui-se por reclamar a divulgação de instruções administrativas actualizadas e, oportunamente, a alteração do regime legal no sentido da simplificação e racionalidade deste procedimento de avaliação indirecta.

avaliação do impacto das normas jurídicas, Cadernos de Ciência de Legislação, nº 32 – Outubro/Dezembro de 2002, INA, Oeiras.

³⁰⁶ Luzius Mader “*A avaliação legislativa: uma nova abordagem do direito*” Revista de Legislação nº 1 Abril-Junho de 1991, INA, Oeiras.

³⁰⁷ V. Capítulo II, ponto 3.

³⁰⁸ Relatório de Actividades de 2009 da IGF, acessível no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão.

Por seu turno, o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal³⁰⁹ sugere igualmente a introdução de algumas alterações legislativas ao sistema de tributação das manifestações de fortuna, que abordaremos adiante.

Não parece ser preciso acrescentar mais argumentos, além dos expostos, que sustentem a necessidade de introduzir alterações ao regime jurídico que temos sob estudo. Os números falam por si e são os próprios serviços de Inspeção Tributária que expressam frustração e as reclamam.

Coloca-se agora a questão de saber quais são os problemas que obstam à eficácia da lei, o que passaremos a identificar de forma sistematizada (a partir das decisões judiciais que sondamos, no capítulo antecedente) em ordem a apontar que alterações podem contribuir para melhor alcançar o sucesso das propostas de correcções de IRS, neutralizar a complexidade da redacção legislativa nos elementos em que esta se mostrou observável, e ainda a dotar o regime de maior racionalidade.

Voltando a apelar ao esquema de construção da presunção legal, dividiremos as propostas de alteração em dois grupos de elementos: o primeiro, que conterà sugestões de revisão aos pressupostos de tributação, e o segundo alusivo à comprovação que o sujeito passivo deverá fazer para afastá-la.

Dentro do primeiro conjunto de alterações que pensamos poder incrementar a eficácia e simplificação do artigo 89º-A da LGT, propomos:

- a) A introdução de expressa definição de valor de aquisição;
- b) A inclusão de prestações suplementares de capital no quadro das manifestações de fortuna relevantes;
- c) A simplificação da redacção legislativa no que concerne ao elemento temporal da tributação.

No âmbito do segundo grupo de elementos, pensamos ser de sugerir:

³⁰⁹ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

- a) A relevância da justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna;
- b) A consagração do critério da proveniência dos fundos utilizados pelo sujeito passivo nas aquisições, para afastar a tributação.

Elementos que passaremos a analisar de seguida, não sem antes fazer uma referência à maior desvantagem que pode ser apontada a uma revisão do preceito. A sucessão de leis no tempo, sobretudo quando as revogações surgem temporalmente muito próximas (não esqueçamos que a última alteração legislativa foi introduzida pela Lei nº 94/2009 de 1 de Setembro) conjugada com a morosidade da justiça tributária provoca graves inconvenientes, pois sucede ser frequente a modificação da lei aplicável no decurso de um processo judicial. Se é certo que a lei fiscal só dispõe para o futuro, como resulta do disposto no nº 1 do artigo 12º da LGT, e admitindo ainda que as normas adjectivas são imediatamente aplicáveis, sem prejuízo das garantias e direitos já constituídos³¹⁰, adivinhamos dificuldades, por exemplo, na introdução da definição legal expressa do conceito de valor de aquisição. Com efeito, as regras referentes aos pressupostos de verificação da presunção de rendimento constituem verdadeiras normas de incidência objectiva de imposto, pelo que a sua modificação, principalmente quando vise aprofundar e desenvolver conceitos, pode ter aplicação retroactiva, nos termos do preceituado no nº 4 do artigo 12º da LGT, o que certamente suscitará mais litigiosidade e recursos por parte dos sujeitos passivos que possam ser afectados.

2.1. A introdução de expressa definição de valor de aquisição

Já pudemos constatar que o conceito de valor de aquisição para os efeitos do artigo 89º-A da LGT tem provocado embaraços interpretativos, sendo contudo de salientar o entendimento pacífico, na jurisprudência dos tribunais superiores (acórdão do STA de 7 de Dezembro de 2004³¹¹ e acórdão do TCAN de 23 de Abril de 2009³¹²) que a tabela inserta no artigo 89º-A da LGT, ao não conter qualquer indicação do que se deve entender por valor de aquisição, não pode permitir à AF pretender que nesse valor

³¹⁰ Como resulta do nº 3 do artigo 12º da LGT.

³¹¹ Proc. 01248/04, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³¹² Proc. 00615/07.6BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

se inclua tudo o que o contribuinte dispôs para fruir dos bens em causa, uma vez que esta interpretação não tem na letra da lei um mínimo de correspondência, motivando, como vimos, o seu decaimento. Já defendemos que o preço se distingue de todos os outros encargos em que se incorre para adquirir as manifestações de fortuna relevantes, incluindo os fiscais, e, acolhendo o que ajuizaram as referidas decisões judiciais, também não vemos como é que da tipicidade do actual quadro normativo pode resultar tal solução.

Todavia, também não deixamos de reconhecer que, tal como o preço, o montante de tais encargos é susceptível de revelar a capacidade aquisitiva do sujeito passivo, porque emergente necessariamente do sinal exteriorizado, e não deixámos de mostrar sensibilidade ao argumento de que não é só o preço declarado que determina a disponibilidade de fundos do contribuinte visado. As despesas havidas com a realização do negócio, igualmente de forma considerável, revelam rendimento.

Consequentemente, parece-nos adequado incluir na redacção do artigo 89º-A da LGT uma definição de valor de aquisição que considere os encargos mencionados, seja para efeitos do cálculo do desfasamento declarativo, seja para a fixação do rendimento tributável, o que determina uma enorme diferença e maior alcance da tributação sobre rendimentos ocultos. Diferença que ilustramos com o caso decidido pelo acórdão do STA de 7 de Dezembro de 2004³¹³, em que o contribuinte havia comprado várias fracções autónomas pelo preço global de € 554.164,47, pagou € 55.416,45 de sisa pela transacção referida e € 4.642,32 de despesas com a escritura. Ora, considerando apenas o preço dos imóveis, temos um rendimento padrão de € 110.832,89 em relação ao qual não se verificava o desfasamento declarativo de 50% para menos (o que determinou a sucumbência total da AF); já se tivéssemos em conta tudo o que o sujeito passivo despendeu, obteríamos um rendimento padrão de € 122.844,65, o que teria determinado a sujeição ao mecanismo de avaliação indirecta. A diferença entre as duas situações é cerca de € 12.000, o que, para efeitos do cálculo do desfasamento, e bem assim para fixação de rendimento tributável, parece ser francamente considerável. Acrescentamos

³¹³ Proc. 01248/04, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

que só o valor despendido com sisa se aproximava do rendimento líquido declarado no ano de aquisição, o que evidencia a iniquidade do actual quadro normativo.

Neste exemplo, como noutros casos, certamente que o mecanismo de tributação das manifestações de fortuna em muito alargaria o seu alcance, com a introdução da alteração legislativa proposta. Devemos ainda salientar que, com esta solução, não valorizamos exclusivamente o incremento da eficácia do normativo, no desígnio de cegamente alargar o leque de contribuintes que se enquadrem em desproporção declarativa e conseqüentemente obter mais receita fiscal. Na verdade, além de potenciar tais efeitos, a alteração proposta alcança muito mais sentido e justiça no contexto de falta de veracidade declarativa, porquanto é indesmentível que os encargos havidos com aquisições de bens de luxo revelam, tal como o preço, uma capacidade económica tão notável, como ficou ilustrado, que a redacção legislativa não a pode desconsiderar.

Podemos apontar outra vantagem em defesa da introdução de tal conceito de valor de aquisição: a paralisação da tendência para adquirir por valores ligeiramente inferiores aos da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT em ordem a tornar o mecanismo de tributação. Isto porque, se admitimos que não faz muita diferença para o contribuinte declarar um preço ligeiramente inferior ao da tabela, a ingerência de tamanha variável já o poderá compelir a refazer os seus cálculos, no pressuposto de que o vendedor ou cedente que com ele não esteja conluiado, mais dificilmente aceite negociar preço consideravelmente inferior, a ponto de comprometer o interesse na vantagem da transacção.

2.2. A inclusão de prestações suplementares de capital no quadro das manifestações de fortuna relevantes

Já tivemos oportunidade de referir que o facto de o legislador fiscal não ter dado relevância às prestações suplementares de capital como sinais exteriores de riqueza parece andar ligado à sua natureza vinculativa, uma vez que constituem obrigações impostas por deliberação dos sócios, ao contrário do contrato de suprimento, que é facultativo e parte da iniciativa voluntária do sócio em conceder um empréstimo à sociedade ou em diferir-lhe o pagamento de um crédito que contra ela possa ter.

Apesar disso, também as prestações suplementares de capital revelam capacidade económica do sujeito passivo, sendo extremamente comum, aliás, o seu reconhecimento contabilístico com a finalidade de tornar os capitais próprios das Pequenas e Médias Empresas (PME's) mais robustos e atractivos, para melhor compor as demonstrações financeiras das organizações e assim obter mais vantagens junto, por exemplo, das instituições bancárias. Com efeito, ao contrário dos suprimentos que são revelados no passivo das sociedades, as prestações suplementares são reconhecidas no capital próprio, em suma, no valor da empresa, que por essa via beneficia de um acréscimo e acarreta, indirectamente, o aumento de valor das participações sociais dos seus titulares, quer estas se exprimam em quotas quer em acções.

O que significa dizer que as prestações suplementares, para além de exteriorizarem uma disponibilidade de fundos e capitais que a declaração de rendimentos do sujeito passivo pode não explicar, determina um incremento patrimonial que se projecta imediatamente no valor da sociedade e, conseqüentemente, no património dos seus titulares. Talvez isto, acrescido ao facto de não poderem ser, por sua natureza, restituídas aos sócios que as prestem, tenha determinado a intenção legislativa de as excluir do contexto das manifestações de riqueza. Já no caso dos suprimentos, ao invés, a sua revelação contabilística resulta em endividamento e custos financeiros, se celebrados a título oneroso.

Assim, tal como aduzimos para a introdução da definição de valor de aquisição no artigo 89º-A da LGT nos moldes expostos, não se trata só de atingir um universo maior de contribuintes faltosos e colher mais receita ao fisco, antes parece imperioso dotar o mecanismo de tributação sob análise de mais racionalidade e justiça, mediante a inclusão das prestações suplementares de capital no quadro das manifestações de fortuna relevantes. Necessidade que se vislumbra não só pela frequência com que é utilizada esta figura, em detrimento dos suprimentos como revelações de rendimento oculto, mas também porque é reclamada pelo número de decisões judiciais a que o fisco sucumbiu ao tentar inclui-la neste conceito³¹⁴, ao que acresce uma probabilidade

³¹⁴ Dentro de 22 acórdãos que ajuizaram pelo decaimento da AF, encontrar dois nestas circunstâncias – o acórdão do TCAN de 18 de Junho de 2009 - Proc. 01561/08.1BEPRT e o acórdão do STA de 8 de Julho de 2009 - Proc. 0579/09, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt – significa que estamos a falar de cerca de 10%.

elevada de os índices de detecção se lhe adivinharem bem próximos³¹⁵, uma vez que são igualmente evidenciadas na IES da sociedade.

A alteração legislativa assim proposta nem sequer é inovadora, surgindo recomendada no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal³¹⁶, inconformado com o decidido no acórdão do TCAS de 5 de Julho de 2005³¹⁷ a propósito de um contribuinte que, no decurso de uma dezena de anos, havia declarado rendimentos nulos ou insignificantes, e não se coibiu de efectuar, em benefício de uma sociedade de que era sócio, suprimentos e prestações suplementares de capital em montantes consideravelmente elevados. Este é o mérito de investigar em decisões judiciais, pois amiúde nelas se encontram as incapacidades legislativas face a condutas que, tal como a relatada, exorbitam tantas vezes a ética e o bom senso.

2.3. A simplificação da redacção legislativa no que concerne ao elemento temporal da tributação

É manifesto que a redacção legislativa do artigo 89º-A da LGT, designadamente a partir da Lei nº 53-A/2006 de 29 de Dezembro, se mostra bastante complexa e geradora de distúrbios de compreensão. Na verdade, tal como já pudemos constatar³¹⁸, a configuração que aquela Lei do Orçamento deu ao corpo do nº 4 do artigo 89º-A da LGT veio levantar dificuldades interpretativas, ao estatuir que (...) *considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do nº 2, nos três anos seguintes (...) o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte (...)*, tanto assim que vem proporcionando à AF pretender corrigir dois períodos de tributação com base numa única manifestação de fortuna relevante, como sucedeu nos casos decididos pelos acórdãos do TCAN de 26 de

³¹⁵ Como vimos, no ponto 2 do capítulo II (gráfico 3) os suprimentos surgem imediatamente a seguir aos imóveis, a manifestação de fortuna mais detectável.

³¹⁶ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

³¹⁷ Acórdão do TCAS de 5 de Julho de 2005 – Proc. 00649/05, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³¹⁸ V. Capítulo I, ponto 2.5 e capítulo II, ponto 3.

Janeiro de 2006³¹⁹ e de 23 de Abril de 2009³²⁰. Em abono da verdade, deve dizer-se que a AT vem fazendo uma interpretação do normativo que não se pode classificar de ousada ou exorbitante, pois encontra na letra do preceito toda a correspondência. Resulta claro da expressão “*e nos três anos seguintes*” a ideia de que também esses podem ser corrigidos, em relação a uma única manifestação de fortuna, desde que os rendimentos declarados nesses anos apresentem a pressuposta discrepância. Acrescente-se que a duplicidade de sentido que a expressão “*ano em causa*” utilizada pelo legislador nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT e no n.º 4 do mesmo normativo, também sugere tal entendimento. Como vimos, ela assume sentidos diferentes: nas alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT reporta-se ao ano em que o contribuinte é inspeccionado; no n.º 4 do mesmo preceito, refere-se ao ano da aquisição da revelação de fortuna. Todavia, como já tivemos oportunidade de defender e acolhendo o entendimento de João Sérgio Ribeiro³²¹, a interpretação do normativo não pode cingir-se demasiado à letra da lei, sob pena de obtenção de um resultado não desejado pelo espírito legislativo deste sistema de perseguição de rendimentos esquivos, isto é, a transformação de um esquema de tributação (que não deixa de ser sancionatório) em autêntico confisco.

A utilização de conceitos ambíguos que dificultem a interpretação e aplicação das normas deve, por isso, ser evitada a todo o custo tal como é recomendado pela Comissão para a Simplificação Legislativa³²². Aliás, deve empregar-se uma palavra ou uma expressão sempre no mesmo sentido ao longo de todo o texto legal³²³, eis o que não acontece com o preceito na parte em que dispõe sobre a amplitude temporal da tributação.

Pelo que, à guisa de uma conclusão, propõe-se expurgar do corpo do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT a expressão “*no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes*”, considerando a manutenção da actual redacção daquelas

³¹⁹ Proc. 01198/05.7, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³²⁰ Proc. 00615/07.6BECBR, visível no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³²¹ João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

³²² Indicador n.º 6 de simplificação legislativa, visível no sítio electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa, com o endereço www.csl.gov.pt.

³²³ *Idem*.

alíneas, que já se vislumbram de compreensão suficientemente complexa a reclamar interpretações cautelosas.

De toda a forma, também não descortinamos o porquê da diversidade de regimes quanto à amplitude temporal da tributação, consoante a manifestação de fortuna consista em suprimentos e empréstimos feitos por sócios ou nos restantes sinais reveladores (imóveis, viaturas, embarcações e aeronaves). Com efeito, parece incompreensível que, no caso dos suprimentos e empréstimos, a AF só tenha legitimidade para corrigir um período de tributação – o ano em que aqueles forem realizados – mas já possa corrigir os três exercícios seguintes ao ano da aquisição no caso das restantes manifestações de fortuna, desde que neles se verifique a incongruência declarativa.

Consequentemente, tal como é propugnado no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal³²⁴, também somos de entender que a amplitude temporal da tributação deve ser homogênea para todas as manifestações de fortuna constantes da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT. Solução que, além de mais consentânea com o espírito do presente mecanismo de combate à fuga aos impostos, granjeia mais simplicidade à redacção legislativa e facilidade ao intérprete.

2.4. A relevância da justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna

Vimos que da interpretação literal dos nºs 3 e 4 do artigo 89º-A da LGT parece resultar a impossibilidade de o sujeito passivo afastar a tributação pelo rendimento padrão, ainda que justifique parcialmente o valor que utilizou para as aquisições das manifestações de fortuna³²⁵. Contudo, pudemos também constatar que a jurisprudência dos tribunais superiores não é unânime quanto a este ponto, uma vez que tanto

³²⁴ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

³²⁵ Capítulo I, ponto 4.

observamos decisões que dão relevância à justificação parcial da fonte das manifestações de fortuna³²⁶ como arestos que a ignoram³²⁷.

Não nos voltaremos a deter novamente nos fundamentos que arguimos em defesa da consideração de que ao contribuinte é legítimo comprovar parcialmente a fonte do rendimento utilizado nas aquisições, para os quais remetemos³²⁸. Cumpre, todavia, reiterar que tal comprovação deverá ser direccionada ao rendimento padrão e não ao valor de aquisição, isto é, o sujeito passivo será igualmente tributado mas pelo rendimento padrão correspondente à manifestação de fortuna que revelou, subtraído do montante cuja origem lograr demonstrar e que corporiza, afinal, o rendimento real.

A jurisprudência contraditória sobre a mesma questão de direito é o sinal mais evidente de falta de clareza na redacção legislativa. A interpretação literal não é o único método de apreender os intentos do legislador, devendo inclusivamente ser afastada quando a sua utilização conduzir a resultados não desejados ou imprevistos. É o que pensamos acontecer com a actual redacção do nº 3 do artigo 89º-A da LGT, que deveria ser modificada no sentido indicado, para não permitir qualquer tipo de equívoco neste particular.

Acrescentamos um singular elemento que assume importância prioritária nos estudos de impacto legislativo³²⁹, designadamente quando conduzam à modificação do direito em vigor: a conformidade jurídica das normas com o sistema constitucional e com o ordenamento jurídico. Para quem, como nós, vê na interpretação literal do nº 3 e 4 do artigo 89º-A da LGT, no sentido que contestamos, uma afronta ao princípio constitucional da capacidade contributiva, posto que torna uma presunção legal de rendimento insusceptível de prova em contrário, é imperioso alterar a redacção dos normativos para que dela resulte, inequívoca e claramente, a possibilidade de justificar parcialmente o rendimento padrão, em consequência, tributando-se pela diferença.

³²⁶ Acórdãos do STA de 17-01-2007 – Proc. 01225/06, e de 19 de Maio de 2010 – Proc. 0734/09; Acórdão do TCAS de 23-09-2008 – Proc. 02605/08, visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³²⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS) de 20-04-2006 – Proc. nº 1090/06; Acórdão do STA de 6-6-2007- Proc. nº 390/07; Acórdão STA de 28-01-2008 - Proc. 0761/08, todos visíveis no sítio electrónico com o endereço www.dgsi.pt.

³²⁸ Capítulo I, ponto 4.

³²⁹ *Avaliação de Impacto de Normas – Efeitos Económicos da Alteração do artigo 81º do Código da Estrada*, Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa, Novembro de 2001, acessível no endereço electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa (www.csl.gov.pt).

2.5. A consagração do critério da proveniência dos fundos utilizados pelo sujeito passivo nas aquisições, para afastar a tributação

Na maioria das decisões judiciais em que detectámos ter sucumbido a AF por virtude de o sujeito passivo ter comprovado que era a outra a fonte da manifestação de fortuna a que alude o nº 3 do artigo 89º-A da LGT, percebemos que o fundamento mais susceptível de entorpecer a fixação de matéria colectável de IRS é a afectação ou mobilização de capitais já detidos pelo sujeito passivo ou pelos seus familiares³³⁰.

A generalidade dos referidos arestos, como vimos, ajuizou que não é exigível ao contribuinte, para efeitos de ilidir a presunção de rendimento, a demonstração da forma como adquiriu esses capitais (a menos que estivesse demonstrado que os mesmos foram gerados no próprio ano), pois o que estaria em causa seria apenas averiguar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano que se pretendeu corrigir.

Significa isto que a jurisprudência dos tribunais superiores releva o critério da afectação como suficiente para a comprovação a que o sujeito passivo é compelido pelo nº 3 do artigo 89º-A da LGT, o que já não é tão pacífico na jurisprudência dos tribunais tributários, onde se encontrarão sentenças que enfocam o critério da proveniência, segundo o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal³³¹.

Mais uma vez, jurisprudência contraditória, sintomática da complexidade legislativa da tributação das manifestações de fortuna.

O pesado número de decisões em que a Fazenda Nacional decai por este motivo nas instâncias judiciais superiores exprime o parco alcance que o nº 3 do artigo 89º-A da LGT atinge na perseguição de rendimentos ocultos, sempre que o contribuinte alegue e demonstre que usou fundos que, por exemplo, se encontram numa conta de depósitos a prazo, argumento de uso mais comum.

Nem se compreende que ao Ministério Público seja exigível investigar a proveniência do dinheiro utilizado pelo sujeito passivo, no contexto de um processo-

³³⁰ V. Capítulo II, ponto 3.

³³¹ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal Publicado pela Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

crime que possa ter início na revelação de manifestações de fortuna, por força da comunicação a que alude o nº 10 do artigo 89º-A da LGT e, simultaneamente, este não seja compelido a demonstrá-la no processo fiscal.

Seria, portanto, tomando como exemplo o da legislação e jurisprudência Espanhola³³², apropriado equacionar a introdução do critério da obrigatoriedade da demonstração da proveniência dos fundos e capitais que o sujeito passivo tenha canalizado para as aquisições da tabela do nº 4 do artigo 89º-A da LGT, o que também é reclamado pelo citado Relatório.

3. Opção 3: modificação radical do sistema normativo

Não poderíamos deixar de abordar a possibilidade de operar uma profunda reforma no instrumento legislativo de tributação das manifestações de fortuna, ambição temerária que, por isso mesmo, comporta o risco de diluir o grau de probabilidade de acertar na análise em ordem a alcançar, de forma mais efectiva e eficaz, a tributação de rendimento oculto com origem em comportamentos evasivos.

Objectivamente, porém, é uma opção que pode ir buscar, preventivamente, e para remover o receio que envolve a adopção de tal intervenção legislativa, a experiência do país vizinho, daí o sentir da necessidade de a investigar.

Com efeito, o direito comparado favorece exactamente a finalidade de inspirar as intervenções do legislador, desde que sejam recolhidos elementos que se possam adequar e enquadrar em conformidade com o ordenamento jurídico vigente. A eleição do referido parâmetro comparativo não foi, por esse motivo, inocente, muito menos aleatória. Além de a legislação Espanhola se encontrar conceptualmente mais próxima de nós, não podemos olvidar que os países ibéricos e respectivas administrações fiscais estão alinhados pelas estreitíssimas relações que as fronteiras terrestres exigem, pela facilidade geográfica de circulação dos factores de produção, e por uma identidade cultural bem mais intensa do que em relação a qualquer sistema anglo-saxónico.

³³² V. Capítulo II, ponto 4.1.

Quem aceitaria o *bank deposits method*³³³, expediente norte-americano de detecção de rendimento oculto, num país de cultura latina, fortemente resiliente à derrogação de sigilo bancário? Logo se ouviriam os protestos dos defensores das garantias constitucionais, que instalariam uma polémica sem precedente na opinião pública portuguesa, pois em terras lusas ninguém gosta de ver as suas contas bancárias vasculhadas pelos poderes públicos, muito menos para efeitos de determinação de rendimento tributável.

As vantagens da adopção de uma cláusula geral que, tal como em Espanha, tributasse toda a diferença entre o rendimento declarado e qualquer revelação de riqueza não expressamente elencada são assinaláveis.

Desde logo, seria desnecessária a verificação da percentagem de desfasamento declarativo, porquanto se aboliriam os rendimentos padrão correspondentes a cada uma das taxativas manifestações de fortuna, um dos pressupostos que, como vimos, é frequentemente abalado nas correcções de rendimento escrutinadas judicialmente.

Por outro lado, o abandono da tipicidade das manifestações de fortuna relevantes neutralizaria a tendência de esquivar rendimento tributável ao fisco, por razões que se prendem exclusivamente com a taxatividade da técnica legislativa. Quando aduzimos que um projecto de fixação de rendimento tributável com base na revelação de manifestações de fortuna se deve aparentar, pela fundamentação que lhe é exigível, com uma acusação pública em processo penal, enfocámos a cuidadosa pormenorização que a redacção legislativa impõe à AF, de cada vez que despolete o mecanismo. Com isto, jamais queremos dispensar o direito à fundamentação dos actos, justamente aquele que mais convence da sustentação de um percurso de raciocínio que é imposto pela autoridade pública aos seus administrados, designadamente porque, se o acto for tributário, vai investir certamente contra o património de um particular e coarctar direitos adquiridos. Todavia, representaria um enorme alívio na fase procedimental, contribuindo para combater o grau de exaustividade que o actual quadro normativo evidencia, consequentemente desburocratizando e simplificando a aplicação da lei.

³³³ Mecanismo que presume que os depósitos, ou movimentos a crédito efectuados em contas bancárias são rendimento, a não ser que o sujeito passivo prove o contrário, cfr. João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010.

O afastamento da tipicidade dos sinais reveladores de rendimento oculto, porém, não impediria que, a título meramente exemplificativo, fossem ainda enunciados os indícios de fortuna não enquadráveis no conceito de incremento ou ganho patrimonial adiantado pela legislação espanhola, como são os suprimentos, empréstimos de sócios a sociedades, prestações suplementares de capital, despesa, ou liberalidades.

Já a abolição de rendimentos padrão que a supressão do elenco típico de sinais de riqueza comportaria pode abrir feridas na racionalidade e relativa equidade do sistema de tributação, que considera desnecessária a disponibilidade de todo o dinheiro que permita ao visado adquirir o bem ou direito, bastando uma parte, no pressuposto que as declarações de rendimento supervenientes possam sustentar, nos três anos seguintes, aquela mesma aquisição.

O que determinaria, conseqüentemente, a eliminação do actual recorte legislativo de amplitude temporal de tributação sem que fosse, tal como no direito espanhol, excluída a caducidade do direito à liquidação de imposto como factor de afastamento do esquema de perseguição de rendimento oculto.

Já agora, convocar a obrigatoriedade da comprovação da proveniência dos fundos e capitais utilizados nas aquisições, como forma de afastar o mecanismo de tributação pela banda do sujeito passivo, tal como o legislador e jurisprudência espanhóis preconizam, bem como consagrar a relevância da justificação parcial da fonte.

4. Tomada de posição

O instante crucial da vigência de um normativo surge no momento da subsunção dos factos ao direito, paradigmático na decisão judicial, afinal, o momento de composição da crise e da conformação do litígio. Por esse motivo, consideramos importante basear esta análise e propostas de intervenção legislativa na jurisprudência que foi possível obter, onde se encontram plasmados os esquemas mais impensáveis e descarados de fuga ao fisco, expressos na ocultação de rendimento tributável e na censurável conduta de beneficiar das utilidades de um Estado Fiscal, ainda por cima, minguante, sem oferecer nada em troca, a não ser a sonegação de proventos esbanjados em bens luxuosos.

O peso do número de situações em que vimos a AF sucumbir nos tribunais superiores leva-nos a excluir, peremptoriamente, a manutenção do actual quadro normativo de tributação das manifestações de fortuna como opção para incrementar a eficácia do sistema, ainda que as asserções que fizemos nesse contexto, quanto à efectividade ou implementação legislativa na fase procedimental, sejam válidas e recomendáveis qualquer que seja a opção que se prossiga.

Temos, agora, de tomar posição por uma das duas opções que restam.

A tipicidade das manifestações de fortuna, o pressuposto desfasamento declarativo em relação aos rendimentos padronizados que lhes correspondem, o elemento temporal de tributação, em suma, a complexidade técnica dos preceitos que regem este sistema de avaliação indirecta e os equívocos de uma legislação aprontada para iludir uma fraca perseguição do rendimento oculto só servem aqueles que, valendo-se da exaustividade e do grau de pormenorização da técnica legislativa, adoptam premeditadamente condutas de sonegação, assumindo o risco calculado de incumprir a obrigação declarativa de rendimento.

Atendendo àqueles números e recordando o teor das múltiplas decisões judiciais em que a Fazenda Nacional decaiu nos tribunais superiores, tendemos para a reforma radical do sistema de tributação das manifestações de fortuna, no sentido que propugnamos à terceira opção apresentada.

Com efeito, não obstante considerarmos que o esforço de implementação das alterações legislativas que propomos no contexto da segunda opção adiantada se adivinha consideravelmente inferior ao que seria exigido por uma reforma mais radical, não conseguimos deixar de tender para soluções de maior simplificação e desburocratização.

São demasiadas as alterações que, no nosso entender, se impõem ao actual quadro normativo, sinónimo e expoente das inúmeras carências legislativas do sistema.

De resto, como vimos, tais modificações sempre levantariam, seguramente, inércias processuais e substantivas atinentes à sucessão de leis no tempo que, se andar de mãos dadas com a reconhecida e inefável morosidade do sistema de justiça tributária, nem dentro de dez anos auguráramos atingir o contribuinte que ao tempo de elaboração deste trabalho esteja sonegando rendimento.

Simplificar, eis a palavra-chave de uma intervenção normativa de qualidade.

Que não cederá, jamais, a ferir a salvaguarda dos direitos dos contribuintes, tal como pensamos garantir a terceira opção exposta.

O perigo de confisco que a supressão do rendimento padrão pode viabilizar, desvantagem apontada ao plano da escolha ponderada que fazemos, pode ser neutralizado com a tributação pelos escalões de rendimento progressivos, actualmente vigentes no CIRS, sem que, evidentemente, se admitam quaisquer deduções à colecta, ou não estivéssemos a falar de um mecanismo que também assume uma finalidade sancionadora. Nem tal ameaço parece comprometer, de resto, o sistema constitucional Espanhol que, tal como o nosso, salvaguarda a capacidade contributiva para limitar materialmente o poder de tributar que a Lei Fundamental atribui ao Estado.

5. Considerações finais

A experiência gratificante de conhecer, nas decisões judiciais recolhidas, a medida e profundidade da efectividade e eficácia da lei, perscrutando as situações mais impensáveis de fuga ao fisco, onde com o ardid de esquivar rendimentos à tributação, se adoptam os mais incríveis e descarados subterfúgios, com as cumplicidades não assumidas de um legislador extremamente tecnicista e complexo, não transformará, certamente, este estudo num manual de maus costumes.

Qualquer que seja a maré para que nos possa levar a posição relativa que circunstancialmente possamos ocupar, isto é, tanto estejamos do lado dos que reclamam mais eficiência e eficácia operacional aos serviços de inspecção tributária, quer sindiquemos judicialmente um acto tributário em defesa de um contribuinte que sonogou rendimento tributável, qualquer que seja a máscara que vestimos, há uma qualidade que mantemos imperdível até ao último dia, que é a de contribuinte fiscal, com os deveres e direitos que emergem de uma repartição justa, racional e equilibrada dos encargos tributários.

O que interessa, no contexto de um trabalho académico, é angariar essa valiosa experiência e, sobretudo, veiculá-la e expô-la, na mira de poder dar alguma utilidade às competências adquiridas, com o desprezioso intento de oferecer um modesto

contributo aos utilizadores desta lei que temos positivada e que, no nosso entender, não serve de modo algum os intuitos de uma eficaz luta contra a fraude e evasão fiscais.

Os bens e a aparência de os ter levam as famílias portuguesas ao rubro do inoportável endividamento em que se encontram, mas não são essas que a tributação das manifestações de fortuna visa atingir.

Os alvos são aqueles que assumem o premeditado comportamento evasivo aos impostos, com enorme leveza de ânimo e ligeireza de espírito, sorrindo, intangíveis, ao complexo esquema legislativo, detentores das indetectáveis e verdadeiras fortunas dos dias de hoje.

BIBLIOGRAFIA

- Alberto Xavier**, *Aspectos fundamentais do contencioso tributário*, Lisboa, 1972;
- António José de Abreu, Ana Paula M. A Portela Ribeiro**, *Código do Imposto Complementar*, Imprensa Nacional Casa da Moeda, Coleção Fiscalidade, Outubro 1983;
- Carlos da Costa Morais**, *Sistema de Avaliação do Impacto das normas jurídicas*, Cadernos de Ciência e Legislação, 32, Outubro-Dezembro de 2002, INA, Oeiras;
- C. Celorico Palma**, *A base factual das fixações do rendimento colectável*, Fisco nº 65/66, 1994;
- Cidália M. Mota Lopes**, *Os custos de um sistema fiscal: identificação e caracterização*, Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, nº 29, Janeiro – Março 2007;
- Clotilde Celorico Palma**, *Da evolução do conceito de capacidade contributiva*, Ciência e Técnica Fiscal nº 402, Abril - Junho 2001;
- Dicionário Editora da Língua Portuguesa 2011**, Porto Editora, 2010;
- Domitília Diogo Soares**, *Percepção Social da fiscalidade em Portugal – um estudo exploratório*, Almedina, Junho 2004;
- Diogo Leite de Campos**, *A determinação administrativa da matéria colectável: fixação de rendimentos e avaliação de bens*, CTF nº 370, Lisboa, 1993;
- Glória Teixeira**, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010;
- Henrique Medina Carreira**, *Portugal, a União Europeia e o Euro: Ensaio sobre a Tributação e a Despesa Pública*, Revista Fisco, Lisboa 2001;
- Jaume Cornudella Marques**, *El importe de las ganancias e pérdidas patrimoniales em Los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes*, PricewaterhouseCoopers, 1ª Edição, Junho 2008, Lex Nova;
- João Castro Mendes**, *O conceito de Prova em Processo Civil*, Lisboa, 1961;
- João Sérgio Ribeiro**, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Almedina, Abril 2010;
- J. J. Gomes Canotilho**, *Os impulsos modernos para uma teoria da legislação* Revista Legislação, INA, Oeiras, 1, Abr- Jun 1991;
- J. L. Saldanha Sanches**, *Ónus da prova e deveres de cooperação*, Fisco nº 615, 1989;

J. L. Saldanha Sanches, *Segredo bancário, segredo fiscal: uma perspectiva funcional*, Fiscalidade nº 21, Janeiro/Março 2005;

J. L. Saldanha Sanches, *Segredo Bancário e Tributação do Lucro Real*, CTF nº 377, Lisboa, 1995;

J. L. Saldanha Sanches, *O ónus da prova no processo fiscal*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 151, Lisboa, 1987;

J. L. Saldanha Sanches, *A quantificação da obrigação tributária, deveres de cooperação, auto avaliação e avaliação administrativa*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 173, Lisboa, 1995;

José Casalta Nabais, *Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva*, Fisco nº 84/85, 1998;

José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5ª Edição, Almedina, 2009;

José Casalta Nabais, *Alguns aspectos da tributação das empresas - Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2006;

José Casalta Nabais, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em matéria fiscal – Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2006;

José Casalta Nabais, *Estado Fiscal, cidadania fiscal e alguns dos seus problemas - Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, 2006;

José Casalta Nabais, *Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal - Por um estado fiscal suportável – Estudos de Direito Fiscal - Vol. II*, Almedina, 2008;

José Xavier de Basto, *A LGT e a tributação segundo o lucro normal*, Fiscalidade nº 15, 2003;

José Xavier de Basto, *O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*, Revista Fiscalidade nº 5, Janeiro de 2001;

Leite de Campos, Benjamim Rodrigues, Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, 3ª edição, Lisboa, 2003;

Luzius Mader, *A avaliação legislativa: uma nova abordagem do direito*, Revista Legislação nº 1, Abril - Junho 1991, INA, Oeiras;

Marcelo Rebelo de Sousa, *A decisão de legislar*, Revista Legislação nº 1, Abril - Junho 1991, INA, Oeiras;

Miguel Ángel Aquino, *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*, Instituto de Estudios Fiscales, 2008 – DOC. 13/08;

Marta Tavares de Almeida, Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa, *Avaliação Legislativa do CPA – Deferimento Tácito (artigo 108º)*, 12 de Fevereiro de 2002, acessível no sítio electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa, com o endereço www.csl.gov.pt;

Marta Tavares de Almeida, *Avaliação da legislação em Portugal*, Revista Legislação nº 33/34, Janeiro - Junho 2003, INA, Oeiras;

Óscar Afonso e Nuno Gonçalves, *Economia não registada em Portugal*, Working Paper nº 4/2009 do Observatório de Economia e Gestão de Fraude, com acesso pelo endereço <http://www.gestaodefraude.eu>;

OECD, *Improving Access to bank information for tax purposes*, 2000;

Pablo Chico de la Cámara e Pedro M. Herrera Molina, *comentários críticos à Sentença do Tribunal Constitucional nº 233/2005 de 26 de Setembro*, Instituto de Estudios Fiscales, documento acedido pelo endereço www.ief.es/Publicaciones/JurisCons/Comentarios/2005_STC233_ChicoHerrera.pdf;

Paulo Pitta e Cunha, *A pseudo-reforma fiscal do século XX e o regime simplificado do IRS*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal nº 1, 2008;

Pedro Pita Barros, Nuno Garoupa *Avaliação de Impacto de Normas – Efeitos Económicos da Alteração do artigo 81º do Código da Estrada*, Novembro de 2001, acessível no sítio electrónico da Comissão para a Simplificação Legislativa, com o endereço www.csl.gov.pt;

Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, Coimbra Editora, 4ª Edição, 1987;

Rosado Valente, *Suprimentos e empréstimos dos sócios à sociedade e da sociedade aos sócios*, Revista TOC nº 89, Agosto 2007;

Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra, 1995;

Vieira de Almeida & Associados, *Sigilo Bancário – Comentário ao ACSTA P. 950/04, de 13 de Outubro*, Revista Fiscalidade nº 21, Janeiro - Março 2005;

RELATÓRIOS PUBLICADOS PELO MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, 30 de Abril de 1996;

Relatórios de Actividades da IGF de 2006 a 2009, acessíveis no sítio electrónico com o endereço <http://www.igf.min-financas.pt/>, através do link instrumentos de gestão;

Relatório sobre o combate à fraude e evasões fiscais, Janeiro de 2006;

Combate à fraude e evasão fiscais em Portugal - Relatório das actividades desenvolvidas em 2007, Fevereiro de 2008;

Combate à fraude e evasão fiscais 2008 – Relatório de Actividades Desenvolvidas, Fevereiro 2009;

Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais do MFAP, 3 de Outubro de 2009.

JURISPRUDÊNCIA CITADA

Acórdãos do Tribunal Constitucional (www.tribunalconstitucional.pt)

Acórdão n° 348/1997
Acórdão n° 211/2003
Acórdão n° 646/2006
Acórdão n° 251/2007
Acórdão n° 24/2008
Acórdão n° 397/2008
Acórdão n° 554/2009

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo (www.dgsi.pt)

Acórdão de 07-05-2002 – Proc. n° 0777/02
Acórdão de 07-12-2004 - Proc. n° 01248/04
Acórdão de 28-06-2006 - Proc. n° 0468/06
Acórdão de 20-12-2006 - Proc. n° 0473/06
Acórdão de 17-01-2007 - Proc. n° 01225/06
Acórdão de 06-06-2007 - Proc. n° 0390/07
Acórdão de 07-11-2007 - Proc. n° 0590/07
Acórdão de 16-04-2008 - Proc. n° 0234/08
Acórdão de 24-09-2008 - Proc. n° 0342/08
Acórdão de 28-01-2009 - Proc. n° 0761/08
Acórdão de 28-01-2009 - Proc. n° 037/09
Acórdão de 06-05-2009 - Proc. n° 097/09
Acórdão de 27-05-2009 - Proc. n° 0403/09
Acórdão de 08-07-2009 - Proc. n° 0579/09
Acórdão de 09-09-2009 - Proc. n° 0334/09
Acórdão de 09-09-2009 - Proc. n° 0188/09
Acórdão de 16-09-2009 - Proc. n° 0834/09
Acórdão de 19-05-2010 - Proc. n° 0734/09

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Norte
(www.dgsi.pt)

Acórdão de 26-01-2006 - Proc. nº 01198/05.7
Acórdão de 25-01-2007 - Proc. nº 00636/06.6BECBR
Acórdão de 16-10-2008 - Proc. nº 00166/07.9BECBR
Acórdão de 22-01-2009 - Proc. nº 01695/08.2
Acórdão de 19-02-2009 - Proc. nº 00352/08.4BEVIS
Acórdão de 23-04-2009 - Proc. nº 00615/07.6BECBR
Acórdão de 18-06-2009 - Proc. nº 01561/08.1BEPRT

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo do Sul
(www.dgsi.pt)

Acórdão de 18-01-2005 - Proc. nº 00419/04
Acórdão de 05-07-2005 - Proc. nº 00649/05
Acórdão de 11-02-2007 - Proc. nº 02085/07
Acórdão de 20-03-2007 - Proc. nº 01678/07
Acórdão de 04-03-2008 - Proc. nº 02259/08
Acórdão de 06-05-2008 - Proc. nº 02284/08
Acórdão de 23-09-2008 - Proc. nº 02605/08
Acórdão de 09-12-2008 - Proc. nº 02751/08
Acórdão de 09-06-2009 - Proc. nº 03054/09
Acórdão de 09-06-2009 - Proc. nº 03204/09
Acórdão de 15-06-2010 - Proc. nº 04070/10

Tribunal Económico Administrativo Central Espanhol
(www.meh.es)

Resolução de 22-03-1995
Resolução nº 00/2592/1996
Resolução de 03-11-1999
Resolução nº 00/8789/1999
Resolução nº 00/4522/2001
Resolução de 31-10-2002
Resolução nº 00/2589/2004
Resolução de 20-12-2004
Resolução de 02-03-2006
Resolução de 12-07-2007

Tribunal Constitucional Espanhol

Sentença nº 233/2005 de 26 de Setembro
Sentença nº 87/2001 de 2 de Abril

Supremo Tribunal Espanhol
(www.poderjudicial.es)

Sentença de 29 de Março de 1996
Sentença de 16 de Setembro de 2009

SIGLAS E ABREVIATURAS

AF – Administração Fiscal
CC – Código Civil
CIC – Código do Imposto Complementar
CIMT – Código do Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
CIRC – Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIUC - Código do Imposto Único de Circulação
CPPT - Código de Processo e Procedimento Tributário
CRP – Constituição da República Portuguesa
CSC – Código das Sociedades Comerciais
DGCI – Direcção Geral de Finanças
DGITA- Direcção Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros
IES – Informação Empresarial Simplificada
IGF – Inspecção Geral de Finanças
IMT - Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRPF - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas
IRS - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISV - Imposto Sobre Veículos
IUC - Imposto Único de Circulação
LGT – Lei Geral Tributária
LIRPF – Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Físicas
MFAP – Ministério das Finanças e Administração Pública
PME's – Pequenas e Médias Empresas
STA – Supremo Tribunal Administrativo
TC – Tribunal Constitucional
TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal
TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte
TCAS – Tribunal Central Administrativo do Sul

Porto, 17 de Setembro de 2010