TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

DOMINGOS ESTÊVÃO MESQUITA ALBARDEIRO FANHA
ISABEL ALEXANDRA MENDES SIMÕES
PATRÍCIA MANUEL VALADAS PIRES PEREIRA
TÂNIA SOFIA PENA RODRIGUES MEIRELES DA CUNHA

A tributação por avaliação indirecta, por via das manifestações de fortuna, surgindo como mecanismo justificado tanto por necessidades de efectivação do princípio da capacidade contributiva, como por objectivos de luta contra a fraude e à evasão fiscal, tem sido objecto de profundas reflexões, desde a sua introdução no nosso ordenamento, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Na presente exposição, pretendeu-se, num primeiro momento, não só fazer um enquadramento do contexto que presidiu a esta opção do legislador e uma análise da própria consagração legal do regime e subsequentes alterações, mas também aferir como, em termos procedimentais, se processa a aplicação desta disciplina singular.

Por outro lado, foi incontornável um périplo pelas doutrina e jurisprudência que têm marcado este instituto, que tantas dúvidas interpretativas tem suscitado, com especial enfoque nas questões-chave, relativas aos conceitos de rendimento e valor de aquisição, à ilisão parcial da fonte do rendimento e à legitimidade da avaliação indirecta em anos posteriores do ano N.

Finalmente, aludiu-se ainda aos meios de defesa ao alcance do contribuinte, com especial enfoque na problemática do ónus da prova e dos meios de prova admissíveis [1].

1. INTRODUÇÃO

O princípio da igualdade tributária é herança e conquista da Revolução Francesa, sendo também denominado de igualdade de sacrifícios, reflexo da igualdade material [2].

---

1 O presente texto corresponde, com algumas alterações, ao trabalho elaborado pelos então Auditores de Justiça do I Curso Normal de Formação de Juízes dos Tribunais Administrativos e Fiscais, na disciplina de Área de Investigação Aplicada (AIA), e apresentado no Auditório do Centro de Estudos Judiciários em Junho de 2010.

2 V. VÍTOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 1984, pp. 80 e ss.; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Contratos Fiscais*, *Studia Ivridica* 5, Coimbra Editora, Coimbra, 1994, pp. 266 e ss., e, do mesmo A., *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra, 1998, pp. 687 e ss.; DIOGO LEITE DE CAMPOS e MÔNICA HORTA NEVES LEITE DE CAMPOS, *Direito Tributário,* 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2000, p. 124; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, pp. 164 e ss.; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 149

Fala-se, neste contexto, em igualdade horizontal e igualdade vertical, sendo a primeira aquela que determina que os titulares das mesmas formas de riqueza sejam tributados de forma igual e a segunda a que determina que o sacrifício fiscal seja repartido em função dos rendimentos de cada um [3].

Um dos sub-princípios que desenvolvem o princípio da igualdade tributária é o princípio da capacidade contributiva, subjacente ao artigo 104.º da nossa Lei Fundamental. Atentando, designadamente, no disposto no artigo 4.º da LGT [4], a capacidade contributiva é considerada como um dos pressupostos da tributação, traduzindo-se na capacidade que o sujeito revela para contribuir no âmbito tributário, seja pelos rendimentos que aufere, seja pela riqueza que tem.

A forma de revelar essa capacidade pode ocorrer segundo: a via de regra, consubstanciada na avaliação directa; a via excepcional, que consiste na avaliação indirecta.

A avaliação directa ocorre, primacialmente, por via das declarações dos contribuintes.

Quando a capacidade contributiva declarada não corresponde com a capacidade contributiva revelada, surge a possibilidade de recorrer à avaliação indirecta. Atentando no disposto no artigo 81.º, n.º 1, da LGT, a avaliação indirecta da matéria tributável é subsidiária da avaliação directa, só podendo ser efectuada nos casos previstos na lei. Estes casos são os elencados no n.º 1 do artigo 87.º do mesmo diploma legal, que, actualmente, determina as seguintes situações de recurso à avaliação indirecta [5]:

a) *Regime simplificado de tributação, nos casos e condições previstos na lei;*
b) *Impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto;*

---

e ss. V., igualmente, FERNANDO PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario — Parte General*, 5.ª Edição, Civitas, Madrid, 1995, pp. 35 e ss.; JUAN MARTÍN QUERALT, CARMELO LOZANO SERRANO e FRANCISCO POVEDA BLANCO, *Derecho Tributario*, 5.ª Edição revista, aumentada e actualizada, Aranzadi Editorial, Elcano, 2000, p. 57.

3 V. ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4.ª Edição, 8.ª Reimpressão, Almedina, Coimbra, 2001, p. 181. V., igualmente, J. L. SALDANHA SANCHES, *A Segurança Jurídica no Estado Social de Direito,* Cadernos de *CTF* n.º 140, Lisboa, 1985, p. 284.

4 Lei Geral Tributária. Utilizaram-se ainda as seguintes abreviaturas na presente exposição: AT (Administração Tributária), CIRS (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), IRS (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares), IRC (Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), CPPT (Código de Procedimento e de Processo Tributário), CSC (Código das Sociedades Comerciais), CTF (Ciência e Técnica Fiscal), DGCI (Direcção-Geral dos Impostos), IMT (Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis), RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias), STA (Supremo Tribunal Administrativo), TCAN (Tribunal Central Administrativo Norte) e TCAS (Tribunal Central Administrativo Sul).

5 Atentando a este elenco, não questionamos a qualificação como método de avaliação indirecta o recurso às manifestações de fortuna. Não obstante, no sentido de que este método não se trata de uma forma de avaliação indirecta, v. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento — Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 311 e ss.

c) *A matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica referidos na presente lei.*

d) *Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A;*

e) *Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de actividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco.*

f) *Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 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.*

Atentando nas alíneas *d)* e *f)* supracitadas, estão, desde logo, previstas como situações de recurso a avaliação indirecta em que a capacidade declarada (ou não declarada, de todo) difere sobremaneira da capacidade manifestada: são as situações de manifestações de fortuna (alínea *d)* e de acréscimos patrimoniais não justificados (alínea *f)*.

A tributação por avaliação indirecta, por via das manifestações de fortuna, encontra desenvolvimento no artigo 89.º-A, da LGT, que define com detalhe os seus requisitos e pressupostos, para além das próprias garantias dos contribuintes.

Nos casos e nos termos previstos na lei, e a que nos referiremos com maior detalhe *infra*, o legislador definiu um conjunto de situações em que cessa a presunção de veracidade das declarações do contribuinte, prevista no artigo 75.º, n.º 1, da LGT, considerando que as manifestações de fortuna reflectem níveis de rendimento desproporcionados com os rendimentos declarados [6].

Trata-se de um mecanismo circunscrito às pessoas singulares, pelo que apenas se reflecte em termos de IRS [7]. O rendimento que se venha a apurar, por recurso a este método, é enquadrável na categoria G do IRS — incrementos patrimoniais (alínea *d)* do n.º 1, do artigo 9.º do Código do IRS).

---

6 V., a este propósito, o Acórdão do TCAS, de 5 de Julho de 2005 (P.º n.º 00649/05).

7 Ao contrário do que sucede em outros ordenamentos, como é o caso do ordenamento espanhol, em que a tributação por meio de presunções na sequência de manifestações em bens consumidos decorre do artigo 134.º da *Ley del Impuesto sobre Sociedades* — cfr. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento …*, cit., p. 283, nota 638.

A tributação através de *índices externos* de rendimento, cuja existência indicia determinado nível de rendimento, não é novidade da legislação hodierna. Na verdade, atentando na história dos impostos, é desde logo de recordar os chamados *impostos de janela*, nos termos dos quais a tributação era efectuada atendendo ao número de janelas que cada imóvel dispunha [8]. Não é, no entanto, um método preferencial de tributação — daí o seu carácter subsidiário [9]. Por um lado, estamos a falar de índices e não de certezas, ou seja, estamos perante manifestações de determinado grau de probabilidade de existência de um determinado rendimento. Por outro lado, sendo conhecidos os índices de riqueza, os contribuintes podem recorrer a determinados expedientes, para que tais índices específicos não sejam evidenciados.

O recurso ao mesmo é uma *ultima ratio*, justificada quer pelas necessidades de efectivação do princípio da capacidade contributiva, quer por objectivos de luta contra a fraude e à evasão fiscal, amplamente ligados ao chamado *dever fundamental de pagar impostos* [10], bem como às próprias necessidades reveladas por um Estado fiscal, como o nosso.

2. RAZÕES E CONTEXTO DA SUA CONSAGRAÇÃO LEGAL

2.1. A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e os seus objectivos gerais

Tendo por base o diagnóstico efectuado no chamado *Relatório Silva Lopes* [11], a primeira fase da Reforma Fiscal de 2001, corporizada na Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, consubstanciou-se numa dupla vertente, de reforma da tributação do rendimento e de reforço das medidas contra a fraude e a evasão fiscais.

Sumariou-se, à época, que este diploma *"… [r]eforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais…"*,

---

8 J. J. Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Refundida e Actualizada, Coimbra Editora, Coimbra, 1995, p. 360.

9 João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento …*, cit., p. 285, refere que, neste caso, não se pode falar em subsidiariedade: "*… não há espaço para (…) falar em subsidiariedade. Pois, o único método disponível para apurar esses rendimentos ocultos é, na verdade, esse mecanismo, não sendo sequer concebível ou pensável uma aplicação da determinação directa, dado que esta pressupõe que se conheça a categoria ou a fonte de rendimento*". Com o devido respeito, não subscrevemos esta opinião, porquanto, sendo certo que se parte de uma situação de não declaração de rendimentos ou de declaração de rendimentos que se revelam insuficientes, face à riqueza revelada, há sempre uma prevalência dos métodos de avaliação directa e é o facto de estes se relevarem, *in casu*, falaciosos que leva a que se recorra, subsidiariamente, a outros métodos complementares. Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 3.ª Edição, Vislis, Lisboa, 2003, p. 437.

10 Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento …*, cit., p. 273.

11 Ministério das Finanças, *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Lisboa, 3 de Abril de 1996.

dedicando a esta última o seu capítulo IV. De entre as medidas aí constantes, são de salientar, no domínio do combate à fraude e evasão fiscais [12]:

O acesso à informação protegida pelo sigilo bancário;

As regras sobre ónus da prova, invertendo-o em determinadas circunstâncias;

O recurso à aplicação de métodos indirectos para determinação do rendimento.

Em suma, *"… a reforma fiscal de 2001, mediante as alterações introduzidas na LGT, reforçou os poderes de fiscalização da administração em vista a controlar a veracidade das declarações dos contribuintes relativas à matéria tributável, e em particular no domínio da verificação dos pressupostos da concessão dos benefícios fiscais, e, desse modo, restringiu o âmbito do segredo bancário tal como se encontrava anteriormente consagrado, abrindo uma nova modalidade de derrogação do dever de sigilo"* [13].

2.2. Luta contra a evasão fiscal

As preocupações em torno da luta contra a fraude e a evasão fiscais foram o mote para relevantes iniciativas políticas, preocupações essas que, nas últimas décadas, têm assumido relevo crescente. Trata-se de uma preocupação de cariz universal e que tem levado à tomada de opções de combate ao mesmo, por parte dos diversos ordenamentos.

Um dos motivos atinentes à maior relevância dada a esta luta prende-se, desde logo, com a franca dependência que a maioria dos Estados tem face às receitas fiscais. Neste sentido, Casalta Nabais refere que a grande maioria dos Estados são *Estados Fiscais*, *"… cujas necessidades financeiras são cobertas por impostos…"* [14].

Genericamente, à evasão fiscal têm sido associados quatro causas, a saber [15]:

I. Falta de consciência tributária, em grande parte radicada na intrínseca falta de *educação fiscal*;
II. Sistema tributário pouco transparente, porque ininteligível;
III. Administração Tributária pouco flexível;
IV. Baixo risco de ser detectado.

---

12 Cfr. Joaquim Pina Moura e Ricardo Sá Fernandes, *A Reforma Fiscal Inadiável*, 2000, Chiara Bronchi e José C. Gomes Santos, *Reforming The Tax System In Portugal*, OCDE, Paris, 2001, pp. 34 e ss., Ministério das Finanças, *Relatório Geral do Orçamento do Estado para 2001*, pp. 9 e 10.

13 Parecer do Conselho Consultivo da PGR n.º 153/2002

14 José Casalta Nabais, «Estado Fiscal, Cidadania Fiscal e alguns dos seus Problemas», *BCE*, VOL.XLV-A (2002), p. 565.

15 Cfr. Miguel Ángel Aquino, «La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla», *Documentos de Trabajo Editados por el Instituto de Estudios Fiscales,* 13/08, pp. 9 e ss.

Este fenómeno é evidentemente relevante, não só pela perda de receita fiscal, onerando outras fontes de receitas fiscais, *maxime* as menos permeáveis à mobilidade, como o rendimento de trabalho dependente, mas, consequentemente, pelas distorções em termos de concorrência que este tipo de prática acarreta [16].

Centrando-nos no caso português, tendo a luta contra a fraude e a evasão fiscais sido indicada como uma das prioridades do XIII Governo Constitucional, enquanto forma de aumentar a eficácia da administração tributária [17], em finais dos anos 90 do século XX, destacam-se, a esse respeito, medidas, tais como o chamado *Relatório Silva Lopes*, que, como referido, acabou por estar na génese da reforma fiscal de 2001, e a criação da Unidade de Coordenação da Luta contra a Evasão e a Fraude Fiscal e Aduaneira — UCLEFA, pelo Decreto-Lei n.º 321/97, de 26 de Novembro.

É neste contexto que surgem as medidas de tributação das manifestações de fortuna. Assim, de entre as medidas de luta contra a fraude e a evasão fiscais, surge a tributação por recurso a métodos indirectos, consubstanciados nos índices externos entendidos como sendo manifestações de fortuna, em que se procede a uma inversão do ónus da prova, cabendo ao contribuinte o ónus de demonstrar que àquela manifestação de riqueza não corresponde o rendimento que dela se presume.

Trata-se, pois, em termos de prova, de uma derrogação do regime regra, previsto no art. 74.º, da LGT e do afastamento da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes (art. 75.º, da LGT).

Com efeito, a regra era a de que, em caso de determinação da matéria tributável por métodos indirectos, competia à administração tributária o ónus da prova da verificação dos pressupostos da sua aplicação e ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso da respectiva quantificação.

No entanto, verificara-se que a aplicação, nos termos em que tinha sido desenhada na redacção originária do artigo 75.º da LGT, de tal presunção de veracidade estava a potenciar situações de evasão, na medida em que as mesmas se tornavam evidentes, mas era extremamente difícil à administração tributária a sua prova.

Nessa sequência, no n.º 2 do artigo 75.º passou a contemplar quatro situações de excepção à regra da presunção de veracidade, sendo que a inovação se prendeu com a introdução da alínea *d)*, nos termos da qual:

> d) *Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificativa, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A".*

---

16 Cfr. José Casalta Nabais, «Estado Fiscal…», *cit.*, p. 602.

17 Cfr. Programa do XIII Governo Constitucional.

Baseando-se em experiências colhidas em França, Itália e Grécia, o legislador da Reforma Fiscal de 2001 instituiu, pois, um sistema de inversão do ónus da prova, assente em indicadores exteriores de riqueza, como método de fixação indirecta do rendimento. Partindo-se da presunção de que a manifestação de um determinado estilo de vida, consubstanciada na aquisição de alguns bens que o legislador reputou de "manifestações de fortuna", era reflexo da existência de determinados rendimentos, é analisado esse rendimento padrão comparativamente com o rendimento declarado pelo contribuinte. Verificando-se um desfasamento significativo, dentro das margens fixadas na própria lei, entre o rendimento declarado e o que corresponderia às manifestações de fortuna evidenciadas, a administração tributária passou, com este novo mecanismo, a gozar de uma presunção de rendimento, cabendo ao sujeito passivo elidir tal presunção, mediante a prova de que tais manifestações de fortuna têm como fonte outra que não o seu rendimento declarado no ano em que ocorreram (*v. g.* terem sido adquiridas com o produto de aforro de vários anos).

Logo, o legislador de 2000 entendeu ser um passo fundamental na luta contra a fraude e a evasão fiscal partir das manifestações de riqueza, dos sinais exteriores de riqueza, que determinado sujeito passivo evidencia, associar tais sinais a um rendimento padrão, a um rendimento médio estimado para aquele tipo de sinal de riqueza, e comparar tal rendimento padrão com o rendimento declarado. Havendo uma diferença significativa entre ambos, atendendo aos critérios definidos na lei e que iremos analisar detalhadamente *infra*, a administração tributária está em posição para tributar o sujeito passivo, excepto se este demonstrar que o rendimento declarado corresponde efectivamente ao real.

3. PRESSUPOSTOS E ÂMBITO DE APLICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

3.1. Subsunção normativa paradigmática

Na tributação com base em manifestações de fortuna, em sentido amplo, podem ser discernidas duas tipologias de situação:

a) A correspondente ao artigo 87.º, n.º 1, alínea *d),* da LGT (quando *"os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A"*);

b) A constante da alínea *f)* da mesma disposição legal (existência de *"acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existên-*

cia, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados") [18].

Como será analisado *infra*, até ao Orçamento do Estado para 2009 [19], colocava-se a dúvida acerca da compatibilização de ambas as previsões normativas, quando uma determinada situação fáctica fosse subsumível a ambas as alíneas, dúvida essa que o actual n.º 2 do artigo 87.º da LGT resolve, prevalecendo a alínea *f)* sobre a alínea *d)*. Consagrou-se, pois, um entendimento distinto do seguido pela jurisprudência [20].

3.1.1. Rendimentos padrão — o artigo 89.º-A e 87.º, n.º 1, alínea *d),* da LGT

O artigo 89-.º-A adopta um conceito de rendimento padrão, que se consubstancia no rendimento que deverá, em regra, corresponder a um sujeito passivo que evidencie determinados padrões de consumo — será o rendimento *normal*, atendendo ao consumo revelado.

Portanto, para efeitos da tributação, com base em manifestações de fortuna, em sentido estrito, parte-se do valor do bem ou suprimento, que se reputa como sendo uma manifestação de fortuna, através do qual, por aplicação de uma percentagem, se obtém o rendimento padrão, o rendimento que se reputa de mínimo, para que seja possível ao sujeito passivo revelar os tais padrões de consumo.

Havendo ausência de declaração de rendimentos ou uma desproporção superior a 50%, para menos, entre o rendimento declarado e o rendimento padrão, proceder-se-á à avaliação indirecta da matéria colectável.

Optou, pois, o nosso legislador por não fazer uma correspondência directa entre o rendimento padrão e o consumo evidenciado, equivalendo-os, excepto quanto aos barcos de recreio e aeronaves de turismo, ao contrário da opção existente em outros ordenamentos, como é o caso do ordenamento espanhol [21].

O elenco das manifestações de fortuna (e correspondentes rendimentos padrão) é taxativo [22] e está previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A [23] (*vide* tabela infra).

Aí, são definidos índices de rendimento, presumidos, face a determinados padrões de consumo. *"Os índices constantes da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A*

---

18 Redacção da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro. Esta alínea foi aditada ao artigo 87.º, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, e a sua redacção originária era a seguinte: *"Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação"*.

19 Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

20 Cfr. o Acórdão do TCAN, de 22 de Janeiro de 2009 (P.º n.º 01695/08.2BEPRT).

21 Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento …*, cit., p. 295.

22 Cfr. João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento …*, cit., p. 301.

23 Redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

da LGT são como que normas de incidência objectiva de IRS, deslocadas embora do respectivo Código, integradores do conceito de 'acréscimos patrimoniais não justificados' a que alude a alínea d) *do n.º 1, do artigo 9.º do Código do IRS…"* — o Acórdão do STA, de 8 de Julho de 2009 (P.º n.º 0579/09).

Exemplificando, se um determinado sujeito passivo, num ano específico, adquirir um imóvel por € 300.000, o seu rendimento padrão é de € 60.000, ou seja, para que não esteja abrangido pela aplicação desta norma, é necessário que, em termos de IRS, tenha declarado, pelo menos, um rendimento de € 30.000, ou seja, 50% do rendimento padrão.

Em relação aos valores definidos para cada um dos bens, há que salientar que eles se mantêm, desde a Lei n.º 30-G/2000, tendo havido apenas a actualização dos valores para euros, também pelo Orçamento do Estado para 2004. É nesta sede de salientar que, em alguns casos, se verifica algum desfasamento face à realidade, nomeadamente no que toca aos motociclos.

O valor em causa é o valor de aquisição, líquido, sem quaisquer outros valores adicionais (despesas, encargos ou impostos) — cfr. Acórdão do STA, de 7 de Dezembro de 2004 (P.º n.º 01248/04) e Acórdão do TCAS, de 20 de Março de 2007 (P.º n.º 01678/07).

As presunções de rendimento padrão são presunções *iuris tantum*, logo passíveis de elisão. Caberá ao sujeito passivo ou a prova de que foi outra a fonte que lhe permitiu a aquisição de tais bens (*v. g.* herança, aforro de rendimentos de anos anteriores) e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não se consubstancia em rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS [24].

"Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS" — Acórdão do STA, de 27 de Maio de 2009 (P.º n.º 0403/09).

Como já referido, o elenco das manifestações de fortuna, constante do artigo 89.º-A da LGT, é um elenco taxativo. Consumos avultados de bens, que não os aí definidos, poderão, eventualmente, se se reunirem os requisitos, consubstanciar situações de acréscimo patrimonial não justificado, previstos na alínea *f)* do artigo 87.º da LGT e a que nos referiremos de seguida.

Nessa sequência, e em relação aos suprimentos, é de salientar a sua distinção de outras figuras, designadamente das prestações suplementares.

As prestações suplementares constituem reforços dos capitais próprios de uma sociedade, apesar de não respeitarem a reforço do capital social [25], nem tão-pouco implicarem a constituição de novas participações sociais [26].

---

24 Cfr. Acórdão do STA, de 27 de Maio de 2009 (P.º n.º 0403/09).

25 Cfr. Pedro Pais de Vasconcelos, *A Participação Social nas Sociedades Comerciais,* Almedina, Coimbra, 2006, p. 277.

26 Ao contrário do que sucede com os aumentos de capital, que, considerando os artigos 87.º e ss. do CSC, implicam a constituição de novas participações sociais.

O que distingue as prestações suplementares dos suprimentos é a ausência de um direito de crédito do sócio sobre a sociedade, dado que, enquanto, no tocante aos suprimentos, há uma obrigação de restituição — cfr. o artigo 243.º do CSC — no caso das prestações suplementares a restituição é uma faculdade da sociedade, sujeita à verificação de determinados requisitos — artigo 213.º do CSC.

É, a este respeito, de chamar à colação o Acórdão do STA, de 8 de Julho de 2009 (P.º n.º 0579/09), onde se refere que não é aplicável às prestações suplementares o disposto relativamente a suprimentos: *"Não se confundindo "prestações suplementares" com "suprimentos e empréstimos", e aludindo-se no n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária apenas a estes, que não àquelas, não pode a Administração tributária incluir no valor daqueles, para efeitos de aplicação do artigo 89.º-A, os montantes registados na contabilidade da empresa como prestações suplementares, correspondentes a deliberações previamente suportadas em actas da sociedade".*

3.1.2. Acréscimos patrimoniais não justificados — o artigo 89.º-A e 87.º, n.º 1, alínea *f),* da LGT

A alínea *f)* do n.º 1 do artigo 87.º abrange uma outra realidade, enquadrável num conceito amplo de manifestações de fortuna, e designada por acréscimo ou incremento patrimonial não justificado.

Esta alínea *f)* conheceu duas redacções, com pressupostos diversos, como veremos de seguida.

Quer numa quer noutra redacção utiliza-se um conceito aberto, no sentido de abranger quaisquer consumos de bens

Até 2009

A redacção em vigor até 2009 determinava que existia um acréscimo patrimonial não justificado quando se estivesse perante a *"existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação"*.

Logo, o acréscimo patrimonial era um conceito relativo, definível em concreto por comparação com o rendimento declarado.

Assim, se um sujeito passivo declarasse num determinado exercício rendimentos no valor global de € 15.000 e adquirisse, no mesmo ano, um imóvel por € 50.000, apesar de não se estar perante uma situação de manifestação de fortuna em sentido estrito, porquanto o valor do imóvel não atingia os € 250.000 constantes do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, estava-se perante um incremento patrimonial não justificado, uma vez que se verificava um acréscimo de património superior a 1/3 entre o valor da aquisição e o dos rendimentos declarados.

Já se o sujeito passivo declarasse rendimentos no valor de € 140.000 e adquirisse um imóvel por € 240.000, não se estaria nem perante uma mani-

festação de fortuna em sentido estrito, nem perante um acréscimo patrimonial não justificado.

Após 2009

Com a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, foi alterada a redacção desta alínea *f)*, que passou a conter critérios não relativos, mas absolutos. Assim, de acordo com a redacção actualmente em vigor, está-se perante um incremento patrimonial não justificado quando haja um *"acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a (euro) 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".*

Face à actual redacção, o primeiro exemplo dado já não seria incremento patrimonial não justificado, porquanto o acréscimo de património não era de valor superior a € 100.000.

Fica ainda a dúvida interpretativa sobre se este acréscimo de € 100.000 é considerado *de per si* ou se por comparação com o rendimento declarado, como era claro na redacção anterior.

Exemplificando, se um sujeito passivo declarar rendimentos de € 50.000 e adquirir no mesmo ano um imóvel por € 140.000, o seu património, isoladamente considerado, aumenta € 140.000, é esta a despesa que efectuou. No entanto, se este acréscimo patrimonial, visto isoladamente, for antes analisado considerando o rendimento obtido, o acréscimo patrimonial já será de € 90.000. Parece-nos que seria esta a interpretação mais adequada, já que implica considerar sempre a divergência entre rendimento declarado e consumo evidenciado e seria claramente contrário à teleologia da norma analisar os consumos isoladamente dos rendimentos obtidos.

No entanto a letra da lei suscita dúvidas, atendendo sobretudo à parte final desta alínea *f)*, que refere a existência *"de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados"*, não se indicando, ao contrário do que sucede em relação às manifestações de fortuna em sentido estrito, o *quantum* dessa divergência. Se uma interpretação teleológica desta alínea *f)* nos levaria a tender para a interpretação segundo a qual o acréscimo deverá ser considerado comparativamente com o rendimento, a parte final da disposição parece indiciar que se deverá atender a qualquer acréscimo patrimonial superior a € 100.000 e só depois efectuar a análise comparativa com o rendimento, para se aferir se há uma *divergência não justificada*, cujos critérios caberão na esfera discricionária da Administração Tributária.

Esta última interpretação ganha força quando atendemos no disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A, que põe igualmente o acento tónico no valor da despesa.

Sublinhe-se ainda, e na sequência do que já fora referido, que o Orçamento do Estado para 2009 introduziu um n.º 2 a este artigo 87.º da LGT, consagrando, em caso de subsunção de determinada situação às alíneas *d)* e *f)* do seu n.º 1, a prevalência da última.

3.2. Situações normativas confluentes

3.2.1. Situação anterior ao OE2009

A primeira redacção do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária resultante do aditamento da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi a seguinte:

1 — Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

2 — Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração:

a) *Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar;*
b) *Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.*

3 — Verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito.

4 — Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:

	Manifestações de fortuna	*Rendimento padrão*
1.	*Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 50.000 contos*	*20% do valor de aquisição.*
2.	*Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 10.000 contos e motociclos de valor igual ou superior a 2.000 contos.*	*50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 10% por cada um dos anos seguintes.*
3	*Barcos de recreio de valor igual ou superior a 5.000 contos*	*Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.*
4	*Aeronaves de Turismo*	*Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.*

5 — A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da exclusiva competência do director-geral dos Impostos, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação.

6 — Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

7 — Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

8 — Para a aplicação dos n.os 3 a 4 da tabela, atende-se ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa.

A Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, veio introduzir a primeira alteração a este normativo, aditando uma alínea *c)* ao seu n.º 2 com o seguinte teor: *"c) Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar."*

Com a introdução desta alínea foi também alterada a tabela constante do n.º 4 que passou a conter um ponto 5 que fixa o rendimento padrão, para suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000, em 50% do valor anual dos mesmos.

Simultaneamente os montantes indicados na tabela passaram a ser mencionados em Euros, ficando com a seguinte redacção:

A Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, veio também alterar o conteúdo desta disposição legal, desde logo a epígrafe do artigo em que passou a constar não só as manifestações de fortuna mas também "*outros acréscimos patrimoniais não justificados*".

A opção legislativa foi no sentido de retirar da letra da lei a referência expressa à "*herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito*" enquanto fontes das manifestações de fortuna, passando a consagrar-se uma previsão normativa mais abrangente referindo-se agora a "*acréscimo de património ou consumo evidenciados*".

Para além disso esta alteração passou a considerar as situações a que se refere a alínea *f)* do artigo 87.º da LGT [27] (*i.e.,* quando exista uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação).

---

[27] Designadamente alterando a redacção do n.º 3 do art. 89.º-A, que passou a ter a seguinte redacção: "*Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea* f) *do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados.*".

O n.º 4 passou a referir que, caso o sujeito passivo não faça a prova da veracidade dos rendimentos declarados e da fonte das manifestações de fortuna ou o acréscimo de património ou o consumo evidenciados relativamente às situações de ausência da declaração de rendimentos e evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, este rendimento para efeitos de tributação.

A tabela do n.º 4, na parte relativa aos automóveis ligeiros e motociclos (ponto 2), passou a permitir o abatimento de 20% em vez dos 10% anteriormente previstos.

O n.º 5, regulando exclusivamente os casos enquadráveis na alínea *f)* do artigo 87.º da LGT, vem considerar como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

A alteração seguinte ocorreu com a Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que veio introduzir pequenas modificações na previsão dos n.os 1, 4 e 6 deste artigo.

O n.º 1 passou a referir-se de forma expressa ao rendimento líquido declarado, colocando termo a alguma discussão doutrinária e jurisprudencial quanto à natureza dos rendimentos declarados.

A alteração ao n.º 4 veio alargar o enquadramento do rendimento padrão na categoria G do IRS, nas situações previstas nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 2, aos três anos seguintes [28].

A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste normativo passou a ser da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação, através da alteração efectuada ao n.º 6, anteriormente da responsabilidade do Director-Geral dos Impostos [29].

A 4.ª alteração legislativa ocorreu com a Lei n.º 19/2008, de 21 de Abril, que consagrando medidas de combate à corrupção, à criminalidade organizada

---

28 Ficando o n.º 4 com a seguinte redacção: "*Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, 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 n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:*".

29 O n.º 6 passou a dispor o seguinte: "*A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação.*"

e económico-financeira, veio através do seu artigo 3.º, alterar o artigo 89.º-A aditando-lhe um n.º 10.

3.2.2. Situação posterior ao OE 2009

O Orçamento do Estado para o ano de 2009 (Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) veio introduzir uma única alteração no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, aditando o n.º 11 com a seguinte redacção: "*A avaliação indirecta no caso da alínea* f) *do n.º 1 do artigo 87.º deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias*".

No seguimento deste aditamento, a Lei n.º 94/2009, de 01 de Setembro, aprovou medidas de derrogação do sigilo bancário, bem como a tributação a uma taxa especial de 60% dos acréscimos patrimoniais injustificados superiores a € 100.000, alterando, para o efeito, o CIRS (artigo 72.º), a LGT (no que aqui importa, a al. *f)* do artigo 87.º) e o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (décima sétima alteração ao Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro).

Alterou também o artigo 89.º-A, designadamente os números 3 e 5. Quanto ao n.º 3, na sua parte final, foi abolida a menção a *"consumo evidenciado"* e passou a mencionar-se *"despesa efectuada"*. Relativamente ao n.º 5, este foi objecto de desdobramento em 4 alíneas: a alínea *a)* é o teor do antigo corpo do número 5, reflectindo a alteração ao n.º 3 ao fazer referência ao "*consumo evidenciado*"; a alínea *b)* veio esclarecer em que momento se consideram verificados os acréscimos de património, que serão no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada; a alínea *c)* vem consagrar qual o valor atendível para determinação dos acréscimos patrimoniais, sendo de considerar o valor de aquisição e, no caso de este ser desconhecido, o valor de mercado; a alínea *d)* considera como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.

O n.º 11 foi igualmente alterado. Tratou-se, em nosso entender, de clarificar, nos casos de recurso a este método indirecto, a possibilidade de regularização da situação tributária na pendência do procedimento tributário.

A redacção actual da norma em causa é então a seguinte:

> *1 — Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.*
>
> *2 — Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração:*
>
> a) *Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar;*

b) *Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.*

c) *Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.*

3 — Verificadas as situações previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) *do n.º 1 do artigo 87.º, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada.*

4 — Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, 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 n.º 2, nos três anos seguintes, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:*

	Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
1.	Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000	20% do valor de aquisição.
2.	Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000.	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
3	Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
4	Aeronaves de Turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
5	Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000	50% do valor anual

5 — Para efeitos da alínea f) *do n.º 1 do artigo 87.º:*

a) *Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efectuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação;*

b) *Os acréscimos de património consideram-se verificados no período em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa quando efectuada;*
c) *Na determinação dos acréscimos patrimoniais, deve atender-se ao valor de aquisição e, sendo desconhecido, ao valor de mercado;*
d) *Consideram-se como rendimentos declarados os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos.*

6 — A decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo é da competência do director de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação.

7 — Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes.

8 — Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

9 — Para a aplicação dos n.os 3 a 4 da tabela, atende-se ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa.

10 — A decisão de avaliação da matéria colectável com recurso ao método indirecto constante deste artigo, após tornar-se definitiva, deve ser comunicada pelo director de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes para efeitos de averiguações no âmbito da respectiva competência.

11 — A avaliação indirecta no caso da alínea f) *do n.º 1 do artigo 87.º deve ser feita no âmbito de um procedimento que inclua a investigação das contas bancárias, podendo no seu decurso o contribuinte regularizar a situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respectivos períodos.*

3.3. Trâmite processual

Constatada pela Administração Fiscal, a existência de aquisições de bens consideradas manifestações de fortuna, por parte de sujeitos passivos com rendimentos não compatíveis, a Direcção de Finanças do domicílio dos diversos sujeitos passivos identificados procede à sua notificação (para os efeitos do artigo 60.º da LGT), manifestando a intenção de proceder à avaliação indirecta da matéria colectável, a não ser que eles façam prova da veracidade dos rendimentos declarados e da origem dos recursos financeiros mobilizados para a aquisição dos bens referidos no artigo 89.º-A da LGT.

Atente-se que se trata de um procedimento de carácter obrigatório: preenchidas materialmente as condições objectivas previstas neste normativo a A.T. tem de desenvolver o procedimento de avaliação indirecta por manifestações de fortuna, ou seja, não existe aqui qualquer margem de discricionariedade quanto ao início do procedimento.

Passa a caber ao contribuinte a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas. Para o efeito, o contribuinte deve apresentar os respectivos elementos probatórios demonstrativos de que a fonte das manifestações de fortuna apresentadas não é constituída por rendimentos indevidamente não declarados.

Após a referida notificação, a A.T. aprecia a prova apresentada pelo contribuinte (caso o seja), no que respeita à demonstração da origem dos recursos financeiros utilizados, para efectuar as aquisições dos bens ou direitos identificados.

Decorrido o período de exercício do direito de audição, se o contribuinte não acrescentar nenhum elemento considerado relevante, é notificado da decisão final de avaliação da matéria colectável através de métodos indirectos, nos termos do n.º 6 do artigo 89.º-A da LGT. Esta decisão, até à entrada em vigor do Orçamento do Estado para 2007, era da exclusiva competência do Director-Geral dos Impostos. A partir do ano de 2007, a decisão final, de avaliação da matéria colectável por métodos indirectos, passou a ser da competência do Director de Finanças da área do domicílio do sujeito passivo.

A A.T. no procedimento inspectivo, iniciado pelo conhecimento da aquisição de sinais exteriores de riqueza, poderá promover o acesso às contas bancárias do contribuinte, nos termos da alínea *b)* do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT. Com a notificação em que manifesta a intenção de proceder à avaliação indirecta da matéria colectável, o contribuinte também poderá ser notificado, quanto ao projecto de decisão de acesso à informação bancária, com fundamento, nos termos da alínea *b)* do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT, na manifesta desproporção entre os rendimentos declarados em sede de IRS e os padrões de rendimento induzidos pelas aquisições de manifestações de fortuna. Havendo recusa de acesso à informação bancária, e sendo esta elemento essencial para a decisão de aplicação do método indirecto de tributação por manifestação de fortuna, deve o processo ser remetido ao Director-Geral dos Impostos, para em caso de concordância decidir nos termos do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT.

Se não for interposto qualquer recurso ou esse recurso for negado pelo Tribunal, a A.T. poderá ter acesso aos documentos existentes nas diversas instituições bancárias portuguesas, relativos às contas de que seja titular o contribuinte, problemática que abordaremos mais adiante.

Quando não se faça a prova exigida (cfr. n.º 4 deste artigo 89.º-A) considera-se que o rendimento tributável é o rendimento padrão que será enquadrado em sede de categoria G do IRS como incrementos patrimoniais (al. *d)* do n.º 1 do art. 9.º do CIRS).

3.3.1. Aspectos gerais

A determinação do rendimento tributável com base em manifestações de fortuna respeita à realização de avaliação indirecta com base no pressuposto, previsto pela alínea *d)* do artigo 87.º da LGT, de "*os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A"*, pressuposto este que é concretizado pelo n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT.

A aplicação deste regime depende do pressuposto da omissão da declaração de rendimentos ou da apresentação de declaração com rendimentos desproporcionados, para menos, face ao nível de rendimento evidenciado pelas manifestações de fortuna apresentadas. Ou seja, só a verificação de um destes pressupostos legitima a Administração Fiscal à aplicação do método de avaliação indirecta por manifestações de fortuna, uma vez que esta, face ao disposto no artigo 81.º, n.º 1 da LGT, só é admitida, excepcionalmente, nos casos taxativamente previstos.

Trata-se de um dos casos particulares de determinação indirecta do rendimento colectável, de base indiciária, através do recurso a sinais exteriores de riqueza ou de despesa, estranhos à matéria colectável sujeita a imposto, que funcionarão com índices de quantificação dessa matéria. É um sistema destinado a suprir a ausência de declaração do contribuinte ou como meio de fiscalização da verosimilhança da declaração do contribuinte entre os rendimentos declarados e os sinais que põem em causa a confiança que pode merecer esta declaração.

Note-se que a presunção de veracidade do declarado, estabelecida no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, é expressamente afastada pela al. *d)* do n.º 2, como já referido., o que pressupõe que a evidenciação de manifestações de fortuna indicia a existência de rendimentos não declarados, na medida em que os activos em causa demonstram uma capacidade contributiva que vai para além da declarada pelo contribuinte e, nessa medida, se pressupõe que foi por si omitida. Significa isto que na aplicação deste método indiciário, ainda que a declaração de rendimentos tenha sido apresentada, prescinde-se dela porquanto a condição patrimonial e a capacidade contributiva reveladas pelas manifestações de fortuna não é compatível com os rendimentos que o contribuinte diz auferir.

Nestes termos, de acordo com o artigo 89.º-A da LGT, quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 e quando declare rendimentos que demonstrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da mesma tabela, há lugar à avaliação indirecta da matéria colectável.

Desta caberá recurso, que abordaremos no ponto 5.1 deste trabalho.

A Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, introduziu a alínea *f)* ao artigo 87.º da LGT, que permite a avaliação indirecta, em caso de "*existência*

de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação". Tratou-se de um novo alargamento da base de incidência do IRS, na categoria G, caso se verifique uma divergência entre os rendimentos declarados para efeitos de IRS e o acréscimo de património ou os consumos evidenciados pelo sujeito passivo. Esta alínea foi introduzida com o objectivo de suprir as insuficiências do método de tributação das manifestações de fortuna, em relação aos contribuintes que canalizam os seus rendimentos não declarados, para consumos diferentes dos previstos no artigo 89.º-A da LGT.

Actualmente este dispositivo prevê os acréscimos 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.

Parece-nos que a aplicação deste dispositivo não poderá ter lugar em concorrência com o previsto no artigo 89.º-A da LGT, visto que os consumos referidos na alínea *f)* do artigo 87.º da LGT, terão de ser de natureza diferente, daqueles outros consumos ou patrimónios previstos na tabela do artigo 89.º-A.

O artigo 87.º prevê, no seu n.º 2, (aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro) que, caso se verifiquem simultaneamente os pressupostos de aplicação das alíneas *d)* e *f)* do número um, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos n.os 3 e 5 do artigo 89.º-A.

Esta avaliação, prevista na alínea *f)* do artigo 87.º da LGT, só é aplicável a anos posteriores a 2004 e da aplicação deste método indirecto cabe recurso para o Tribunal Tributário, com efeito suspensivo, não sendo aplicável o procedimento de revisão previsto no artigo 91.º da LGT.

No caso de existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS (categoria G — artigo 9.º do CIRS), se não puder ser fixado rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou os consumos evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo. Deste modo, o rendimento declarado pelo sujeito passivo não poderá ser inferior a um terço do somatório da variação de activos e passivos no ano, mais o consumo do contribuinte no mesmo ano, menos os rendimentos não sujeitos ou isentos de tributação.

Na ausência de prova produzida pelo contribuinte e nos casos em que este, tenha fontes de rendimentos empresariais (exemplo: cargos de administração em sociedades, ou exercício de actividade empresarial ou profissional em nome individual) que possam estar na origem dos recursos financeiros mobilizados para a aquisição dos bens, ou quando haja dúvidas quanto à veracidade dos valores de aquisição declarados, é promovido o acesso às contas bancárias, nos termos da alínea *b)* do n.º 3 do artigo 63.º-B da LGT.

Em função dos elementos obtidos, são eventualmente promovidas correcções à matéria tributável do contribuinte, notificando-se o mesmo nos termos do artigo 60.º da LGT, do projecto de relatório, para que aquele exerça o seu direito de audição, sobre as correcções propostas, apuradas com recurso a avaliação indirecta prevista no artigo 89.º-A da LGT.

Até ao ano de 2007, os sujeitos passivos que adquiriam algum dos bens ou direitos referidos no artigo 89.º-A da LGT, com valor superior aos limites fixados para as manifestações de fortuna, eram obrigados a declarar tais aquisições, na Modelo 3 de IRS. As instruções de preenchimento da referida declaração, impunham a indicação dos valores de aquisição, bem como a indicação do valor de bens por si utilizados, adquiridos por entidades domiciliadas em países ou territórios considerados «paraísos fiscais».

Actualmente não é necessário declarar as manifestações de fortuna evidenciadas nesse mesmo ano, visto que a Direcção Geral dos Impostos possui outros meios de cruzamento de informações, para averiguar a veracidade das declarações de rendimentos dos contribuintes.

Vejamos, sinteticamente, como a DGCI procede ao controlo das diversas manifestações de fortuna, através de cruzamentos de informação por um sistema informático coordenado centralmente e que se entrecruza no armazenamento e confronto de informação:

a) Aquisições de imóveis de valor igual ou superior a € 250.000: controlo efectuado com base na informação prestada pelos notários através da declaração Modelo 11, relativa aos actos notariais realizados em cada mês e da informação relativa à liquidação de IMT. Esta informação é confrontada com a constante da declaração modelo 3 de IRS dos diversos sujeitos passivos, detectando divergências de valores declarados. (bases de dados das Conservatórias do Registo Predial);

b) Aquisições de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 — controlo efectuado através da solicitação de informação, ao abrigo do princípio da colaboração, às empresas vendedoras de viaturas de luxo da identidade dos compradores. Esta informação é cruzada com as bases de dados do Imposto Municipal sobre Veículos e com as bases de dados das Conservatórias do Registo Automóvel;

c) Aquisições de barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000 — controlo através de solicitação às Capitanias dos diversos portos portugueses de informação sobre embarcações de valor superior a € 25.000, registadas em cada ano nessa mesma Capitania. Esta informação prestada é confrontada com as declarações modelo 3 de IRS;

d) Aquisições de aeronaves de turismo — controlo efectuado também por solicitação de informação, neste caso ao Instituto de Aviação Civil, relativa à identificação de sujeitos passivos que no ano anterior

registaram aeronaves neste Instituto Público. A partir desta informação é efectuado um cruzamento com os rendimentos declarados pelos sujeitos passivos;

e) Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor superior a € 50.000 — Até ao ano de 2007 o controlo era efectuado nas acções de Inspecção Tributária, o que acontecia em situações pontuais. Com a introdução da Informação Empresarial Simplificada (IES) a DGCI passou a controlar de forma massificada este tipo de empréstimos às sociedades, promovendo eventuais liquidações oficiosas de IRS, com base em manifestações de fortuna.

4. ENTENDIMENTOS DOUTRINAIS E JURISPRUDENCIAIS

O recurso à avaliação indirecta com fundamento na evidenciação de manifestações de fortuna tem sido alvo de variada discussão, advinda da dificuldade interpretativa do artigo 89.º-A da LGT.

De facto, nos casos que têm chegado aos nossos Tribunais, verifica-se que as divergências interpretativas mais relevantes nesta matéria prendem-se com o conceito de rendimento para efeitos do cálculo da desproporção previsto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, designadamente se será de atender ao rendimento líquido ou ao rendimento bruto, bem como quando é parcialmente justificada a origem das manifestações de fortuna; com o conceito de valor de aquisição aí plasmado; com a possibilidade de se ter em conta o valor da retoma dos bens, bem como aquelas situações em que o bem é adquirido através do pagamento em prestações e a questão da legitimidade da Administração Tributária recorrer à avaliação indirecta em anos posteriores ao ano da evidenciação das manifestações de fortuna.

4.1. Conceito de rendimento para efeitos do cálculo da desproporção previsto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT — rendimento líquido versus rendimento bruto

Na teorização sobre o conceito de rendimento relevante em termos fiscais destacaram-se duas correntes: uma que seguia as teorias económicas e que considera o rendimento como um produto do capital — teoria do rendimento-produto; e outra de base eminentemente fiscal e que inclui na noção de rendimento determinados factos, de modo a alargar a base da tributação — teoria do rendimento-acréscimo.

De acordo com a teoria do rendimento-produto o rendimento de cada pessoa corresponde ao fluxo de bens susceptíveis de avaliação pecuniária que advêm de uma fonte produtiva durável (designadamente o trabalho, através do recebimento do salário, e o património, através do recebimento de rendas e juros), durante determinado período temporal. São assim excluídas as receitas de carácter excepcional, como heranças ou mais-valias.

Já de acordo com a teoria do rendimento-acréscimo, o rendimento de cada indivíduo corresponde à soma algébrica do seu consumo, com a diferença entre o património líquido inicial e o património líquido final num determinado período, obtendo-se assim o acréscimo líquido do património da pessoa em causa, o seu enriquecimento em concreto. Para esta teoria, incluem-se, pois, quaisquer rendimentos de carácter não habitual [30].

Como decorre do acima exposto, uma noção que é transversal às duas correntes é de que só o rendimento líquido importará. Ora, da interpretação do artigo 89.º-A da LGT têm surgido diferendos entre a Administração Tributária e os nossos Tribunais Tributários sobre o conceito de rendimento aí visado, designadamente se o legislador aí pretendeu tributar o rendimento bruto ou o rendimento líquido dos contribuintes.

A Administração Tributária tem vindo a considerar que a capacidade contributiva do sujeito passivo se confunde com a capacidade aquisitiva disponível, o que pressupõe que só o rendimento bruto após as deduções específicas (correspondentes aos gastos efectuados pelo contribuinte de uma forma efectiva ou presumida para obter os rendimentos), ou seja, o rendimento líquido, é que permite ao contribuinte efectuar a aquisição de bens qualificados como manifestações de fortuna.

A nossa Jurisprudência, por seu turno, vinha entendendo que a Administração Tributária deve fazer a prova concreta dos pressupostos da aplicação de métodos indirectos previstos no artigo 89.º-A da LGT, demonstrando a desproporção existente entre os rendimentos declarados — que considerava serem brutos [31], e as manifestações de fortuna evidenciadas.

Não obstante, tal divergência interpretativa veio a ser solucionada pelo legislador que, com o Orçamento Geral do Estado para o ano de 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro), modificou o n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, o qual em vez de conter a expressão "*quando declare rendimentos*" passou a referir-se ao "*rendimento líquido declarado*".

Deste modo, o legislador estabeleceu que a partir do ano de 2007, os rendimentos a comparar com os valores decorrentes da tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A são os rendimentos líquidos. Contudo, o legislador não conferiu a esta alteração um carácter interpretativo, pelo que a operacionalidade da visada norma para anos anteriores a 2007 depende ainda do entendimento do intérprete e a divergência a que se alude mantém-se. Nesse mesmo sentido decidiu o STA, em acórdão de 21 de Outubro de 2009 (P.º n.º 0710/09), considerando que o legislador optou por uma opção legislativa diversa, ancorando-se nos ensinamentos de BAPTISTA MACHADO relativos às leis interpretativas, quando afirma que «… *para que a lei nova possa ser interpretativa, de sua*

---

30 Xavier de Basto, *IRS — Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 363.

31 *Vide* acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 28 de Junho de 2006, Proc. n.º 0468/06, disponível em www.dgsi.pt.

natureza, é preciso que haja matéria para interpretação. Se a regra de direito era certa na legislação anterior, ou se a prática jurisprudencial que lhe havia de há muito sido atribuído um determinado sentido, que se mantinha constante e pacífico, a lei nova que venha resolver o respectivo problema jurídico, em termos diferentes, deve ser considerada uma lei inovadora».

E assim, porque a Jurisprudência do STA era pacífica, embora em sentido inverso ao consagrado na lei nova, concluem os Srs. Conselheiros que tal alteração normativa vale apenas para o futuro (cfr. o art. 12.º do Código Civil).

4.2. Conceito de valor de aquisição

Como se viu acima, o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT possui no ponto 1 do quadro aí plasmado referência ao valor de aquisição dos imóveis, o que suscitou entendimentos diferentes entre a Administração Tributária e a nossa Doutrina e Jurisprudência [32].

De facto, nos primeiros procedimentos de fixação dos rendimentos por avaliação indirecta, com fundamento em manifestações de fortuna, a DGCI entendia que, naquele conceito legal de "*valor de aquisição*", estaria incluído todo o montante dispendido na compra do bem, nomeadamente, os encargos notariais e registais, bem como os impostos pagos que se relacionassem com a aquisição, atendendo assim à substância económica dos factos tributários e à totalidade da capacidade contributiva demonstrada pelo sujeito passivo. Nesse sentido, seria fixado um rendimento padrão superior ao que se apurava, se no conceito de valor de aquisição não se incorporassem os designados custos acessórios. De facto, em determinados casos, se se entender que tais custos se integram no valor de aquisição, poder-se-á verificar a visada desproporção superior a 50% justificativa da avaliação indirecta, e vice-versa…

A Doutrina [33] e a Jurisprudência [34], por seu turno, entendiam o contrário — uma vez que aquele artigo não continha qualquer indicação do que se devia entender por "*valor de aquisição*", o procedimento da Administração Tributária revelava-se desconforme à letra de lei, com a qual não tinha um mínimo de correspondência. De facto, o próprio Código do IRS, no n.º 1 do seu artigo 46.º, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos

---

32 A esta questão voltaremos no ponto seguinte.

33 Em sentido contrário, porém, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, na senda do autor espanhol CHICO DE LA CÂMARA, por considerar que tais despesas adicionais «*são reveladoras de capacidade económica, sendo, por isso, dificilmente dissociáveis do preço*» (JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *ob. cit.*, p. 309).

34 P.ex., o decidido no Acórdão do STA, de 07 de Dezembro de 2004 — Processo 01248/04, em que o Tribunal considerou valor de aquisição como «*o valor que for pago pelo comprador ao vendedor»,* e o Acórdão do TCAN, de 23 de Abril de 2009, P.º n.º 00615/07.6BECBR, na senda deste aresto do STA, ali se decidindo que «*o conceito de "valor de aquisição" corresponde a esse mesmo valor, sem quaisquer outros adicionais a titulo de despesas, encargos ou impostos, fazendo-se apelo às normas do IRS dos arts. 46.º, n.º 1, e 51.º, al. b).*». Em sentido contrário, os acórdãos do TCAS, de 18 de Janeiro de 2005, P.º n.º 00419/04, e de 5 de Julho de 2005, P. n.º 00649/05, todos disponíveis em www.dgsi.pt.

de liquidação de IMT, isto é, o preço do imóvel, tendo-se verificado um abandono por parte da Administração Tributária do entendimento que vinham defendendo, em prol do entendimento jurisprudencial.

E o que dizer quando o sujeito passivo alega que parte do valor de aquisição de determinado bem considerado como manifestação de fortuna havia sido pago em anos anteriores a título de sinal ou de princípio de pagamento? Será o valor de aquisição o valor efectivamente pago ou o valor acordado pela aquisição?

Também aqui é de considerar a mesma solução, ou seja, o valor atendível será sempre o valor de aquisição. De resto, «*a letra da lei e o espírito do sistema não permitem uma outra interpretação, sob pena, aliás, de, caso procedesse a tese da Recorrente, poder ficar absolutamente vazio o alcance da norma do artigo 89.º-A da LGT que, em resultado de escalonamentos planeados do pagamento do valor final do imóvel (repartindo-o de modo a coincidir com diversos anos) proporcionaria que os sujeitos passivos se furtassem sempre à aplicação daquele dispositivo legal*» [35].

4.3. Ilisão parcial da fonte do rendimento

Quid juris se o sujeito passivo justifica apenas de modo parcial a origem da evidenciada manifestação de fortuna?

Tal questão, também objecto de alguma divergência, tem sido resolvida por parte da Administração Tributária pela consideração do valor do rendimento padrão para a determinação do rendimento tributável.

De facto, é entendido que o artigo 87.º da LGT constitui uma situação paradigmática de avaliação indirecta relativamente à tributação do rendimento das pessoas singulares e que o recurso a tal normativo ocorre residualmente — ou para suprir a falta de declaração do contribuinte ou como meio de fiscalização da verdade da declaração por si apresentada. Não obstante, preenchidas que sejam, materialmente, as condições objectivas previstas no artigo 89.º-A da LGT, existirá um carácter obrigatório atribuído ao procedimento administrativo de avaliação indirecta, ou seja, em tais casos, a DGCI terá de desenvolver o procedimento para a avaliação indirecta por manifestações de fortuna, sem qualquer margem para decisão autónoma sobre o valor do rendimento tributável.

Também a doutrina tem subscrito esta posição da Administração Tributária, considerando que «… *se não for feita a prova da fonte das manifestações de fortuna, nos termos do n.º 3 do referido artigo 89.º-A, o que sucede é que se procede a uma avaliação indirecta que inexoravelmente vai consi-*

---

[35] Assim foi decidido no acórdão do TCAS de 20 de Março de 2007, P.º n.º 1678/07, disponível em www.dgsi.pt, em que o caso em apreço assumia particular relevância, pois, se se entendesse que o valor de aquisição era o valor efectivamente pago no ano de 2002, subtraído do valor do sinal pago no ano anterior, não existia a desproporção que havia justificado a avaliação indirecta.

derar rendimento tributável o rendimento padrão constante da tabela do n.º 4 da mesma disposição (…) *a Administração Fiscal deverá considerar um rendimento superior ao rendimento padrão se existirem indícios fundados de que ele foi obtido, mas não poderá nunca apurar um rendimento inferior (cf. n.º 4 do artigo 89.º-A), mesmo que encontre indícios de que assim foi*» [36].

Nestes termos, cada um dos elementos constantes da tabela a que se reporta o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT funciona como índice de um rendimento, o que significa que é o rendimento padrão e nunca um outro valor inferior que tem de ser tomado em conta, o que revela algum carácter sancionatório presente no visado normativo. Nesta perspectiva da DGCI, que considera o rendimento padrão como o valor mínimo a fixar, releva ainda o disposto no artigo 42.º do CIRS, no qual se prevê que, fora o caso das mais-valias, "*não são feitas quaisquer deduções aos restantes rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais*".

Tal como explicita o Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão de 19 de Fevereiro de 2009 (P.º n.º 00352/08.4BEVIS), três posições são possíveis quanto a esta questão:

> 1.º — A lei só concede relevância à justificação total do montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada — assim acórdão do Tribunal Constitucional n.º 251/07, proferido em 30 de Março de 2007, em que se decidiu que, «*para efeitos do disposto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, o valor de aquisição das manifestações de fortuna é a base para a determinação do rendimento tributável em IRS. 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 n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (rendimento padrão)*» (assim, p.ex. o acórdão do STA de 16 de Abril de 2008, P.º n.º 0234/08, disponível em www.dgsi.pt) [37];

---

[36] Xavier de Basto, «*O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*», *Fiscalidade,* n.º 5, 2001.

[37] Com interesse, os argumentos expendidos pelo TCAS em acórdão de 21 de Abril de 2009 (P.º n.º 03083/09), no qual se poder ler o seguinte: «*O que se pretende averiguar é se a "manifestação de fortuna" é ou não incompatível com o rendimento declarado.*
Ora a situação em que se recorre ao crédito bancário embora sendo diferente não é substancialmente distinta daquela em que não se recorre a esse tipo de crédito.
O recurso ao crédito bancário pode ter infinitas motivações que não apenas a incapacidade financeira momentânea, incluindo aplicar o capital disponível em investimentos com produção de rendimentos maiores do que os juros exigidos pelo banco.
E o banco, seguindo as regras do senso comum, só concede crédito a quem, de acordo com a sua avaliação, tem possibilidades de solver a dívida. Naturalmente nesta avaliação o banco tem em conta os meios de fortuna que o cliente demonstra. Incluindo os rendimentos que comprova. Por isso, ao averiguar se a fortuna manifestada é ou não incompatível com os rendimentos declarados não se vê razão para excluir desta situação os casos em que há recurso ao crédito bancário para a aquisição porque no recurso a este crédito também há, de acordo com as regras de experiência comum, uma avaliação do rendimento do mutuário.
A acolher a interpretação pretendida pela Recorrente, o contribuinte poderia recorrer siste-

2.º — Ao valor do rendimento padrão encontrado nos termos do artigo 89.º-A, n.º 4 da LGT deve ser subtraído o valor justificado pelo sujeito passivo;

3.º — Após a justificação parcial haverá que verificar se o montante não justificado pode permitir *per si* a qualificação como manifestação de fortuna nos termos do art. 89.º-A da LGT, sendo que, em caso de resposta negativa, a Administração Tributária não poderá proceder à tributação por métodos indirectos ao abrigo daquele preceito legal (cfr. acórdão do TCAS, de 4 de Março de 2008, P.º n.º 02259/08, no qual se pode ler que «*tudo se passa como se o prédio adquirido apenas tivesse custado* (…) *o valor sem causa*», isto é, o valor não justificado; em sentido contrário, porém, acórdão do STA de 27 de Maio de 2009, P.º n.º 0403/09, ambos disponíveis em www.dgsi.pt) [38].

Finalmente, veio o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, em acórdão de 28 de Janeiro de 2009 (P.º n.º 0761/08), decidir que «… *o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer* (…) *e quando o contribuinte não faça essa prova e não existam indícios fundados que permitam à Administração Tributária fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão que* (…) *estando em causa a aquisição de imóveis, é o valor de aquisição*» [39].

Assim sendo, o Supremo Tribunal Administrativo tomou decisão concertada no sentido de que os valores parcialmente justificados não poderão ser tomados em consideração, ou seja, o que importará nesses casos será ainda o rendimento padrão e não, no caso em apreço de aquisição de imóveis, o valor da diferença entre o valor da sua aquisição e o montante justificado.

Não obstante, mais recentemente, o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, em acórdão de 19 de Maio de 2010 (P.º n.º 0734/09), veio

---

maticamente ao crédito bancário na aquisição de bens, ainda que dele não necessitasse, para se permitir declarar rendimentos inferiores (muito inferiores) aos efectivamente recebidos. Colhendo um benefício fiscal que lhe permitiria suportar, até com excedente, os encargos bancários.».

38 De referir, com interesse, a construção presente no acórdão do TCAS de 9 de Junho de 2009, P.º n.º 03054/09: «*No caso de o contribuinte, ao abrigo dos n.os 3 e 4 do mesmo art.89.º-A da LGT, vier contudo a demonstrar outra a fonte (legal) das manifestações de fortuna evidenciadas, como o recurso ao empréstimo bancário, como no caso em parte aconteceu, neste caso há que apurar se o montante declarado de rendimento, acrescido do montante do empréstimo, totaliza valor superior ao da manifestação de fortuna, e, se tal acontecer, então tem de entender-se que o contribuinte fez a prova exigida pelos citados n.os 3 e 4 e não pode fazer-se a avaliação indirecta da matéria tributável ao abrigo das citadas normas do art. 89.º-A da LGT*.».

39 Como havia já considerado em arestos anteriores, como p.ex., no acordão do STA, de 17 de Janeiro de 2007, P.º n.º 01225/06, consultável em www.dgsi.pt.

tomar posição contrária (embora com quatro votos de vencido), considerando que no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, a justificação parcial «*há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do "acréscimo patrimonial não justificado" sujeito a imposto*», por se entender «*ser outra a solução imposta pelo espírito do sistema, conformado pelos princípios constitucionais e legais pertinentes atendendo à natureza das normas em causa*», assumindo particular interesse parte do texto do acórdão que ora se transcreve:

> «*Não pode, pois, deixar de ser reconhecido ao contribuinte o direito de provar o manifesto excesso dessa quantificação, pela demonstração de que o seu rendimento tributável não pode ser igual ao rendimento padrão que a lei fixa ou presume, na medida em que logrou demonstrar a proveniência de parte do montante que permitiu a manifestação de fortuna e esse montante não está sujeito a declaração e tributação como rendimento para efeitos de IRS. Impedir o contribuinte de fazer essa prova ou defender que não se pode dar qualquer relevância à demonstração da proveniência parcial do rendimento utilizado na manifestação da fortuna, argumentando que a quantificação tem, necessariamente, de ser aquela que resulta da aplicação de um critério estritamente legal e que parte de uma ficção ou presunção de um determinado rendimento sujeito a tributação (rendimento padrão), constituiria, desde logo, uma clara e directa violação do artigo 73.º da LGT, pois que sendo a situação em apreço uma daquelas que bule com a incidência objectiva de IRS, há que dar à parte desfavorecida com esta presunção a possibilidade de a ilidir, mediante prova em contrário (n.º 2 do artigo 350.º do Código Civil).*
>
> *Acresce que a solução a que conduziria o não relevo da justificação parcial da manifestação de fortuna, levaria a tributar de forma igual situações diversas e para as quais a Constituição parece impor tratamento tributário diverso, em conformidade com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais.*
>
> *De facto, mal se compreenderia, à luz dos referidos princípios, que, perante contribuintes relativamente aos quais se verificassem os pressupostos legais do recurso à avaliação indirecta por "sinais exteriores de riqueza" e que tivessem adquirido imóveis de valor idêntico, o contribuinte que nada justificou fosse tributado em sede de categoria G de IRS por montante exactamente igual ao contribuinte que justificou que parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial não justificado lhe adveio do recurso a um empréstimo bancário, acrescendo, ainda que o montante obtido por via do empréstimo bancário acabaria também por ser tributado, não obstante tratar-se comprovadamente de montante não sujeito a tributação em sede de IRS.*»

Ora, estando aí em apreço a aquisição parcial de meios financeiros através de um contrato de mútuo bancário para compra de um bem imóvel, o

Supremo Tribunal Administrativo conclui que «*a justificação parcial, embora não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzido do montante do empréstimo bancário que demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel em questão, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação.*

Ora, atendendo a que, no caso dos autos, a administração tributária nenhuma dedução relativa ao empréstimo bancário efectuou na avaliação do rendimento tributável da recorrente a que procedeu, há manifesto excesso na quantificação, o que fere de ilegalidade o acto que constitui o objecto do presente recurso judicial — acto que fixou à ora recorrente o rendimento tributável de € 75.000,00 com recurso a avaliação indirecta —, pelo que se impõe a respectiva anulação judicial».

Um caso particular em que tal questão também assume específica relevância é aquele em que o contribuinte justifica a manifestação de fortuna invocando que o bem em causa foi adquirido através de pagamentos em prestações anuais, o que coloca a dúvida de saber que o pagamento em prestações pode constituir prova de que o rendimento declarado corresponde à verdade e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna.

Perante os dois entendimentos do STA ora explanados, consideramos que há que ter em conta que o pagamento faseado não permite desde logo aferir sobre a fortuna do sujeito passivo, podendo ocorrer por diversas razões e circunstâncias, pelo que o que releva verdadeiramente são as circunstâncias que condicionaram o modo de pagamento, designadamente se o contribuinte não tinha meios de realizar o pagamento do bem, à data da sua aquisição, e se o faseamento do seu pagamento se destinou à viabilização da compra.

Também outra questão colocada perante os nossos Tribunais foi a de saber se, face ao disposto no artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT e verificada que estivesse a situação prevista no n.º 1 do mesmo artigo, o valor de retoma de viaturas automóveis poderia ser considerado como valor justificativo para as manifestações de fortuna evidenciadas, uma vez que o sujeito passivo não tem de declarar tal valor para efeitos de IRS.

Como se retira da leitura do referido normativo, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas. Assim, o contribuinte tem de demonstrar que os bens adquiridos, que evidenciam manifestações de fortuna, foram adquiridos com meios que não estavam sujeitos a declaração em IRS (por ex. através de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, como prémios de jogo, heranças, rendimentos obtidos no estrangeiro não sujeitos a tributação em Portugal, etc.), o que seria o caso.

O Tribunal Central Administrativo Sul, em acórdão de 05 de Julho de 2005 (P.º n.º 00649/05, disponível em www.dgsi.pt), face à desconsideração, por parte

da Administração Tributária, do visado valor de retoma, decidiu que tal valor deveria ser deduzido ao valor de aquisição do bem, para efeitos de determinação da desproporção a que se refere o n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT. Deste modo, só o montante efectivamente despendido com a aquisição do bem, o valor de aquisição deduzido do valor da retoma, é que se considera relevante para efeitos de prova a efectuar pelo sujeito passivo. Em sentido idêntico decidiu posteriormente o Supremo Tribunal Administrativo, em acórdão de 7 de Janeiro de 2007, P.º n.º 01225/06, igualmente disponível em www.dgsi.pt.

4.4. Legitimidade da avaliação indirecta em anos posteriores ao ano N

Por último, cumpre-nos analisar a possibilidade de realização de avaliação indirecta dos rendimentos dos sujeitos passivos nos anos posteriores ao ano de evidenciação das manifestações de fortuna e a que sumariamente se fez referência anteriormente.

De facto, o artigo 89.º-A, n.º 2, alíneas *a)* e *b),* da LGT levanta alguns problemas de interpretação no que se refere ao sentido a dar à aí utilizada expressão "*ou nos três anos anteriores*". Poder-se-á considerar que a Administração Tributária pode lançar mão do rendimento padrão no ano posterior a três anos de aquisições que, no conjunto, tenham valor igual ou superior ao previsto na tabela (estaria assim na intenção do legislador possibilitar a soma dos valores dos bens adquiridos no ano N e nos três anos anteriores, sendo que, quando esse cômputo atingisse determinado valor, poder-se-ia confrontar o rendimento padrão respectivo com o rendimento declarado no ano em causa); ou num dos três anos posteriores ao de aquisição do bem que, individualmente, tenha valor igual ou superior ao previsto na tabela, ou ainda nos três anos posteriores ao da aquisição do bem que, individualmente, tenha valor igual ou superior ao previsto na tabela (o rendimento padrão aplicar-se-ia no ano de aquisição e nos três anos posteriores em que se verifica a desproporção).

A primeira interpretação possível contende com a própria letra de lei, pois a lei não manda considerar os bens adquiridos no ano em causa e nos três anos anteriores, mas antes no ano em causa ou nos três anos anteriores, pelo que pode até nem existir qualquer aquisição no ano N. Por outro lado, teria a Administração Tributária completa discricionariedade quanto à escolha do ano em que procederia à fixação do rendimento, dentro do lapso temporal permitido pela lei, o que violaria o princípio da legalidade e consequente proibição de discricionariedade administrativa na aplicação da lei fiscal, sendo que o mesmo se pode dizer quanto à segunda interpretação possível.

A Jurisprudência tem entendido que, para que a Administração Tributária possa fixar o rendimento tributável por avaliação indirecta, compete-lhe a prova da existência de aquisições de valor superior ao definido na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, em cada ano, uma vez que se considera que foi pretensão do legislador possibilitar uma tal avaliação, apenas quando o contribuinte procedesse à aquisição de qualquer um dos bens identificados como

manifestações de fortuna no preciso ano em que o adquire. Nesta perspectiva, o rendimento padrão não deve ser aplicado nos anos seguintes, sem que nesses anos seguintes surjam outras manifestações de fortuna.

A Administração Tributária, por seu turno, tem entendido que a aquisição por parte dos sujeitos passivos de qualquer bem referido na tabela do artigo 89.º-A da LGT, com a consequente aplicação de avaliação indirecta, faz pressupor que nos anos posteriores ao da aquisição os mesmos sujeitos passivos terão de apresentar rendimentos para efeitos de IRS, adequados ao rendimento padrão, calculado a partir da aquisição efectuada em anos anteriores.

Ora, face a tal dissentimento e em reacção a diversas decisões judiciais [40] em que se considerou que nos três anos subsequentes à evidenciação de manifestações de fortuna não era possível à Administração Tributária proceder à avaliação indirecta com a consequente fixação de um rendimento padrão, quando o sujeito passivo não apresentasse rendimentos compatíveis com o mesmo rendimento padrão; o legislador veio definir expressamente os anos em que é possível o recurso à avaliação indirecta em sede de IRS, na ausência da prova exigida no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, através de alteração ao referido artigo, operada pelo Orçamento Geral do Estado para o ano de 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

Deste modo, o legislador alterou o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, estabelecendo expressamente que, se o sujeito passivo não efectuar a prova referida no n.º 3 do mesmo artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS a enquadrar na categoria G, no ano em causa e nos três anos seguintes, o rendimento padrão, quando não existam indícios fundados que permitam fixar rendimentos superiores a tal rendimento padrão, plasmando assim, na lei, a terceira interpretação possível do normativo visado a que a aludimos acima.

Ficou a partir de então clara a intenção do legislador em repercutir a manifestação de fortuna nos três anos posteriores ao da aquisição, excepto quando tivesse por base suprimentos ou empréstimos.

Solução legislativa esta, que, ao permitir a tributação em anos subsequentes com base em rendimento padrão obtido a partir de aquisições de bens ocorridas em ano anterior, parece afrontar o princípio da capacidade contributiva, plasmado desde logo no artigo 4.º da LGT. De facto, o valor de uma determinada aquisição pode constituir um indicador da capacidade contributiva de determinado sujeito passivo nesse mesmo ano e nos anos anteriores, mas não parece que faça muito sentido constituir igualmente um indicador de rendimento em anos posteriores, até porque tal capacidade pode ter sido alvo de diminuição drástica com a própria aquisição efectuada.

---

40 *Vide*, a este propósito, os acórdãos do TCAN, de 26 de Janeiro de 2006, P.º n.º 01198/05.7BEVIS, de 25 de Janeiro de 2007, P.º n.º 00636/06BECBR e de 23 de Abril de 2009, P.º n.º 00615/07.6BECBR, disponíveis em www.dgsi.pt.

A ideia de que será «*necessário manter, pelo menos durante 3 anos, um nível de rendimentos declarados conforme com a detenção do bem*» [41] parece-nos algo aberrante perante a constante mutabilidade da realidade sócio-económica dos dias de hoje.

Vejamos quanto ao cálculo do rendimento padrão o caso singular dos automóveis ligeiros de passageiros, barcos de recreio e aeronaves de turismo, em que se prevê um rendimento padrão no ano de aquisição e outro nos anos subsequentes. Esta previsão normativa suscita dúvidas, designadamente quando lida em conjunto com o n.º 2 do mesmo artigo 89.º-A e com o proémio deste n.º 4.

Exemplificando: se um determinado sujeito passivo adquirir, no ano N, um barco de turismo por € 60.000, o valor do rendimento padrão deverá ser no ano N de € 60.000 e no ano N+1 de €48.000 (ou seja € 60.000 — 20%* € 60.000)?

Esta previsão permitiria tributar no ano N, N+1 e subsequentes até o valor ser zero? Ou permite, não se tributando no ano N, tributar-se num dos anos subsequentes, efectuando o abatimento correspondente?

"Decorre da conjugação dos n.os 1, 2, al. b), *e 4, do art. 89.º-A, da LGT, que o legislador pretendeu que a A.F. pudesse lançar mão da avaliação indirecta da matéria colectável quando e tão só o contribuinte fruísse qualquer um dos bens referidos na tabela prevista no n.º 4 do referido artigo 89.º-A, da LGT. O contribuinte é tributado com recurso a este método de cada vez que tenhamos a ocorrência dessa fruição e essa fruição apenas pode servir de base à tributação no ano em que ocorre ou se tiver ocorrido nos três anos anteriores"* — Acórdão do TCAN de 23 de Abril de 2009 (P.º n.º 00615/07.6BECBR).

É desde logo de afastar a possibilidade de tributar em vários anos a mesma manifestação de fortuna, caso contrário, mesmo com os abatimentos consagrados, iríamos estar a tributar uma mesma realidade diversas vezes.

Por outro lado, atendendo ao princípio da capacidade contributiva, não parece aceitável permitir que, se, por exemplo, em virtude da caducidade do direito à liquidação, não fosse possível efectuar uma correcção, com base na aquisição do bem, relativa ao exercício em que a mesma ocorreu, a mesma pudesse ser feita em N+1 ou N+2. Seria tributar num ano com base em rendimentos evidenciados em anos precedentes, violando frontalmente o referido princípio.

Assim sendo, e porque se entende que o artigo 4.º da LGT consagra um princípio supra-legal estruturante de todo o sistema tributário, que tem a sua origem em princípios constitucionais como os princípios da generalidade, da igualdade e da justiça, dever-se-ão afastar quaisquer normas legais que desconsiderem aquele princípio da capacidade contributiva, designadamente, o referido artigo 89.º-A, n.º 1, da LGT, na interpretação segundo a qual a mani-

---

[41] João Sérgio Ribeiro, *ob. cit.*, p. 306.

festação de fortuna num ano justifica a aplicação do rendimento padrão em anos posteriores [42].

Nesse sentido, deverão ser sempre anuladas, porque inválidas, as liquidações que tenham por base correcções nos três anos posteriores ao de uma aquisição que constitua manifestação de fortuna [43].

5. MEIOS DE DEFESA E GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

5.1. Recurso da decisão de avaliação indirecta (146.º B do CPPT)

A priori, e antes de se examinar qual o meio processual idóneo para reagir contra a decisão do Director Distrital de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo que procede à correcção do rendimento colectável declarado, relativo a IRS, com recurso ao método indirecto consagrado no artigo 89.º A da LGT, importa analisar como, em regra, funciona o procedimento administrativo de liquidação tributária, por forma a melhor se compreenderem as especificidades deste meio processual acessório.

Importa, desde logo, ter presente que a liquidação, em sentido estrito, é a última fase do processo administrativo de liquidação tributária, dado que o referido procedimento é constituído por um conjunto de actos que visam um resultado jurídico final, ou seja, que visam a determinação do montante do imposto que o contribuinte tem de entregar ao Estado.

A liquidação, *hoc sensu*, mais não é do que a fase que se traduz na aplicação da taxa do imposto à matéria colectável já determinada [44].

Porém, importa ressalvar que ao longo de todo o procedimento administrativo tributário são praticados um conjunto de actos que se podem designar de preparatórios, interligados entre si, e que visam, como referido, a emissão do referido acto final de liquidação.

Importa reter que, em princípio, tais actos preparatórios, porque não são a decisão final, não são susceptíveis de impugnação directa, por não serem autonomamente impugnáveis.

---

42 Também João Sérgio Ribeiro, *ob. cit.*, p. 309, critica a solução legislativa afirmando que «*não se refere ao enquadramento do rendimento presumido na categoria G, no ano de aquisição, ou num dos 3 anos seguintes, como julgamos que seria correcto, mas refere-se simplesmente aos 3 anos seguintes, o que parece apontar para a solução de cumulação que acabámos de rejeitar. Aconselhamos, por conseguinte, uma leitura do preceito não demasiado cingida à letra da lei, para evitar interpretações de correcção duvidosa como aquela que legitima a presunção de rendimentos a partir de uma manifestação de fortuna, em vários períodos de tributação.*».

43 Assim, o Sr. Dr. Juiz Desembargador Nuno Bastos, "*Manifestações de Fortuna*", elemento de estudo para o I Curso TAF, Centro de Estudos Judiciários, 2010, página 11.

44 Neste sentido cfr. Acórdão do STA, de 13 de Abril de 1988, na Revista de Ciência e Técnica Fiscal n.º 351, página 511, citado no Acórdão do STA proferido no recurso n.º 0188/09, de 09/09/2009, o qual, por sua vez, remete para o Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 342/08, de 24/09/2008.

Tal como o STA tem vindo a considerar que se trata «*…de um conceito que já constitui, relativamente ao entendimento tradicional, um conceito restrito de acto administrativo: ao* ***abranger apenas as decisões materialmente administrativas de autoridade que visem a produção de efeitos numa situação individual e concreta, exclui, além dos regulamentos e contratos, os puros actos instrumentais*** *(como a generalidade das propostas, pareceres, comunicações, etc.)* ***e as operações materiais*** *(de exercício ou de execução),* ***que não constituem decisões****. No entanto, o conceito processual de acto administrativo impugnável é diferente do conceito legal de acto administrativo, sendo, por um lado, mais vasto e, por outro, mais restrito. É mais vasto apenas no que respeita à tradicional dimensão orgânica, na medida em que não depende da qualidade administrativa do seu autor: inclui, quer decisões tomadas por entidades privadas que exerçam poderes públicos, quer ainda actos emitidos por autoridades não integradas na Administração Pública. É ou parece ser mais restrito, porque* ***só abrange expressamente as decisões administrativas com eficácia externa, ainda que inseridas num procedimento administrativo, em especial aquelas cujo conteúdo seja susceptível de lesar direitos ou interesses legalmente protegidos (art. 51.º, n.º 1). Esta referência à eficácia externa leva a que se interprete o conceito — à alemã — como acto «regulador», devendo entender-se que se refere aos actos administrativos que produzam ou constituam efeitos nas relações jurídicas administrativas externas, rectius, que visem constituir (que sejam capazes de constituírem) efeitos nas relações externas, independentemente da actualidade da respectiva eficácia"*** (Vieira de Andrade, *O Acto no Contencioso Administrativo*, págs. 194 e ss., realce nosso)» [45].

Com efeito, e em regra, o acto de determinação da matéria colectável não é susceptível de impugnação judicial autónoma, só podendo esse acto ser discutido e atacado na impugnação judicial deduzida contra o acto tributário de liquidação adicional (entenda-se contra o acto final do procedimento tributário).

Corroborando o *supra* exposto, atente-se no consignado no artigo 54.º do CPPT, o qual consagra o princípio da impugnação unitária: *"Salvo quando forem imediatamente lesivos do direito do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os acto interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*" [46].

Não obstante o referido, cumpre ressalvar que o princípio da impugnação unitária não se aplicará sempre que da determinação da matéria colectável não resulte a liquidação de qualquer tributo [47].

No campo de acção das manifestações de fortuna, e em ordem ao consignado no n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, estatui-se que *«Da*

---

45 Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo do STA, proferido no recurso n.º 0390/09, de 20-05-2010, disponível em www.dgsi.pt.

46 Conforme já se encontrava estabelecido no artigo 89.º do Código de Processo Tributário.

47 Cf. a alínea *b)* do n.º 1 do artigo 97.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo cabe ***recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente****, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes»*.

Ainda neste âmbito, acrescenta, ressalvando, o n.º 8 do mesmo artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária que *«Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário»*.

Em completa consonância preceitua o n.º 5, do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário que *«As regras dos números precedentes aplicam-se, com as necessárias adaptações, ao recurso previsto no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária».*

De sublinhar que o citado artigo 146.º-B, no seu número 1 dispõe que: *«O contribuinte (…) deve justificar sumariamente as razões da sua discordância em requerimento apresentado no tribunal tributário de 1.ª instância da área do seu domicílio fiscal»*

Mais dispondo expressamente o n.º 2 que: *«A petição referida no número anterior deve ser apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão (…)»*

Para concluir, no seu n.º 3 que*: «A petição referida no número anterior não obedece a formalidade especial, não tem de ser subscrita por advogado e deve ser acompanhada dos respectivos elementos de prova, que devem revestir natureza exclusivamente documental»*.

Assim, e pese embora a decisão da matéria colectável por manifestações de fortuna seja determinada pela avaliação indirecta, certo é que a lei expressamente excepcionou a possibilidade de se aplicar o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes da LGT.

Com efeito, à decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto, por *"Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados",* constante do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, não assiste ao sujeito passivo a possibilidade de *«solicitar a revisão da matéria tributável fixada»,* nos termos do n.º 1 do já citado artigo 91.º da Lei Geral Tributária.

Na verdade, se no decurso de uma acção inspectiva, a entidade fiscalizadora considera que estão verificados todos os requisitos para a determinação da matéria colectável por avaliação indirecta, donde, método presuntivo, o sujeito passivo, caso pretenda discutir a errada quantificação da matéria colectável, tem, impreterivelmente, de apresentar um pedido de revisão da matéria colectável, nomeando para o efeito um perito do contribuinte.

De notar que, caso não adopte este procedimento processual, está coarctada qualquer possibilidade de discussão do *quantum* em sede judicial, ainda que deduza impugnação judicial com fundamentação em qualquer outra ilegalidade.

No caso das manifestações de fortuna, o legislador expressamente anulou a possibilidade de recurso ao procedimento do artigo 91.º da LGT. Consagrando, em contrapartida, que o contribuinte goza da faculdade de interposição de recurso para o tribunal tributário, para impugnação da decisão de

avaliação da matéria colectável, por meio de *«petição (…) apresentada no prazo de 10 dias a contar da data em que foi notificado da decisão (…)».*

Dir-se-á, portanto, que a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária configura e constitui um acto que, embora preparatório da liquidação *(em sentido estrito)*, avoca a natureza de acto prejudicial ou acto destacável.

De resto, não podemos descurar que tal acto é lesivo, definindo, desde logo, uma situação jurídica.

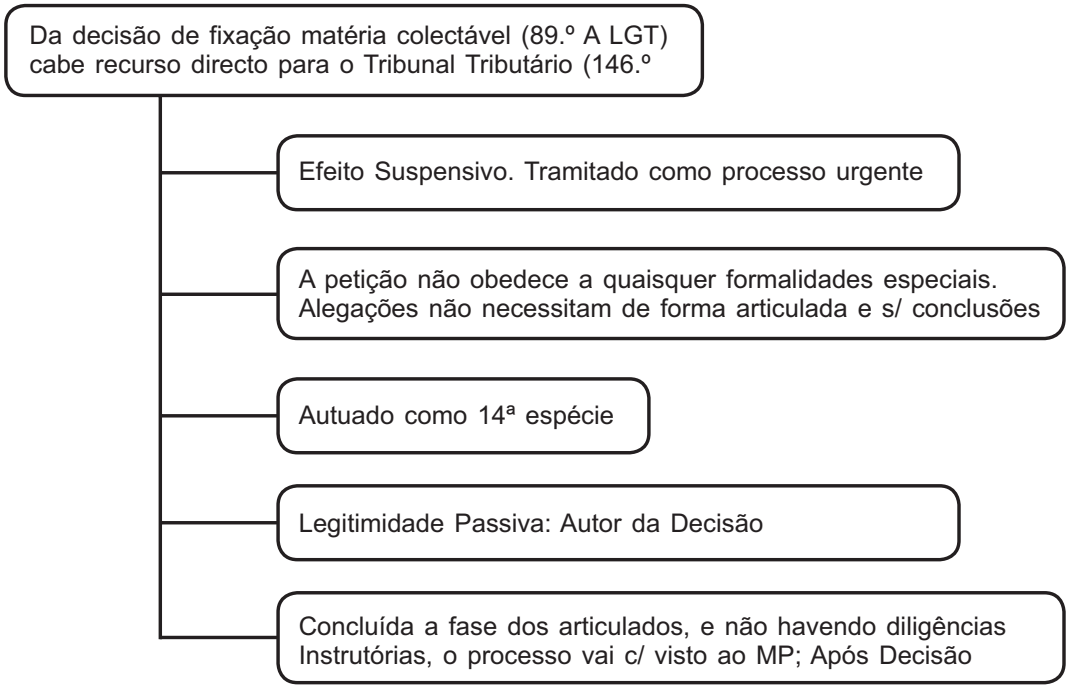
Rigorosamente, esse acto condiciona, inevitavelmente, a decisão final, razão pela qual, levou o legislador a estabelecer que tal decisão de avaliação da matéria colectável é susceptível de recurso para o tribunal tributário.

E mais, que na falta desse recurso constitui-se caso decidido ou caso resolvido de efeitos similares aos do caso julgado judiciário, consolidando-se a decisão na ordem jurídica.

Assim, se um sujeito passivo não interpõe recurso da decisão da matéria colectável determinada por manifestações de fortuna, tal acarreta a preclusão de discussão do valor da matéria colectável, exigível no acto de liquidação adicional de IRS que venha a ser emitido.

Na verdade, a liquidação pode ser impugnada com fundamento em qualquer ilegalidade, porém a questão prejudicial do valor da matéria colectável tem autonomia na presente situação. Com efeito, e como decorre do regime legal, a decisão de avaliação da matéria colectável, porque se trata de um acto destacável, converte-se em caso decidido ou caso resolvido [48].

Esquematicamente:



[48] Neste sentido, ver Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 0342/08, de 24-09-2008.

Com efeito, esta situação pode despoletar uma questão problemática que se prende com a eventual ofensa do princípio constitucional da tutela judicial efectiva dos contribuintes.

Porém, não se afigura, nem tão-pouco se vislumbra, qualquer violação ao princípio constitucional da tutela judicial efectiva dos contribuintes, pois a lei coloca ao dispor do contribuinte um meio processual idóneo e adequado para reagir contra o acto de liquidação, portanto, se não usa o meio processual adequado *sibi imput*, não podendo escudar-se numa pretensa violação do princípio da tutela jurisdicional efectiva.

Neste sentido, atente-se no sumário do já citado Acórdão do STA, proferido no recurso n.º 0188/09, segundo o qual se refere expressamente que:

> *«III — Esta construção legal não viola o princípio constitucional da tutela judicial efectiva dos contribuintes.»* [49].

Em termos de garantias, o contribuinte beneficia das mesmas garantias administrativas existentes nos demais processos. Contudo, há a assinalar, como visto, a existência de um meio processual acessório específico que não a impugnação judicial (conforme análise supra: recurso para o Tribunal Tributário) bem como, uma outra particularidade em sede de **dever de fundamentação**.

Na tributação das manifestações de fortuna, o ónus de fundamentar não é tão exigente.

Na realidade, os actos tributários carecem de fundamentação que, desde logo, tem de traduzir-se numa declaração formal, externa ou explícita, ou seja, numa manifestação (declaração) exterior consubstanciada num discurso expresso pelo autor do acto num texto e que dê a conhecer ao seu destinatário [50], a motivação funcional do acto, rigorosamente as razões por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro. Permitindo, assim, ao destinatário do acto optar de forma consciente entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua concreta discussão.

Porquanto, fundamentar o acto tributário consistirá na indicação dos factos e das normas jurídicas que o justificam, na exposição das razões de facto e /ou de direito que determinam a entidade fiscalizadora a proferir uma decisão. No fundo, em deduzir expressamente a resolução tomada das premissas em que assenta, ou em exprimir os motivos por que se resolve de certa maneira, e não de outra [51].

Porém, na situação concreta da tributação das manifestações de fortuna o direito à fundamentação não é tão exigente como em qualquer outro pro-

---

49 Ver também o acórdão do STA, de 24 de Setembro de 2008, P.º n.º 342/08.

50 Pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas.

51 De notar que é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça concretamente a motivação do acto.

cesso de tributação por métodos indirectos, dado que, conforme analisaremos de seguida, há uma inversão do ónus da prova.

Dir-se-á, assim, que de harmonia com o consignado no artigo 77.º, n.º 4, da LGT, o direito à fundamentação no âmbito específico das manifestações de fortuna não acarreta a mesma imposição dos processos advenientes de tributação por avaliação indirecta, dado que nestas situações a Administração Tributária não tem de demonstrar que é impossível a determinação da matéria colectável pela avaliação directa, bastando, tão-só, descrever quais os bens cuja propriedade ou fruição a lei qualifica como evidências de manifestações de fortuna, e nessa medida, objecto de tributação na categoria G.

A questão das garantias encaminha-nos para uma matéria de extrema relevância no âmbito da tributação das manifestações de fortuna, a saber, o ónus da prova.

5.2. Ónus de prova: a "*diabolica probatio*"

De acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A, da L.G.T. uma vez verificadas as situações previstas no n.º 1, **cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados** e de que **é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, ou do acréscimo do património ou da despesa efectuada**, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito.

Assim, em termos de efeitos, e de harmonia com o consignado no artigo 89.ºA da LGT, a verificação dos pressupostos para a determinação da matéria colectável acarreta, desde logo, uma **inversão do ónus da prova**.

Neste âmbito, e para se aquiescer do verdadeiro alcance e extensão da inversão do ónus da prova estabelecida para os casos do artigo 89.ºA da LGT, cumpre estabelecer uma análise do regime regra e, nessa medida, convocar o princípio da verdade declarativa.

Vigora no nosso ordenamento jurídico [52], o princípio da declaração e da veracidade da escrita, segundo o qual se presumem verdadeiras as declarações do contribuinte.

Significa, portanto, que nos casos em que a declaração do contribuinte estiver em conformidade com os elementos constantes da sua contabilidade e esta se mostrar organizada nos termos da lei, não se verificando erros, inexactidões, ou outros indícios fundados de que ela não corresponde à realidade, **presume-se que a matéria tributável declarada é a real.**

Assim, só passa a competir ao contribuinte a prova de que os valores declarados são reais e indispensáveis e que declarou todos as situações a que estava legalmente vinculado, quando, efectivamente, a Administração

[52] Cfr. artigo 75.º da LGT.

Fiscal tenha carreado elementos de facto que sejam susceptíveis de abalar a dita presunção da escrita.

Porém, conforme já referido anteriormente [53], a determinação da matéria colectável de harmonia com o artigo 89.º-A da LGT, é realizada de acordo com a avaliação indirecta da matéria colectável, mormente, quando falte a declaração de rendimentos, quando o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna referidas na tabela constante do n.º 4, do citado normativo, ou quando se verifique um acréscimo de património ou despesa efectuada.

Com efeito, procede-se à avaliação indirecta nas situações em que não existem elementos fiáveis e suficientes para demonstrar exactamente o valor dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação razão pela qual, a sua tributação é feita com base em indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha.

A avaliação indirecta tem, por isso, carácter excepcional — última *ratio fisci* — a ela apenas se procedendo quando não seja viável a determinação da matéria tributável por meio da avaliação directa, seja por falta de elementos para se operar com esta, seja por existirem razões para suspeitar que o valor a que conduz a aplicação dos métodos de avaliação directa não é a matéria tributável real [54].

De notar que, no âmbito da avaliação indirecta, a Administração Tributária tem de demonstrar, por um lado, que a declaração não espelha a verdadeira situação tributária do contribuinte, e por outro lado, que é, de facto, impossível aceder-se à verdade fiscal do contribuinte pelo método de avaliação directa [55].

Na tributação das manifestações de fortuna, **o ónus probatório da Administração Tributária é mitigado,** dado que **não tem de demonstrar que os elementos declarados não correspondem à realidade**, **basta-lhe**, portanto, **demonstrar o facto que segundo a lei constitui uma manifestação de fortuna** [56]. Há, portanto, uma exclusão da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes [57].

De ressalvar que, também neste âmbito, a Administração Tributária não tem de provar que lhe é impossível aceder à verdadeira situação tributária do contribuinte por métodos directos.

Na verdade, «*(…) o legislador dá-lhe um «salvo conduto» para passar directamente à tributação por métodos directos, sem necessidade de qualquer outra justificação. Sem necessidade sequer da formulação de um juízo sobre a valia concreta do facto manifestado para desfazer a credibilidade da declaração do contribuinte (quando exista)»* [58] [59].

---

53 Ver ponto 3, referente aos pressupostos.
54 Cfr. artigo s 87.º, n.º 1, al. *c)*, e 89.º da LGT.
55 Cfr. artigos 74.º, n.º 3, primeira parte, e 77.º, n.º 4, ambos da LGT.
56 Prova que não se revela difícil, dado que nos encontramos face um facto manifestado.
57 Neste sentido, ver Acórdão do TCA Norte, proferido no recurso n.º 00615/07.6, de 23-04-2009.
58 V. Nuno Bastos, *in* elemento de estudo já referido, p. 12.
59 Neste sentido ver Acórdão do TCA Sul, proferido no recurso n.º 04593/11, de 23/03/11.

Ora, tendo presente que a Administração Tributária não tem:

De provar a falta de veracidade da declaração e/ou escrita ou documentação de suporte;

De demonstrar a impossibilidade de aceder à verdadeira situação tributária do contribuinte por métodos directos;

De encontrar e justificar um método de quantificação adequado para determinação da matéria colectável,

Dimana, desde logo, uma diminuição do esforço probatório e instrutório por parte da entidade fiscalizadora, donde, uma maior eficiência no seu âmbito de actuação.

Ao invés, ao sujeito passivo é instituído um ónus bastante exigente, pois tem de:

Comprovar a realidade dos rendimentos declarados;

Demonstrar que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo do património ou da despesa efectuada.

Encontramo-nos, pois, perante uma prova muito exigente. Uma ***diabolico probatio***, pois não basta a demonstração de factos que determinem uma dúvida séria sobre a existência do facto tributário, no fundo, não basta uma contraprova, mas sim a **prova de um facto negativo (inexistência do facto)**.

Portanto, conclui-se que, se por um lado, a tributação das manifestações de fortuna veio, de facto, simplificar a tarefa instrutória da Administração Tributária, por outro, veio agravar o ónus da prova do contribuinte, introduzindo, neste âmbito, uma **inversão do ónus da prova**.

5.3. A Admissibilidade da prova testemunhal

Decorre do teor do n.º 3, do artigo 146.º-B do CPPT, que o sujeito passivo que pretenda interpor recurso da decisão da Administração Tributária que determine a avaliação indirecta por indícios de manifestações de fortuna, tem de cingir-se à prova documental. Da letra da lei dimana que só pode juntar à petição inicial, elementos de prova que revistam natureza exclusivamente documental.

Porém, esta limitação suscitou um problema de constitucionalidade, o qual veio a ser apreciado pelo Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 646/2006 de 28 de Novembro de 2006.

Conforme analisaremos de seguida, e com o devido pormenor, o citado Acórdão considerou inconstitucional o referido n.º 3, do artigo 146.º-B do CPPT, por violação do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa, visto que aquela norma nega ao sujeito passivo a possibilidade de alegar determinados factos com base em prova diferente da documental.

Com efeito, a questão colocada ao Tribunal Constitucional consubstanciou-se no seguinte: o segmento final da norma constante do artigo 146.º-B,

n.º 3, do CPPT, ao restringir à prova documental o tipo de meios probatórios ao dispor do contribuinte que pretenda recorrer da decisão da administração tributária que determina a avaliação indirecta da matéria colectável — precludindo qualquer apreciação ou valoração judicial, susceptível de permitir adequar os meios probatórios requeridos à natureza dos factos controvertidos e à previsível utilidade para a justa composição do litígio — viola o direito de acesso aos tribunais, na dimensão do *"direito à prova"* por parte do litigante onerado com o ónus da prova?

O Tribunal Constitucional asseverou que, pese embora do teor literal do n.º 3, do artigo 146.º-B do CPPT decorra que ao recurso da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto previsto no seu artigo 89.º-A da LGT não seja possível ao contribuinte apresentar prova testemunhal destinada à comprovação dos factos que invoque, certo é que, a interpretação da norma não pode restringir-se à mera interpretação literal.

Até porque, a questão não pode ser dissociada do ónus da prova, recaindo, como visto, sobre o contribuinte a demonstração de que a declaração de rendimentos que apresentou corresponde à realidade ou de que foi outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

O Tribunal Constitucional considerou que o interessado, perante uma situação de avaliação indirecta em face de indícios de manifestações de fortuna, poderia ser confrontado com uma insuperável dificuldade em atingir o objecto e ilidir o ónus probatório, donde poder-se-ia ver confrontado com uma impossibilidade de demonstração dos factos que suportavam os seus direitos ou interesses.

Foi, assim, evidenciado que «(…) *essa limitação, que, em tais situações, redunda numa absoluta constrição de quanto à utilização desse específico meio de prova, não se revela ponderada e adequada em face do direito fundamental que deflui do n.º 1 do artigo 20.º da Constituição*.»

Mais enfatizam que *«O direito à tutela judicial efectiva, como vincam Gomes Canotilho e Vital Moreira (Constituição da República Portuguesa Anotada, 3.ª edição, 163) "sob o ponto de vista da limitação do direito de defesa, verificar-se-á, sobretudo, quando a não observância … de princípios gerais de processo acarreta a impossibilidade de o particular exercer o seu alegar [e, acrescentar-se-á agora, de provar], daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses*».

Concluem, portanto que: *«Neste circunstancialismo, e perante situações em que, face ao normativamente consagrado, a demonstração dos factos — que, no entendimento da «parte», conduzam à defesa do seu direito ou interesse legalmente protegido — não é possível, de todo, deixar de fazer-se através de prova testemunhal, desde que, repete-se, essa seja, nos termos gerais legalmente admissível, claramente que vai ficar afectada aquela defesa, porventura tornando inviável ou inexequível o direito de acesso aos tribunais*.»

Decidindo, portanto, o Tribunal Constitucional julgar inconstitucional, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 1, ambos da Lei Fundamental, a norma constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B

do CPPT, quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

5.4. Âmbito e extensão do ónus da prova

Conforme referido anteriormente, a tributação das manifestações de fortuna implementa uma inversão do ónus da prova, competindo ao contribuinte a prova de um facto negativo.

Porém, a jurisprudência tem entendido que **o alcance desta inversão** tem de ser **contrabalançado com o princípio do inquisitório**, não podendo, portanto, a Administração Tributária eximir-se da sua função instrutória, dado que a presunção só pode operar numa situação de *non liquet*.

Tal ónus da prova tem de ser mediado com o princípio do inquisitório, ou seja, a Administração Tributária não eximir-se de realizar todas as diligências necessárias à descoberta da verdade material [60].

No fundo, a questão reveste superior acuidade quando, em sede de procedimento administrativo, mormente, em sede de exercício de audição prévia, o contribuinte não tenha demonstrado, donde, produzido provas tendentes a demonstrar ser outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas.

Coloca-se, portanto, a questão de eventual preclusão. Não o tendo feito, poderá ainda fazê-lo no âmbito do recurso do artigo 146.º B do CPPT?

A resposta tem, necessariamente, de ser afirmativa. Não obstante não ter feito essa prova em sede administrativa, certo é que poderá, ainda, fazê-lo em sede judicial.

O contribuinte mesmo não tendo logrado fazer a prova em sede de audição prévia, verdade é que, a **Administração Tributária também podia e deveria mesmo** ter providenciado, oficiosamente, pela junção da prova que permitisse provar a fonte das manifestações de fortuna.

Na verdade, o preceito legal 146.º-B do CPPT, dispõe que o contribuinte deve justificar sumariamente as razões da discordância com o despacho recorrido e deve nesse requerimento juntar os respectivos elementos de prova, elementos probatórios esses que serão os tendentes a demonstrar a falta de sustentabilidade e de razão do despacho recorrido.

Porém, não pode a entidade fiscalizadora alhear-se dos poderes inquisitórios em que está investida.

Rigorosamente, a Administração Tributária não pode descurar e olvidar que **tem e deve realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público** e à descoberta da verdade material, no âmbito do princípio do inquisitório vigente no procedimento administrativo, nos termos do disposto nos artigos 58.º e 72.º da LGT e 50.º do CPPT.

Assim, é peremptório que o ónus da prova que incumbe ao contribuinte

---

[60] Neste sentido ver Acórdão do TCA Sul, proferido no recurso n.º 00419/04, de 18/01/2005.

relativo à prova propensa e conducente ao afastamento das manifestações de fortuna evidenciadas, **tem e deve ser visto, logo ponderado, em conjunto com o princípio do inquisitório**, e nessa medida, com o carrear para os autos por parte da Administração Tributária de todas as provas tendentes a demonstrar a realidade dos factos, por forma a **operar**, apenas, **a presunção** quando se esteja perante um caso de ***non liquet***.

Neste sentido, atente-se na posição do Conselheiro Jorge Lopes de Sousa *«…ao contrário do que acontece no processo civil, no processo tributário a Administração…não é titular de um interesse oposto ao do particular, antes está legal e constitucionalmente obrigada a actuar exclusivamente subordinada ao interesse público e com imparcialidade, tanto nos processos administrativos, como nos judiciais (arts. 266.º, n.os 1 e 2, da CRP e 55.º da LGT).»* [61].

De resto *«(…)o interesse da descoberta da verdade material que a imposição de tal obrigação consubstancia, leva a concluir que é este e não o princípio da verdade formal o que vigora no processo tributário.*

Consequentemente, como é típico dos processos em que vigora o princípio da verdade material, justificar-se-ia mesmo que o tribunal pudesse averiguar e considerar no julgamento factos não alegados pelas partes, com a única limitação de se movimentar no âmbito das questões suscitadas pelas partes.» [62].

Neste âmbito sublinhe-se, também, que se é exigível o cumprimento do princípio do inquisitório por parte da Administração Tributária, mesmo quando o sujeito passivo não tenha feito qualquer prova em sede de audição prévia, então, por maioria de razão, quando o sujeito passivo tenha feito uso do direito de audição prévia e tenha invocado em sua defesa factos relevantes para a demonstração de que «*correspondem à realidade os rendimentos declarados »* no ano da tributação e que «*é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património e da despesa efectuada»,* a Administração Fiscal está obrigada a pronunciar-se sobre essa factualidade e a justificar a impossibilidade de confirmação.

De facto, o contribuinte tem de provar:

Que correspondem à realidade os rendimentos declarados **e** que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património e da despesa efectuada.

Mas, coloca-se, então, uma questão: o contribuinte tem sempre de fazer a prova de ambas as circunstâncias?

Ora, a resposta a esta questão leva-nos à interpretação do n.º 3, do artigo 89.º-A da LGT, propugnando-se que o referido preceito legal tem de ser interpretado da seguinte forma:

> *«…que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património e da despesa efectuada»* em nada vem aditar à outra

---

61 *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 2.ª edição, revista e aumentada, 2000, VISLIS, Lisboa, p. 124.

62 Ibidem, mesma página, *in fine.*

parte que refere expressamente que *«correspondem à realidade os rendimentos declarados»,* mas tão-só aclarar e explanar que demonstração de *«correspondem à realidade os rendimentos declarados»* se pode traduzir na prova de que é *«outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património e da despesa efectuada»* [63].

Destarte, tendo sido elidida a presunção de que a aquisição evidencia fortuna no ano da tributação, deixa a tributação de ter apoio. Se a fortuna foi obtida noutros exercícios, então, advém a presunção de que a declaração de rendimentos daquele ano corresponde à verdade.

Logo, se os rendimentos mobilizados para a aquisição foram obtidos no ano da tributação, então, nessas circunstâncias o contribuinte tem de demonstrar que não foram declarados esses rendimentos, pelo simples facto de que não constituem verdadeiros rendimentos, mormente, porque os meios utilizados têm outra fonte [64] [65].

6. APRECIAÇÃO CRÍTICA À TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

O legislador em 2000 implementou uma nova forma de determinação da matéria colectável por avaliação indirecta: as denominadas manifestações de fortuna.

Se a declaração de rendimentos apresentada pelo sujeito passivo (ou na sua falta), não evidenciar rendimentos aptos a justificar a existência das manifestações de fortuna tipificadas no artigo 89.º-A da LGT, presume-se a existência de um rendimento superior que será fixado numa percentagem do valor da manifestação de fortuna evidenciada.

Ao contrário do que se possa pensar, esta forma de determinação da matéria colectável que visou, essencialmente, a luta contra a fraude e evasão fiscal tem um alcance limitado: é uma via de fixação dos rendimentos que se limita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, não abarcando, assim, a generalidade dos impostos que maior riqueza fiscal produzem.

Assim, estamos face a um mecanismo com aplicabilidade restrita ao rendimento empresarial e profissional, o rendimento da categoria B, sendo que o IRS proporcionado pelos rendimentos resultantes das categorias A e H,

---

63 Neste sentido, cfr. posição assumida por NUNO BASTOS, *ob. cit.*, p.14.

64 Assumir-se uma interpretação desconforme com o defensado anteriormente levaria à violação do princípio da proporcionalidade, pois bastaria à Administração Tributária invocar a manifestação da fortuna, e ao contribuinte uma dupla prova, a saber, que o facto invocado não manifesta fortuna, mas, outrossim, que os rendimentos declarados são verdadeiros.

65 Neste sentido ver Acórdão TCAS, de 23 de Setembro de 2009 (P.º n.º 02605/08), e Acórdão do TCAS, proferido no recurso n.º 00649/05, de 5 de Julho de 2005.

não dão azo a grandes situações de evasão fiscal, representando mais de 80% da receita fiscal proveniente do IRS.

De resto, o ensejo da luta contra a evasão fiscal vê-se gorado, desde logo, pela possível interposição de uma figura societária como proprietária dos bens evidenciados como manifestações de fortuna.

De sublinhar também, que uma vez que as manifestações de fortuna previstas na lei são a aquisição de imóveis, automóveis e motociclos, barcos de recreio, aeronaves de turismo e suprimentos ou empréstimos em que o sujeito passivo seja o mutuante, quando de valor superior ao previsto no artigo 89.º-A da LGT, ficam de fora as grandes manifestações de fortuna, dos dias de hoje, como são o caso, das jóias [66], das barras de ouro, das obras de arte, títulos ao portador [67].

Com efeito, esta forma de determinação da matéria colectável também se revela ineficaz atenta a dificuldade de controlo pela Administração Fiscal.

Conclui-se, assim, que este tipo de manifestações de fortuna, ou são declaráveis, ou passíveis de controlo automático, ou não o sendo, só através de acção inspectiva de âmbito externo.

É, portanto, de concluir que, pese embora tenha sido um meio de determinação da matéria colectável inovador e ambicioso, revela-se limitativo, pelas razões supra expostas, assistindo-se hoje a uma fraca adesão pela Administração Tributária pela utilização destes mecanismos de tributação de manifestações de fortuna.

7. CONCLUSÕES

Havendo uma desconformidade entre a capacidade contributiva declarada e a capacidade contributiva revelada, surge a possibilidade de recurso à avaliação indirecta da matéria tributável;

Esta desconformidade existe, de acordo com a lei e ao nível do IRS, nas situações de manifestações de fortuna e de acréscimos patrimoniais não justificados, que se consubstanciam numa tributação através de *índices externos* de rendimento, cuja existência indicia determinado nível de rendimento;

O recurso a estes *índices externos de rendimento* surge num contexto de luta contra a fraude e a evasão fiscal, visando que a capacidade contributiva que se manifesta seja objecto de efectiva tributação;

O conceito de rendimento padrão utilizado nesta sede representa o rendimento tido como *normal*, face à manifestação de fortuna evidenciada, sendo

---

66 Podendo, no entanto, ser determinado de harmonia com o artigo 87.º, alínea *f)*, da LGT, como acréscimo patrimonial.

67 Rui Morais, *Sobre o IRS*, Almedina, Coimbra, 2006, p. 106, e José Casalta Nabais, «Avaliação indirecta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal», *Direito e Cidadania*, 20/21, 2004, p. 213.

em relação a ele que é comparado o rendimento declarado, para aferir da desproporção e determinar o rendimento tributável em sede de IRS;

Num conceito amplo de manifestações de fortuna, integram-se os acréscimos patrimoniais não justificados, que se definem de forma distinta, até e depois de 2009:

> V.1: Até 2009, era um conceito relativo, definível em concreto por comparação com o rendimento declarado;
>
> V.2: Depois de 2009, passou a ser um conceito absoluto, situado no valor de mínimo de € 100.000, não ficando claro na lei se este acréscimo é considerado *de per si* ou se por comparação com o rendimento declarado.

A primeira redacção do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária resultou do aditamento a esta lei geral da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. A primeira alteração surgiu com a Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, que veio introduzir mais uma forma de manifestação de fortuna (os suprimentos e empréstimos dos sócios às sociedades);

A alteração seguinte surgiu com a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aditou à epígrafe do artigo "e outros acréscimos patrimoniais não justificados" e passou a considerar as situações a que se refere a alínea *f)* do artigo 87.º da LGT, permitindo à AT a possibilidade de fixar indirectamente o rendimento colectável perante outros (não tipificados) *"indícios fundados de riqueza"* que não os previstos no artigo 89.º-A da LGT;

A Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, veio alargar o enquadramento do rendimento padrão na categoria G do IRS, nas situações previstas nas alíneas *a)* e *b)* do n.º 2, aos três anos seguintes;

Consagrando medidas de combate à corrupção, à criminalidade organizada e económico-financeira, a Lei n.º 19/2008, de 21 de Abril, aditou um n.º 10 a esta norma legal impondo a comunicação das situações de aplicação deste método indirecto ao Ministério Público;

O Orçamento do Estado para o ano de 2009 aditou ao artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária o n.º 11, prevendo, nas situações enquadráveis na alínea *f)* do n.º 1 do artigo 87.º, um procedimento de investigação das contas bancárias", que veio a ser complementado pela Lei n.º 94/2009, de 01 de Setembro, que aprovou medidas de derrogação do sigilo bancário e alterou o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras;

As alterações legislativas ao artigo 89.º-A da LGT, com o objectivo do reforço da prevenção e combate à fraude e evasão fiscal, visaram alguma clarificação do regime, mas sobretudo o alargamento da base de incidência deste método indirecto de determinação da matéria colectável por manifestação de fortuna;

A determinação do rendimento tributável com base em manifestações de fortuna depende do pressuposto da omissão da declaração de rendimentos ou da apresentação de declaração com rendimentos desproporcionados, para

menos, face ao nível de rendimento evidenciado pelas manifestações de fortuna apresentadas. Trata-se de um dos casos particulares de determinação indirecta do rendimento colectável, de base indiciária, através do recurso a sinais exteriores de riqueza ou de despesa, estranhos à matéria colectável sujeita a imposto, que funcionarão com índices de quantificação dessa matéria, sendo um sistema destinado a suprir a ausência de declaração do contribuinte ou como meio de fiscalização da verosimilhança da declaração do contribuinte entre os rendimentos declarados e os sinais que põem em causa a confiança que pode merecer esta declaração;

Actualmente não é necessário declarar as manifestações de fortuna evidenciadas nesse mesmo ano, visto que a Direcção-Geral dos Impostos possui outros meios de cruzamento de informações, para averiguar a veracidade das declarações de rendimentos dos contribuintes;

No que respeita ao acesso às contas bancárias dos contribuintes, o legislador, na Lei do Orçamento do Estado para 2001, veio permitir a derrogação do sigilo bancário em situações previamente definidas, sem o recurso a autorização judicial;

A Administração Tributária passou a ter a possibilidade de poder aceder a documentos bancários, nas situações de recusa de exibição daqueles documentos ou de autorização expressa para a sua consulta, nomeadamente, quando os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de riqueza evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do art. 89.º-A da LGT;

Quer a Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, quer recentemente a Lei n.º 94/2009, de 01 de Setembro, aprovaram novas medidas de derrogação do sigilo bancário, alargando as competências da Administração Tributária nesta matéria;

Nos termos do artigo 63.º-B, n.º 3, alínea *b),* da LGT e do n.º 4 do mesmo artigo, é permitido ao Director-Geral dos Impostos autorizar o acesso directo a todos os documentos e contas bancários existentes nas instituições bancárias, em sociedades financeiras ou instituições de crédito portuguesas, em nome dos sujeitos passivos que evidenciem sinais exteriores de riqueza, quando estes recusem a exibição ou consulta dos mesmos documentos bancários;

O recurso à avaliação indirecta com fundamento na evidenciação de manifestações de fortuna tem sido alvo de variada discussão, advinda da dificuldade interpretativa do artigo 89.º-A da LGT, designadamente no que concerne aos conceitos de *"valor de aquisição"* e de rendimento aí relevante (rendimento líquido ou rendimento bruto), à relevância de justificações parciais da origem das manifestações de fortuna e, finalmente, à questão da legitimidade da Administração Tributária na tributação com base em manifestações de fortuna em anos posteriores ao ano da evidenciação destas;

O artigo 89.º-A da LGT, na sua redacção inicial, propiciou a discussão sobre qual era o rendimento que se pretendia aí tributar — o bruto ou o líquido. O Orçamento Geral do Estado para o ano de 2007 (Lei n.º 53-A/2006,

de 29/12), terminou a quezília existente, ao modificar o n.º 1 daquele artigo, o qual passou a referir-se expressamente ao "*rendimento líquido declarado*";

Quanto ao conceito do "*valor de aquisição*" referido no art. 89.º-A, n.º 4, da LGT, é entendimento jurisprudencial que não se podem aí incluir os montantes dispendidos na compra dos bens, designadamente encargos notariais e registrais e impostos pagos, relacionados com a aquisição dos mesmos, contrariamente ao que vinha sendo prática corrente da Administração Tributária, entretanto abandonada;

No que diz respeito aos casos em que o sujeito passivo justifica apenas de modo parcial a origem da evidenciada manifestação de fortuna e perante as divergências doutrinais e jurisprudenciais existentes, deve ter-se em linha de conta o Acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, de 28 de Janeiro de 2009 (P.º n.º 0761/08), no qual se decidiu que os valores parcialmente justificados não poderão ser tomados em consideração, importando apenas o rendimento padrão e não o valor da diferença entre o valor da aquisição do bem e o montante justificado, sendo que «…*o valor justificado por outras fontes de rendimento ou património releva apenas para a tentativa de demonstração de que, apesar da verificação em abstracto dos pressupostos legais da avaliação indirecta, esta não deve ocorrer…*», muito embora tenha decidido em sentido inverso em recente acórdão de 19 de Maio de 2010 (P.º n.º 0734/09) por considerar que um tal entendimento violaria os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais;

No que concerne à questão da legitimidade da Administração Tributária em recorrer à avaliação indirecta em anos posteriores ao ano da evidenciação das manifestações de fortuna, é de notar que a alteração ao n.º 4 do art. 89.º-A da LGT operada pelo Orçamento Geral do Estado para o ano de 2007 (Lei n.º 53-A/2006, de 29/12), veio pôr um ponto final na divergência interpretativa existente até então, estabelecendo agora, expressamente, a possibilidade de repercussão da manifestação de fortuna nos três anos posteriores ao da aquisição, sendo que tal possibilidade parece-nos atentatória do princípio da capacidade contributiva, plasmado desde logo no artigo 4.º da LGT;

Da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante do artigo 89.º-A da LGT, n.º 7, cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente.

O legislador expressamente anulou a possibilidade de recurso ao procedimento do artigo 91.º da LGT.

A não interposição de recurso da decisão da matéria colectável determinada por manifestações de fortuna, preclude a discussão do valor da matéria colectável, exigível no acto de liquidação adicional de IRS que venha a ser emitido.

A verificação dos pressupostos para a determinação da matéria colectável implica, desde logo, uma inversão do ónus da prova.

Assiste-se a uma exclusão da presunção de veracidade das declarações dos contribuintes.

O ónus probatório da Administração Tributária é reduzido, dado que não tem de demonstrar que os elementos declarados não correspondem à realidade, bastando-lhe, demonstrar o facto que segundo a lei constitui uma manifestação de fortuna.

Ao contribuinte compete uma *diabolico probatio*, pois não basta a demonstração de factos que determinem uma dúvida séria sobre a existência do facto tributário, mas sim a prova de um facto negativo (inexistência do facto).

O Tribunal Constitucional no Acórdão n.º 646/2006, de 28 de Novembro de 2006, considerou inconstitucional o n.º 3, do artigo 146.º-B do CPPT, por violação do artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa visto que aquela norma nega ao sujeito passivo a possibilidade de alegar determinados factos com base em prova diferente da documental.

O alcance da inversão do ónus da prova tem de ser contrabalançado com o princípio do inquisitório, não podendo, portanto, a Administração Tributária eximir-se da sua função instrutória, dado que a presunção só pode operar numa situação de *non liquet.*