

O Princípio da Proibição da Indefesa e a Tributação das Manifestações de Fortuna

Pedro Alexandre Ferreira Mendes Marinho Falcão

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientação: Professor Doutor Carlos Miguel Ramos Pereira

Outubro, 2014



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

PEDRO ALEXANDRE FERREIRA MENDES MARINHO FALCÃO

O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA INDEFESA E A TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

TRABALHADO REALIZADO SOB A ORIENTAÇÃO
DO PROFESSOR DOUTOR CARLOS MIGUEL RAMOS PEREIRA



DEPARTAMENTO DE DIREITO
OUTUBRO DE 2014

O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA INDEFESA E A TRIBUTAÇÃO DAS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

RESUMO

O sistema fiscal está dotado de ferramentas e instrumentos jurídicos que permitem à Administração Tributária (AT) promover a reintegração de rendimentos que, na sua origem, escaparam à tributação, determinando-se, através de procedimentos próprios e adequados, a colação de valores que percorreram o circuito da economia paralela.

Dos vários métodos que pontuam no sistema tributário sobressai a “*tributação das manifestações de fortuna*” que actua como método reintegrativo num segmento específico do comportamento dos contribuintes: a manifestação da sua capacidade aquisitiva que, nos casos em que é assimétrica relativamente ao rendimento declarado, suscita a fundada dúvida sobre a origem ou proveniência do rendimento. Verificada essa circunstância é legítimo a AT questionar o contribuinte sobre a origem dessa específica riqueza evidenciada através da aquisição de bens que, pelo seu valor, demonstram uma desproporção relativamente ao rendimento sujeito a tributação.

Não sendo a resposta congruente e a explicação plausível, estão criadas as condições para aplicar a disciplina dos artigos 89.º-A e da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da Lei Geral Tributária (LGT), e, assim, tributar o contribuinte sobre este acréscimo patrimonial não justificado.

Os méritos do regime devem, contudo, salvaguardar os direitos do contribuinte, tendo sido suscitadas, na sua aplicação, complexas e controversas questões a que os tribunais superiores e a doutrina têm dado importante contributo na sua resolução mas que, como desenvolveremos, não estão totalmente esclarecidas quando em confronto com o Princípio Constitucional da Indefesa nas suas múltiplas facetas.

Palavras-Chave:

Manifestações de fortuna; ónus da prova; proibição da indefesa.

THE CONSTITUTIONAL PRINCIPLE OF RIGHT TO DEFENCE AND THE TAXATION OF SIGNS OF WEALTH

ABSTRACT

The tax system has tools and legal instruments that enable the Tax Authorities to reintegrate income that has avoided taxation at its source. Specific and appropriate procedures ensure the recovery of sums that have circulated within the informal economy.

The methods used in the tax system include “*taxation of signs of wealth*”, which acts as a reintegration method within a specific segment of taxpayer behaviour: signs of purchasing power that, when asymmetric in relation to the declared income, raise well-founded doubts as to the origins or provenance of the income. When this circumstance arises, it is legitimate for the Tax Authorities to question the taxpayer about the origins of that specific wealth revealed through the acquisition of goods that, due to their value, are disproportionate to the income subject to taxation over the same financial period.

If the response is not congruent and the explanation not plausible, conditions are created to apply the discipline of Articles 89-A and 87.1(f) of the Portuguese General Tax Law (LGT) and thus tax the taxpayer on this unjustified increase in assets.

The merits of the regime must, however, ensure the rights of taxpayers and its application has raised complex and controversial questions which higher courts and jurisprudence have helped to resolve to a considerable extent.

Nevertheless, some issues are not totally developed, such as the logic of proportionality that must underline this regime in order to respect the constitutional Principle of Right to Defense in its many facets.

Keywords:

Constitutional Principle of Right to Defence, Burden of Proof, Taxation of Signs of Wealth

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	06
1) A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES	10
1.1. Antecedentes	10
1.2. O Código do Imposto sobre as pessoas singulares	12
1.3. Determinação da matéria colectável	17
2) MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO JUSTIFICADOS	23
2.1. A temporalidade na fixação dos acréscimos patrimoniais	39
2.2. A aplicação concomitante dos artigos 89.º-A e da al. f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT (o caso específico dos imóveis de valor inferior a 250.000,00 €)	44
2.3. O problema da justificação parcial	60
3) OS MEIOS DE REACÇÃO DOS CONTRIBUINTES	66
4) REGIME PROBATÓRIO. DEVER E EXTENSÃO	73
5) O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA INDEFESA	84
CONCLUSÕES	99
BIBLIOGRAFIA	101

ABREVIATURAS

AT	- Autoridade Tributária e Aduaneira
CC	- Código Civil
CGI	- Code General des Impôts
CIRS	- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CPPT	- Código de Processo e Procedimento Tributário
CRP	- Constituição da República Portuguesa
IRS	- Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
IS	- Imposto do Selo
IVA	- Imposto Sobre o Valor Acrescentado
LGT	- Lei Geral Tributária
LIRPF	- Ley del Impuesto Sobre La Renta de las Personas Físicas
RGIT	- Regime Geral das Infracções Tributárias
STA	- Supremo Tribunal Administrativo
TC	- Tribunal Constitucional
TCAN	- Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	- Tribunal Central Administrativo do Sul

(O autor do presente trabalho segue a grafia anterior à resultante do Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa, aprovado pela Resolução da Assembleia da República n.º 26/91 de 23 de Agosto.)

INTRODUÇÃO

O regime consagrado nos artigos 89.º-A e na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT enquadra-se no contexto do combate e luta contra a evasão fiscal.

Trata-se de uma preocupação central da política fiscal face ao diagnóstico que aponta para uma percentagem de 30% de desvio da economia real, com impacto relevante na receita fiscal.

Cerca de doze mil milhões de euros escapam anualmente ao Orçamento de Estado, criando profundas assimetrias entre os contribuintes cumpridores e os agentes económicos que militam no quadro da economia oculta. Para além da iniquidade do sistema, esta realidade tem impacto na distribuição dos encargos fiscais, e inerentes sacrifícios, determinando que os contribuintes que honram as suas obrigações declarativas e de pagamento sejam mais onerados relativamente aos operadores que promovem ou participam na evasão fiscal. Por esta razão, as autoridades fiscais e os titulares da política tributária têm desenvolvido instrumentos no sentido de criar um edifício legislativo que permita a tributação de franjas de rendimento que não foram objecto de tributação por ausência do cumprimento das obrigações declarativas do seu titular. São exemplos desta leitura, para além da criminalização de comportamentos omissivos, o regime do sigilo bancário e as diversas alterações legislativas que aligeiram os procedimentos do seu levantamento pela AT, o aperfeiçoamento da cláusula geral anti-abuso, o combate ao planeamento fiscal agressivo, a identificação de sectores económicos de risco e os ajustamentos no processo de cobrança do imposto, que no seu cumprimento e em articulação com uma administração bem preparada, têm demonstrado resultados positivos. A receita fiscal do Estado em 2013 encerrou com uma cobrança de 36.272,90 milhões de euros, quando é certo que em 2012 o valor arrecadado do total do imposto foi de 32.040,60 milhões de euros, radicanado a explicação deste fenómeno na revelada circunstância do Estado estar fortemente empenhado no combate à evasão fiscal.

Orientado por esta preocupação constitui objecto e tema do presente trabalho o estudo do regime da tributação das manifestações de fortuna e o seu enquadramento constitucional.

A tributação das manifestações de fortuna é um instrumento eficaz e permite

a recuperação fiscal de rendimentos que face ao património ostentado pelo contribuinte presumivelmente terão sido subtraídos à tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), em manifesta violação do dever fundamental de pagar impostos, de que nos dá conta José Casalta Nabais na sua obra com o mesmo título, que constitui, na leitura deste autor, uma “*expressão vincada da responsabilidade comunitária do cidadão*”¹.

Trata-se de hipóteses em que o agente económico conseguiu iludir o sistema fiscal e realizou operações cujos fluxos não foram reconhecidos na economia oficial, não sendo, assim, objecto de tributação de acordo com o regime regra que lhe caberia em condições normais.

A detecção de operações evasivas desencadeia necessariamente a instauração de procedimento tributário com vista à reintegração no sistema fiscal dos inerentes fluxos e bem assim a liquidação do imposto, a par da eventual instauração do procedimento criminal face ao comportamento fraudulento que poderá estar na génese da omissão declarativa.

Contudo, existem operações realizadas pelos agentes económicos – nomeadamente com a intervenção de entidades sediadas em países de quadro tributário claramente mais favorável – absolutamente opacas e que iludem, com sucesso, as autoridades fiscais e o sistema tributário e mesmo as autoridades criminais com responsabilidade na área fiscal.

O planeamento fiscal complexo e as operações em cascata em países que não permitem o acesso à informação, facilitam a concretização de operações que geram rendimentos aos seus titulares e que não são sujeitos a tributação.

Iludido o sistema, fica comprometida a tributação destas realidades e, inelutavelmente, a cobrança dos impostos.

Pois bem, o regime das manifestações de fortuna foi concebido pelo legislador para actuar, justamente, nos casos em que o dever de cumprimento foi violado e o titular destes rendimentos movimentou tais montantes na aquisição de bens que pela sua natureza ou valor são considerados relevantes.

Neste domínio não importa considerar a natureza – lícita ou ilícita – dos rendimentos obtidos pelo contribuinte.

1 NABAIS, José Casalta, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo”, Coleção Teses, Almedina 1998, p. 186.

Como resulta do artigo 10.º da LGT, *“O carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preenchem os pressupostos das normas de incidência aplicáveis”*.

Daí que, para a norma de que nos ocupamos, seja irrelevante saber a origem dos rendimentos, sendo o factor desencadeante do respectivo regime uma assimetria cavada entre a capacidade aquisitiva manifestada pelo contribuinte e os rendimentos que, no mesmo período de tributação, foram declarados pelo sujeito passivo.

O regime em estudo visa tributar realidades económicas que (presumivelmente) não foram sujeitas a tributação mas que em determinado momento o cidadão as manifestou através de uma afectação ao consumo de certos bens, em clara desconformidade com a capacidade económica oficial, isto é, com a capacidade aquisitiva que se extrai da declaração que apresentou às autoridades fiscais.

São rendimentos que, não fossem os méritos deste regime, ficariam definitivamente fora da acção tributária, mas que são reintegrados por via deste mecanismo que tecnicamente actua não na fonte, origem ou momento da percepção do rendimento (ao contrário do que ocorre com outros métodos de avaliação da matéria colectável) mas na afectação ao consumo, isto é, no destino que o contribuinte emprestou a tais montantes, e que sendo revelados não são compatíveis com o rendimento declarado.

Constitui, assim, um regime especialmente qualificado no quadro do combate à fraude e evasão fiscal que privilegia a imediata sujeição a imposto de tais valores e a sua tributação agravada, operando, para além do mais, como um instrumento dissuasor de comportamentos omissivos, que resultam da falta de consciência do dever fiscal, do sistema permissivo que gera um baixo risco de detecção, a par de um sistema fiscal pouco transparente e complexo encimado por uma administração tributária pouco flexível.

As virtualidades do regime não podem, contudo, afastar a lógica da proporcionalidade que deve estar presente na relação entre os interesses reditícios e tributários do Estado e os direitos dos contribuintes.

Como denunciou Montesquieu² *“Não se deve ir retirar ao povo a possibilidade de satisfazer as suas necessidades reais, para satisfazer necessidades imaginárias do Estado. Frequentemente os que, dotados de um espírito inquieto, estavam*

2 cit in COELHO, Sacha Calmon Navarro, *“Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária”*, Editora Revista dos Tribunais, S. Paulo, 1982, p. 87.

sob o Rei à frente da coisa pública, pensavam que as necessidades do Estado eram as necessidades das suas pequenas almas”.

No caso vertente, a aplicação das normas aqui sinalizadas não deve postergar a garantia e defesa do contribuinte, os direitos e interesses constitucionalmente consagrados, devendo rejeitar-se a ideia de prevalência do combate à evasão fiscal sobre as garantias dos cidadãos.

Justamente por esta razão, o quadro normativo de que nos ocupamos introduziu, para além das normas que fixam os pressupostos da produção de efeitos jurídicos, as regras atinentes aos limites formais da sua aplicação e os mecanismos de tutela dos contribuintes, fixando igualmente limites temporais para a exigibilidade do imposto.

Contudo, a diversidade da actividade económica tem gerado problemas práticos complexos para os quais a lei não dá adequada resposta e informação, originando uma generosa actividade interpretativa dos tribunais superiores e da própria doutrina que se vem debruçando, com especial ênfase, sobre a temática de que nos ocupamos. Tem-se assistido a interpretações jurisprudenciais das normas constantes da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º e do artigo 89.º-A da LGT não totalmente coincidentes, e, em alguns casos, radicalmente opostas, enriquecendo o fórum da discussão científica, mas gerando alguma perturbação no campo específico da aplicação da lei, com efeitos negativos na lógica da previsibilidade do resultado da aplicação das normas do ponto de vista do contribuinte.

São exemplos desta realidade as posições dissonantes entre a AT e os tribunais relativamente à temporalidade dos efeitos decorrentes do artigo 89.º-A da LGT, e a própria interpretação não coincidente expressa em diversos Acórdãos dos tribunais superiores, a aplicação concomitante do regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º e do artigo 89.º-A da LGT relativamente aos imóveis de valor inferior a 250.000,00 €, aos meios e limitação da prova pelo contribuinte e o dever de prova que incide sobre a AT, tendo em conta o excepcional regime da inversão do ónus.

Neste trabalho damos nota das particularidades do regime da tributação das manifestações de fortuna, das principais questões controversas que emergem da sua aplicação, da corrente jurisprudencial que se tem formado sobre diversas matérias e bem assim da posição assumida pela literatura jurídica nacional em face de problemas relevantes originados com a incongruência do regime, quer na sua concepção, quer na sua aplicação ao caso concreto.

1) A TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS SINGULARES

1.1 Antecedentes

Os primórdios da tributação do rendimento com carácter de generalidade no sistema tributário português encontram-se na décima militar consagrada no Regimento de 1654³.

Tratou-se da primeira imposição de uma obrigação global com carácter de obrigatoriedade e visava dotar o Estado de fundos necessários para as despesas da Guerra da Restauração.

Criado inicialmente por Alvará de 5 de Setembro de 1641 a “*décima*” incidia sobre diversas categorias (prédios, capitais, actividades comerciais, industriais ou profissionais), que vieram a ser estabilizadas pelo Regimento de 1654 e na qual se encontram as raízes de quase todos os impostos directos periódicos portugueses.

Como o próprio nome induz, o método de tributação consagrava a aplicação de uma taxa uniforme de 10% sobre tais rendimentos, registando diversas denominações (Décima Militar ou Subsídio Militar da Décima, Décima do Maneio ou simplesmente Maneio, Décima Industrial e Maneio de Fábricas, Contribuição do Maneio e finalmente Contribuição Industrial).

Apesar da sua singularidade e do já anunciado objectivo, a “*décima*” esteve em vigor durante dois séculos – até às reformas do sistema fiscal ocorridas ao longo do século XIX - tendo a mesma sido decomposta em impostos cedulares e reais que sobreviveram até aos nossos dias como a contribuição predial, a contribuição industrial e a décima de juros que foi precursora da tributação dos capitais.

Apesar dos esforços e de lançadas tais bases, o legislador oitocentista, todavia, não logrou fazer vingar uma tributação global do rendimento.

Tal falhanço justifica-se primordialmente pelo clima de instabilidade do Regime Monárquico pós Constituição de 1820 e que haveria de cair em 1910, período no qual o País assistiu a diversos acontecimento políticos de grande repercussão económica como a Guerra Civil Portuguesa de 1828-1834 (que opôs liberais a absolutistas) ou o Ultimato Inglês de 1890.

3 Sobre a evolução da tributação do rendimento ver FREITAS, João José Garcia de e TELES, Joaquim Soares. “*Código da Contribuição Industrial*”. 5ª Ed. Coimbra, Coimbra Editora, 1981, p. 12-15.

O sistema tributário viria posteriormente a ser reformulado pela Lei n.º 1368 de 21 de Setembro de 1922, diploma que criou o imposto sobre o valor das transacções, na sequência da crise económica e orçamental agravada pela Guerra de 1914-1918.

Esta Lei, no seu artigo 10.º, estipulava que ficavam sujeitas ao pagamento de *“contribuição industrial toda as pessoas singulares ou colectivas, nacionais ou estrangeiras, que no Continente da República ou Ilhas adjacentes exerçam comércio ou indústria, incluindo qualquer profissão, arte ou ofício”*.

Caracterizando-se por ser o primeiro diploma que visava tributar rendimentos reais, trata-se do primeiro imposto global verdadeiramente pessoal no ordenamento jurídico Português.

A esta Lei sucedeu o Decreto 16731, de 13 de Abril de 1929, já em pleno Estado Novo, positivando o imposto complementar que visou aperfeiçoar um sistema que se revelou de difícil aplicação prática, o que redundou no seu incumprimento generalizado. Foi então criado o imposto profissional para os trabalhadores por conta de outrem e para os profissionais liberais, que até então eram tributados em sede de contribuição industrial.

Assistiu-se, depois (1962-1965), à reforma da tributação do rendimento cuja paternidade se atribuiu ao Professor Teixeira Ribeiro, que manteve a estrutura dualista do sistema de tributação.

Dualista porque aos denominados impostos cedulares (em função das diferentes fontes de rendimento e sem consideração da capacidade contributiva dos contribuintes) se acumulava o imposto complementar (este já com laivos de natureza subjectiva por contemplar a situação pessoal dos contribuintes).

No que contende com a tributação de rendimentos das pessoas singulares salienta-se a criação do Código do Imposto Profissional por via do Decreto-Lei n.º 44305 de 27/04/1962, o qual incidia, nos termos do seu artigo 1.º *“sobre os rendimentos do trabalho em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não, periódicos ou ocasionais, fixos ou variáveis, seja qual for a sua proveniência ou o local, moeda e forma estipulada para o seu cálculo e pagamento”*.

Merece também destaque o Decreto-Lei n.º 45399, de 30 de Novembro de 1963 que instituiu o novo Código do Imposto Complementar cuja incidência, nos termos do seu artigo 1.º era *“o rendimento global das pessoas singulares e das pessoas colectivas”*.

Passado um quarto de século sobre este último diploma, procedeu-se a uma profunda remodelação do sistema da tributação do rendimento que muito deveu ao Professor Paulo de Pitta e Cunha.

O actual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) foi aprovado através do Decreto-Lei 442-A/88, visando-se compatibilizar o sistema fiscal português à Constituição de 1976 que determina⁴, no tocante ao rendimento, a adopção de um imposto sobre as empresas que tributasse o seu rendimento real, e, sobre as pessoas singulares, um imposto único, que fosse progressivo, e que tivesse por escopo a diminuição das desigualdades atendendo às necessidades e aos rendimentos do agregado familiar.

Daí que se caracterize o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) como sendo um imposto de carácter subjectivo, que impõe a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar e que, por ter em vista contribuir para a distribuição da riqueza, se apresenta progressivo.

Outra grande evolução foi a adopção de um sistema unitário⁵, na senda do que há muito vinha sendo praticado nos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, da qual Portugal foi país fundador em 1948) e em pleno período de integração europeia (na altura, às Comunidades).

1.2 O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O IRS define-se por ser um imposto directo, de base mundial, pessoal, progressivo, anual e tendencialmente declarativo.

Caracteriza-se por ser um imposto directo⁶ na medida em que incide imediatamente sobre o rendimento e tem em conta as características individuais do contribuinte, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

O IRS, na medida em que é aplicável à totalidade dos rendimentos dos residentes em território nacional, independentemente do local onde forem obtidos e

4 Nos termos do n.º 1 do artigo 104.º da CRP “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

5 A eliminação do sistema dualista implicou a revogação do imposto profissional, da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de mais-valias, os quais foram substituídos pelo imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC).

6 Em sentido oposto, define-se por indirecto (em relação ao rendimento) os impostos que são cobrados sobre factos tributários, independentemente das circunstâncias do sujeito passivo (como são o caso do Imposto Sobre o Valor Acrescentado – IVA – ou o Imposto do Selo – IS).

sobre os não residentes pelos rendimentos obtidos em Portugal é um imposto de base mundial⁷.

É um imposto pessoal porque as regras de determinação do imposto a pagar consideram a situação económica e social do contribuinte e do seu agregado familiar (estado civil, o número de dependentes e os encargos indispensáveis à subsistência humana, entre muitos outros factores que caracterizam a situação pessoal de cada contribuinte), ao mesmo passo que são estabelecidos sub-regimes diferenciados consoante o tipo de rendimentos a tributar.

É um imposto progressivo na medida em que, estando organizado por escalões, quanto maior é o nível de rendimento do sujeito passivo, maior será a taxa de imposto que sobre ele incidirá.

É tendencialmente declarativo porque o método de apuramento do imposto assenta essencialmente na auto-declaração dos rendimentos e das deduções, atribuindo o CIRS tal tarefa ao contribuinte.

A declaração anual, trata-se, ao mesmo passo, de uma obrigação acessória tendo todos os contribuintes (salvo contadas excepções) o dever de entregar uma declaração de rendimentos anual, onde constam os rendimentos obtidos no ano anterior, a situação pessoal e familiar e as despesas inerentes às deduções à colecta.

Por fim, o IRS é um imposto periódico de natureza anual, na medida em que incide sobre o valor dos rendimentos percebidos ao longo do ano fiscal (que nos termos do artigo 143.º do CIRS coincide com o ano civil) e ao abrigo das diversas categorias legais, obtido após as correspondentes deduções e abatimentos.

Tais categorias vêm elencadas na principal norma de incidência deste imposto (artigo 1.º do CIRS), que dispõe: “*O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos:*

Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente [os salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas, entre outros];

⁷ Sem prejuízo de as múltiplas convenções sobre a dupla tributação eliminarem a dupla tributação jurídica internacional por aplicação de algum dos mecanismos que prevejam (não tributação do rendimento no Estado da residência ou, existindo concorrência de tributação, pela eliminação da dupla tributação em Portugal, em regra pela aplicação do método do crédito de imposto, na modalidade de imputação normal ou ordinária).

Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais [os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, bem como os auferidos por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário e rendimentos de outras naturezas previstas na lei];

Categoria E - Rendimentos de capitais [os juros de contratos de mútuo, de suprimentos, de depósitos à ordem ou a prazo, os lucros das empresas, os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento, os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica];

Categoria F - Rendimentos prediais [rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares e outros proveitos derivados da cedência do uso parcial o dos serviços maquinismos e mobiliários relacionados com tal cedência, bem como toda uma outra panóplia de situações particulares legalmente consagradas];

Categoria G - Incrementos patrimoniais [ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem da alienação onerosa de direitos reais, de partes sociais e da propriedade intelectual ou industrial quando o transmitente não seja o seu titular originário e da cessação de posições contratuais. Também se incluem nesta categoria as mais-valias obtidas com instrumentos financeiros derivados e operações relativas a warrants autónomos. É, também uma categoria residual de tributação, onde cabe, como adiante veremos, o rendimento presumido à luz do instituto das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados];

Categoria H - Pensões [pensões as prestações obtidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez, ou de sobrevivência e que não sejam consideradas como rendimentos do trabalho dependente]”.

O CIRS regula cada uma destas categorias de forma autónoma, como consequência da já referida natureza subjectiva do imposto. O legislador atribuiu tratamentos específicos aos diferentes tipos de rendimentos, quer para efeitos de cálculo quer para efeito de pagamento.

Para o apuramento do IRS a pagar há que primeiramente encontrar o rendimento líquido de cada categoria. Tal operação subsume-se à subtracção das deduções específicas previstas na lei (tendencialmente aproximar-se-ão das despesas inerentes à obtenção do rendimento) ao rendimento obtido em cada uma das categorias de rendimento previstas no artigo 1.º do CIRS.

Pela soma do rendimento líquido de todas as categorias obtém-se o rendimento colectável.

Num terceiro e eventual momento, a este rendimento aplica-se o quociente conjugal (no caso de contribuintes casados ou unidos de facto que tenham optado pela tributação conjunta), dividindo-se o rendimento colectável por dois, com o objectivo de definir a taxa aplicável.

Ao rendimento aplicar-se-á a taxa a constante na tabela do artigo 68.º do CIRS (taxas gerais) de acordo com os critérios lá previstos.

Ao resultado dessa multiplicação (colecta) os contribuintes poderão subtrair as deduções previstas nos artigos 79.º a 88.º do CIRS⁸.

Está assim calculado o imposto, ao qual se terá ainda que deduzir os pagamentos por conta e as retenções na fonte que o contribuinte eventualmente tenha realizado (adiantamentos do imposto) o que determinará, a final (no momento da liquidação) se o contribuinte tem imposto a pagar ou se tem direito ao seu reembolso.

Como excepção ao esquema base vindo de descrever, assume especial relevância a figura das taxas liberatórias, cuja função é a de libertar o contribuinte de obrigações declarativas e de pagamentos adicionais de imposto - excepto se o contribuinte optar por englobar os rendimentos a elas sujeitos.

As taxas liberatórias enquadram-se na definição de substituição fiscal total, uma vez que libertam o contribuinte das obrigações de declaração, de engloba-

⁸ Em virtude da situação económico-financeira do País, encontram-se transitória e suplementarmente em vigor as denominadas Sobretaxa e Taxa Adicional de Solidariedade. A primeira corresponde de 3,5% sobre o rendimento colectável que exceda o valor da remuneração mínima anual garantida (6.790 €) por sujeito passivo. Já a taxa adicional de solidariedade aplica-se de forma progressiva à parte do rendimento colectável que exceda 80.000 €. Assim, aplica-se a taxa de 2,5% aos rendimentos colectáveis entre 80.000 € e 250.000 €. A parte do rendimento que exceda 250.000 € será tributada à taxa de 5%.

mento e pagamento, considerando-se cumpridas todas as obrigações com a retenção na fonte efectuada pela entidade pagadora.

São também excepções ao método declarativo as taxas especiais⁹ e as taxas de tributação autónoma¹⁰.

Daqui se depreende que o apuramento e a liquidação do imposto se sujeita, em grande medida, à actuação dos contribuintes através do preenchimento e entrega da declaração de imposto, tanto no que contende com o rendimento auferido como com as deduções que o mesmo poderá efectuar.

Confia, assim, o Estado Fisco, na idoneidade das informações declaradas pelo sujeito passivo – que ademais se presumem verdadeiras e prestadas de boa fé nos termos do artigo 59.º e do n.º 1 do artigo 75.º da LGT.

Estatui esta última norma: *“Presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos”*.

Subjacente a esta transferência de competências do Estado para o contribuinte está um aumento *“da dimensão da relação jurídica tributária, criando deveres de cooperação que extravasam a mera obrigação da prestação pecuniária (...) e culmina no facto de ser o próprio contribuinte quem declara ao fisco a qualidade e quantidade dos rendimentos que obteve, baseado em elementos de que ele próprio dispõe^{11”}*.

O cumprimento dos deveres dos contribuintes, nomeadamente este dever declarativo, está sujeito à fiscalização tributária e o seu incumprimento, para além de determinar a correcção da matéria colectável e a inerente prática de um acto de liquidação adicional, induz as sanções punitivas previstas, em específico, no Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT).

9 As taxas especiais são aplicáveis a rendimentos obtidos em território português por não residentes, bem como gratificações, mais-valias de participações sociais, warrants autónomos e outros instrumentos financeiros derivados, lucros e juros distribuídos por entidades não residentes, quando não sujeitos a tributação por retenção na fonte

10 As taxas de tributação autónoma incidem essencialmente sobre certas despesas inerentes a rendimentos de categoria B cujos contribuintes disponham ou devam dispor de uma contabilidade organizada, fazendo com que deste modo sejam transformados em factos tributário as despesas de representação, as despesas com viaturas e as ajudas de custo nos termos previstos a lei.

11 NETO, Serena Cabrita, *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra, 2004, p. 45.

A avaliação poderá ter lugar através da utilização de duas técnicas, ou métodos, legalmente previstos e balizados: avaliação directa e avaliação indirecta.

Assim sucede quando a investigação constata que as declarações revelam *“omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados de que não reflectem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo”* (al. a) do n.º 2 do artigo 75.º da LGT), quando *“o contribuinte não cumprir com os deveres que lhe couberem de esclarecimento da sua situação tributária”* (al. b) da mesma norma), quando *“a matéria tributável do sujeito passivo se afastar significativamente para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica”* (al. c)) e ainda quando *“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”* da LGT (al. d)).

1.3 Determinação da Matéria Colectável

Através do método de avaliação directa da matéria colectável pretende-se lograr a determinação do valor real dos rendimentos sujeitos a tributação em conformidade com os critérios próprios de cada imposto.

Segue-se, pois, o *“primado da declaração”*, segundo o qual o procedimento de lançamento e liquidação de impostos tem na sua génese a declaração de valores apresentada pelo sujeito passivo, a qual constitui a matriz para a fixação da prestação tributária.

AAT presume como bons os valores que o contribuinte veicula na sua declaração, o que não só contribui para moralizar as relações fisco-contribuinte, como visa constranger os poderes discricionários do Estado, objectivo assumido pela própria Constituição Portuguesa.

O apuramento do imposto segue, por isso, um processo lógico e que se pretende que esteja previsto na lei de forma clara e precisa, imposição que decorre do princípio da legalidade previsto no artigo 8.º da LGT, onde se determina que todos os elementos essenciais da relação jurídico-tributária terão que ser necessariamente objecto de tipificação legislativa.

Em sede de IRS, a avaliação directa consiste no respeito pelo itinerário legal que de forma sintética acima descrevemos como forma de calcular o valor do imposto.

Assim, o IRS é liquidado em função dos elementos fornecidos pelos contribuintes nas suas declarações de rendimento, de tal forma que a AT, através de critérios meramente aritméticos e fundados na lei calcula o imposto a pagar.

No nosso sistema de avaliação directa, o apuramento da matéria colectável baseia-se, pois, no cumprimento dos deveres de cooperação pelo sujeito passivo – cfr. n.º 1 do artigo 83.º da LGT.

Nessa medida, a presunção de veracidade está intrinsecamente ligada ao cumprimento dos deveres de cooperação dos contribuintes.

Nos termos do artigo 81.º da LGT “*a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei*”.

Todavia, constatando a AT, na sequência das suas prerrogativas investigatórias, que o contribuinte falhou (quantitativa ou qualitativamente) no cumprimento das suas obrigações declarativas desencadernará um procedimento de avaliação da matéria tributável.

Dependendo do tipo de falta do contribuinte a avaliação dos rendimentos será efectuada pela inspecção tributária através da aplicação de métodos directos ou indirectos.

Preconizando o legislador o princípio do rendimento real e da capacidade contributiva como norteadores do sistema tributário, a LGT esclarece, de forma clara, a preferência e prevalência pela avaliação directa, através da mera correcção técnica dos factores que viciam as declarações apresentadas pelo contribuinte.

Porém, mesmo em sede correctiva, nem sempre é possível a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à exacta determinação da matéria tributável.

Nesses casos, e de forma subsidiária e excepcional a LGT admite o recurso a métodos de avaliação indirecta¹².

Através da avaliação indirecta, a determinação do valor dos rendimentos não assentará já (pelo menos exclusivamente) em elementos reais, enveredando também por indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha de acordo com os critérios legalmente previstos.

¹² A avaliação indirecta está regulada nos seguintes preceitos da LGT: quanto aos pressupostos, nos artigos 87.º, 88.º, 89.º e 89.º-A; quanto aos critérios no artigo 90.º e quanto ao procedimento nos artigos 91.º a 94.º.

A possibilidade de avaliação indirecta em sede de IRS encontra-se positivada no artigo 42.º do respectivo Código, que postula que *“a determinação do rendimento por métodos indirectos verifica-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária e segue os termos do artigo 90.º da referida lei e do artigo 59.º do Código do IRC, com as adaptações necessárias”*.

O artigo 87.º da LGT postula que a avaliação indirecta se efectua quando haja a *“impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”*.

A avaliação indirecta ou os métodos indiciários está, como decorre da sua denominação, tipificada para as situações em que, na ausência de elementos seguros, se tem que lançar mão de índices, de médias e/ou presunções.

Pela aplicação desses critérios, este método de apuramento de imposto tem, assumidamente, uma margem de discricionariedade e de indeterminação.

Apesar de não ser suposto que a avaliação tenha um carácter punitivo (para tanto, existem processos sancionatórios de natureza contra-ordenacional e penal), não deixa de estar subjacente à aplicação dos métodos indirectos uma ideia de que o contribuinte, que violou os deveres de verdade ou de colaboração, terá de se sujeitar a um método potencialmente menos justo por se afastar da regra da tributação pelo rendimento real.

Ainda que, cremos, não seja essa a sua função, a avaliação por métodos indirectos tem, desta forma, uma dimensão punitiva associada a um efeito de desincentivo dos comportamentos omissivos ou fraudulentos.

Com efeito, este mecanismo de tributação insere-se na luta do combate à fraude e à evasão fiscal, pelo que se pode aceitar que, como efeito secundário e mediato, as distorções ao princípio da capacidade contributiva que o mesmo acarreta possa ser visto como um sinal transmitido aos contribuintes de que recolherão vantagens (ou evitarão desvantagens) se a determinação da matéria tributável for levada a cabo com rigor e verdade, no cumprimento dos deveres de colaboração e nas regras do ordenamento fiscal em vigor e que sobre eles impendem.

O recurso aos métodos indirectos é excepcional¹³ na medida em que implica

¹³ Em sede de IRS a tributação indirecta pode assumir, na prática, um carácter não excepcional nos casos da tributação através do regime, opcional, simplificado no IRS. Isto porque no regime simplificado se verifica a utilização de índices a aplicar sobre o volume de negócios declarado pelo contribuinte para o apuramento da matéria colectável. Todavia, tratando-se de um regime optativo (o contribuinte pode sempre optar pelo regime da contabilidade organizada) entende-se que não deixa verdadeiramente de existir a apontada subsidiariedade.

o afastamento ao princípio da tributação real. Desta forma, a LGT apenas admite o recurso aos métodos indirectos quando não seja possível efectuar as correcções através de métodos directos ou meramente aritméticos.

E é subsidiária relativamente à avaliação directa na medida em que as regras destas se lhe aplicam sempre que possível.

O facto da lei prever que em face de casos de impossibilidade de determinação directa da matéria tributável a AT possa recorrer a métodos indirectos não afasta as normas e princípios da avaliação directa e da tributação real, que servirão de elemento orientador na ponderada aplicação do “*método excepção*”.

É neste enfoque que o artigo 85.º da LGT estabelece que, por um lado, a “*avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa*” e, por outro, que à “*avaliação indirecta aplicam-se, sempre que possível e a lei não prescreva em sentido diferente, as regras de avaliação directa*”.

É a lei quem assim o obriga e é a lógica quem o impõe: a aplicação dos métodos indirectos destina-se a proceder à determinação da matéria tributável do mesmo modo que se procederia no caso de avaliação directa, sempre em homenagem ao princípio da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real.

Daí que a impossibilidade de apuramento da matéria colectável por métodos directos só pode resultar das anomalias e incorrecções tipificadas nas diversas alíneas do artigo 88.º da LGT, desde que e quando inviabilizem o apuramento da matéria tributável (corpo do artigo 88.º).

Atento esse espartilho legal, incumbe à AT, para legitimamente lançar mão desse expediente, e tendo em conta as regras atinentes ao ónus da prova, justificar e sustentar que tais pressupostos se encontram reunidos.

Por outras palavras, o recurso ao método de avaliação indirecta, como alternativa ao método regra de avaliação objectiva, depende da verificação conjunta de duas circunstâncias: a) que estejam demonstradas concretas anomalias e incorrecções tipificadas; b) que tais anomalias/incorrecções sejam causais ou determinantes – segundo uma lógica de causalidade adequada – na inviabilização do apuramento da matéria tributável.

Indo de encontro ao objecto do presente trabalho, retoma-se que, como acima dito, quando “*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 da LGT” cessa a presunção de boa fé a que alude o artigo 75.º da mesma lei (vide al. d) do n.º 2 deste último artigo).

E se, noutras situações do elenco desse mesmo n.º 2, a avaliação directa ainda poderá ser possível – na medida em que sempre será necessário que se verifiquem os pressupostos dos artigos 87.º e 88.º, no caso do artigo 89.º-A a avaliação indirecta é automática.

Também por isso se defende que a tributação das manifestações de fortuna surge como uma categoria “*especial*” de avaliação indirecta.

Com efeito, no caso de que nos ocupamos a matéria colectável está prévia e rigorosamente fixada através do denominado rendimento padrão, legalmente previsto no artigo 89.º-A da LGT. Nesta avaliação eliminam-se quaisquer critérios naturais à tributação pelo rendimento real, mas, ao mesmo passo, também não se utilizam os índices ou critérios técnicos de base científica conaturais à avaliação indirecta “*normal*”.

Assim sendo, a tributação das manifestações de fortuna opera automaticamente através de uma simples operação aritmética quando sejam detectados e demonstrados os pressupostos do procedimento.

Como em capítulo próprio se desenvolverá, no caso concreto das manifestações de fortuna estamos perante um desfasamento entre a declaração de rendimentos (ou a sua omissão) e a capacidade contributiva que os sinais exteriores revelam que o sujeito passivo detém.

Tal realidade dá origem a uma suspeição de evasão fiscal, que justifica que o seu regime especial determine que a fixação do rendimento do sujeito passivo não seja efectuada com base em presunções ou indícios (como na avaliação indirecta “*normal*”), mas antes a partir de elementos concretos que a AT deslinda e que se relacionam com o consumo ou com a despesa revelada pelo contribuinte.

De todo o modo, não se pode deixar de considerar que a tributação das manifestações de fortuna se enquadra na categoria de avaliação indirecta, conquanto que à tributação pelo rendimento padrão do n.º 4 do artigo 89.º-A é alheia a tributação do rendimento real.

Será, nessa medida, um subtipo deste método de determinação dos rendimentos, que segue uma lógica dedutiva e que, tendencialmente, será ainda mais

afrontadora da regra da tributação do rendimento real do que a avaliação indirecta “*normal*”, pois que nesta última ainda se pretende, como já afloramos, a maior aproximação possível à capacidade contributiva através do artigo 90.º da LGT.

Ou seja, na avaliação do rendimento através do instituto das manifestações de fortuna privilegia-se, em face do comportamento evasivo do contribuinte, a capacidade aquisitiva (como que se tributa o rendimento subjacente a determinado consumo) e não já a capacidade de contribuir para o orçamento do país.

A AT parte de um facto conhecido (consumo/despesa/acréscimo de património) para chegar ao facto desconhecido (rendimento) por recurso pleno à figura da presunção tributária, com as consequências que adiante se desenvolverão.

2) MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO JUSTIFICADOS

A norma em causa foi introduzida, com os contornos actuais, no sistema fiscal Português com a reforma de 2000, que acompanhou a entrada em vigor do novo quadro das infracções tributárias e integra-se no propósito do combate à fraude fiscal, nos termos que já assinalamos.

O primeiro sinal do legislador¹⁴ sobre esta temática foi dado com o Decreto-Lei n.º 192/84, de 11 de Junho, que estatuiu, pela primeira vez e através do aditamento do artigo 15.º-A ao Código do Imposto Complementar, a tributação do rendimento através de métodos indirectos, fundados em “*sinais exteriores de riqueza*”. Dispunha o referido artigo que “*Quando se verifique acentuada desproporção entre o rendimento declarado, ou que o devia ter sido, e o montante dos valores atribuídos aos sinais exteriores de riqueza constantes da tabela anexa de que seja titular o contribuinte, será esse montante havido como rendimento para efeitos deste imposto*”.

Na declaração de intenções que o legislador assumiu no respectivo preambulo, expressamente sinalizou que o objectivo da lei seria o de “*obviar a eventuais desvios da tributação das pessoas singulares*”. Nesse artigo 15.º-A era havido como rendimento, para efeitos de tributação em sede de imposto complementar, o montante correspondente à desproporção entre o rendimento declarado, ou que o devia ter sido, e o montante dos valores atribuídos aos sinais exteriores de riqueza constantes de tabela anexa, desde que estes valores excedessem, pelo menos, em um terço a soma dos rendimentos declarados no ano a que respeitasse a declaração e, igualmente, no ano anterior. A tabela para que remeteu esse preceito, e que era anexa ao diploma, integrou bens imóveis, adquiridos como primeira ou segunda habitação, veículos automóveis, motociclos, barcos e aeronaves que, como veremos, corresponde a uma antecipação do regime introduzido em 2000. Com a reforma fiscal de 1989, o Código do Imposto Complementar foi revogado, entrando em vigor o CIRS que excluiu do perímetro da avaliação indirecta ou presuntiva os sinais exteriores de riqueza, hoje

14 Não incluímos nesta cronologia os chamados “*impostos de janela*” nos termos dos quais a tributação era efectuada atendendo ao número de janelas que cada imóvel dispunha, como nos dá conta RIBEIRO, J. J. Teixeira, “*Lições de Finanças Públicas*”, 5ª edição, Coimbra Ed., 2010, p. 360

designados por manifestações de fortuna. A ausência manteve-se até à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que aditou à LGT, entre outros, o artigo 89.º-A que prevê a tributação de rendimentos com base em manifestações de fortuna, mas com contornos distintos do referido artigo 15.º-A do Código do Imposto Complementar embora orientado pelo mesmo propósito.

No âmbito de comportamentos evasivos e que são penalizados à luz do RGIT, pretendeu o legislador dotar a AT de um novo instrumento legal que lhe permitisse não só identificar comportamentos inadequados, como proceder a reintegração fiscal dos rendimentos que não foram sujeitos a tributação.

O instituto em causa insere-se, assim, no quadro normativo do combate à evasão fiscal e é acompanhado por medidas legislativas que o complementam, salientando-se as sucessivas alterações ao regime do sigilo bancário e o aperfeiçoamento da cláusula geral anti-abuso, a par de medidas punitivas como sejam o alargamento do tipo legal de crimes fiscais e o agravamento das respectivas molduras.

Sendo a justiça fiscal um dos objectivos que o sistema fiscal deve alcançar, o legislador assumiu, como vector deste desiderato, a redução da economia paralela em que se traduz a evasão fiscal e a reintegração de operações realizadas pelo agente económico não reconhecidas pelo sistema tributário. Por outro lado, é consabido que os sistemas permissivos não contribuem para a coesão social por colocarem em crise a igualdade de tratamento entre os contribuintes cumpridores. Igualdade que, sendo um paradigma constitucional, não se basta com uma matriz passiva (no sentido de proibição) preconizando o legislador constitucional uma dimensão activa da ideia do tratamento igual entre todos os contribuintes.

Pois bem, sendo a igualdade um limite material ao exercício do poder tributário, a realização deste objectivo constitucional pressupõe uma intervenção activa do legislador no sentido de erigir um sistema de combate efectivo à evasão dos contribuintes, dimensão axiológica que se traduz não tanto do ponto de vista da configuração da lei, mas do ponto de vista da sua aplicação concreta.

E neste sentido, a concepção de generalidade e uniformidade no tratamento entre todos os contribuintes exigiria do Estado a concepção de uma solução que tivesse em vista a recuperação da receita fiscal perdida em resultado de comportamentos ilícitos, evasivos e omissivos dos contribuintes.

A política fiscal que se tem desenvolvido nos últimos anos elegeu como preo-

cupação dominante esta realidade e produziu trabalhos legislativos – alguns deles inspirados no direito comparado – que operam como mecanismos de eficaz combate à evasão fiscal.

Por esta razão, podemos dizer, o regime de que nos ocuparemos é um instituto de emanção constitucional, inspirado na lógica da igualdade no tratamento dos cidadãos e do respeito pelo princípio – igualmente constitucional – da capacidade contributiva.

A este propósito escreve Casalta Nabais: “(...) o princípio da igualdade fiscal é actualmente encarado como uma expressão específica do princípio geral de igualdade, um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global, que traduz não apenas uma igualdade formal – uma igualdade perante a lei, que obriga apenas os servos da lei (maxime, a administração e a jurisdição) e não o senhor da lei (o legislador), mas também e sobretudo uma igualdade material – uma igualdade da lei, que obriga, em diversos termos, também o legislador¹⁵”.

A tributação das manifestações de fortuna, de que os artigos em causa são um instrumento eficaz, permite a reintegração tributária de rendimentos que, face ao património ostentado pelo contribuinte, presumivelmente terão sido subtraídos à tributação em IRS. Com este regime o legislador pretendeu combater comportamentos omissivos dos contribuintes que assumem especial gravidade dado que são susceptíveis de afrontar o dever de lealdade na relação entre o cidadão (contribuinte) e a AT e consequentemente a realização das finalidades do Estado social.

No Direito comparado encontramos sistemas cujo regime está em sintonia com o instituto das manifestações de fortuna português.

Em Espanha o regime das manifestações de fortuna está inserido na Secção 4^a da Lei 35/2006 de 28 de Novembro sob o título “*Ganancias e Pérdidas Patrimoniales*”, cujo conceito decorre do artigo 33.º, que dispõe: “*Constituem ganhos e perdas patrimoniais as variações no valor do património do contribuinte apuradas por ocasião de qualquer alteração na composição do mesmo, salvo se, segundo a Lei, forem classificadas como rendimentos*¹⁶”.

15 NABAIS, Casalta, “*Dever Fundamental...*”, p. 435.

16 Versão original: “*Son ganancias y perdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por la Ley se califiquen como rendimientos*”.

A matéria das manifestações de fortuna decorre do artigo 39.º da mesma *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (LIRPF) segundo o qual, “*serão considerados ganhos patrimoniais não justificados os bens ou direitos cuja posse, declaração ou aquisição não encontrem correspondência no rendimento ou património declarados pelo contribuinte, assim como a inclusão de dívidas inexistentes em qualquer declaração deste imposto ou do imposto sobre o património ou seu registo nos livros ou registos oficiais (...)*”¹⁷.

Apesar de idêntico, o regime espanhol apresenta alguns elementos normativos que o distinguem do português.

No sistema nacional, as manifestações de fortuna decorrem não só da titularidade, aquisição ou fruição de bens (realidade expressamente prevista nos n.º 1 e 4 do artigo 89.º-A da LGT) como também da despesa geral e das liberalidades efectuadas pelo contribuinte, directamente previstas na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

O sistema tributário espanhol deixa, assim, de fora as manifestações da capacidade aquisitiva relativa aos serviços enquanto que o regime português permite a sua integração por via do conceito de “*despesa efectuada*” prevista naquela norma.

Por outro lado, a norma do artigo 39.º da LIRPF prevê a integração directa e total da manifestação de fortuna¹⁸, ao passo que o legislador português optou por uma solução mista que acolhe o sistema de imputação directa e global do acréscimo injustificado (alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT) a par da imputação de um regime assente no incremento de uma percentagem da manifestação de fortuna, traduzida no rendimento padrão, apurado de harmonia com o quadro previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Finalmente, o sistema espanhol difere do português face à ausência, naquele caso, da necessidade de prévia qualificação em categoria de rendimento.

Enquanto que no sistema fiscal espanhol os rendimentos apurados nos termos da norma que citamos são directamente imputados ao rendimento global do contribuinte,

17 Versão original: “*tendrán na consideracion de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaracion o adquisicion no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, asi como la inclusion de deudas inexistentes en cualquier declaracion por este impuesto ou por el impuesto sobre el patrimonio o su registro en los libros o registros oficiales (...)*”.

18 De acordo com a segunda parte do artigo 39.º da LIRPF, “*Las ganancias patrimoniales no justificadas se integran en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran (...)*”.

no regime da LGT em articulação com o CIRS, o rendimento padrão ou o acréscimo de património ou despesa é integrado como acréscimo patrimonial injustificado constituindo um incremento patrimonial tipo, previsto na alínea d) do n.º 1 artigo 9.º do CIRS.

Esta diferença de tratamento não tem efeitos práticos relevantes, principalmente se tivermos em conta que, ocorrendo um acréscimo injustificado superior a 100.000,00€ a taxa a que tal rendimento ficará sujeito a tributação não é a taxa geral que resulta da operação de englobamento prevista na tabela do artigo 68.º do CIRS, mas a taxa especial de 60% prevista n.º 11 do artigo 72.º do mesmo diploma.

Têm, todavia, dois pontos em comum: para além de promover a recuperação da receita fiscal, as manifestações de fortuna são um complemento (e não uma alternativa) às demais formas de determinação da matéria colectável.

Por outro lado, e tal como no sistema nacional, o regime da LIRPF acolheu a inversão do ónus da prova, fazendo-o impender sobre o contribuinte que terá de fazer a prova da origem dos rendimentos, de que já os sujeitou a tributação ou que não era obrigatório o cumprimento do dever declarativo.

O sistema francês contém uma norma idêntica embora com uma técnica legislativa distinta.

Na verdade, o artigo 168.º do “*Code General des Impôts*” (CGI), na versão que lhe foi dada pelo Decreto 2014-549 de 26 de Maio, estabelece no número 1 que: “*No caso de haver uma desproporção entre o estilo de vida de um contribuinte e os seus rendimentos, a base de imposição do imposto sobre os rendimentos é aumentada até um certo montante, determinado ao ser aplicado a certos elementos do seu estilo de vida a seguinte regra, quando o montante é superior ou igual a 45.132 €; este limite é aumentado cada ano na mesma proporção que o limite máximo da primeira tranche da tabela do imposto sobre os rendimentos*¹⁹”.

Esta regra do código francês contém um quadro enunciativo que define as manifestações de fortuna segundo uma ideia de “*train de vie*”, e que corresponde à lógica do nível de vida das pessoas revelada por sinais exteriores de riqueza tipo que são desproporcionados relativamente aos rendimentos declarados e que assenta numa regra de determinação forfetária da matéria colectável.

¹⁹ Versão original: “*En cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 45.132 € ; cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.*”

Este regime, ao contrário do português e espanhol, tem a particularidade de definir com maior detalhe os elementos índice das manifestações de fortuna, salientando-se a titularidade dos bens imóveis, barcos de recreio e mesmo a propriedade de cavalos, a existência de empregada doméstica e a inscrição em clube de golfe.

Tal como no sistema da LGT e da LIRPF, compete ao contribuinte a prova de que os rendimentos declarados são reais e que os sinais que integram o *“train de vie”* resultam de rendimentos anteriores e da utilização de capital já tributado. Conforme decorre do n.º 3 do artigo 168.º do CGI, o *“contribuinte pode provar que os seus rendimentos, a utilização do seu capital ou mesmo dinheiro proveniente de empréstimos foram capazes de assegurar o seu estilo de vida²⁰”*.

O sistema italiano contém regime idêntico.

Aprovado em 1973, o *“Decreto del presidente della repubblica”* de 29 de Setembro (Decreto 600) sob o tema *“Disposizioni comuni in matéria di accertamento delle imposte sui redditi”*, estabelece no artigo 36.º o seguinte regime:

“Liquidação do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas com base em mais do que uma declaração ou certidões substitutivas apresentadas pelo mesmo contribuinte.

Sem prejuízo do apuramento, ao abrigo dos artigos 37 e seguintes, as repartições dos impostos, com base nos elementos em seu poder ou daqueles fornecidos pelo centro informativo dos impostos directos procedem à liquidação da maior taxa sobre o rendimento das pessoas físicas devida, sobre o montante global dos rendimentos resultantes de mais do que uma declaração ou certidões referido no artigo 1, quarta alínea, letra d), apresentados para o mesmo ano pelo mesmo contribuinte”.

Na notificação dos pagamentos devem ser indicados os motivos que deram lugar à liquidação do imposto pela repartição ao abrigo da alínea anterior²¹”.

20 Versão original: *“Le contribuabile peut apporter la preuve que ses revenus ou l’utilisation de son capital ou les emprunts qu’il a contractés lui ont permis d’assurer son train de vie”*.

21 Versão original: *“Liquidazione dell’imposta sul reddito delle persone fisiche in basea piu’ dichiarazioni o certificati di esse sostitutivi presentati dallo stesso contribuente.*

Senza pregiudizio dell’accertamento a norma degli articoli 37 e seguenti, gli uffici delle imposte, sulla base degli elementi in loro possesso o di quelli forniti dal Centro informativo delle imposte dirette procedono alla liquidazione della maggiore imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta sull’ammontare complessivo dei redditi risultanti da piu’ dichiarazioni o certificati di cui all’articolo 1, quarto comma, lettera d), presentati per lo stesso anno dal medesimo contribuente.

Nella cartella dei pagamenti devono essere indicati i motivi che hanno dato uogo alla liquidazione della imposta da parte

Trata-se de um instrumento idêntico às manifestações de fortuna e do regime forfetário do *“train de vie”* que tem a designação de *Redditometro*.

O *“redditometro”* é o instrumento que permite à administração fiscal reconstituir o rendimento do contribuinte, partindo das despesas efectuadas, ou de elementos certos, indicativos de uma determinada capacidade de rendimento.

Se na sua originária formulação o *“redditometro”* previa a aplicação de um método indutivo, detectando cerca de 100 itens de despesas úteis, para definir, através dos consumos, a capacidade contributiva e, portanto, o rendimento colectável, o actual processo tende a uma reconstituição sintética do rendimento considerando, para cada ano de imposto, o incremento do património, a quota de poupança e as despesas objectivamente demonstráveis.

A lei italiana permite que o contribuinte demonstre, a semelhança do sistema nacional a inexistência ou a diferente qualificação dos elementos considerados.

Em Itália o *“redditometro”* opera do seguinte modo: (i) selecção do contribuinte, com identificação do seu agregado familiar, devendo-se deduzir o que é habitualmente o rendimento de toda a família que concorre para a realização das despesas e (ii) actividade instrutória, na qual são examinados todos os elementos úteis à reconstituição do rendimento.

A selecção dos contribuintes a avaliar entra em linha de conta com três tipologias de despesas úteis à reconstrução do rendimento.

As despesas certas: tratam-se de despesas realizadas e já conhecidas do fisco, como por exemplo arrendamentos, empréstimos bancários, apólices.

Considera, ainda, as despesas para elementos certos: são aquelas despesas que mesmo se não exactamente demonstradas o contribuinte suportou-as, porque derivam de elementos de que fruem, como a casa, a viatura, cuja propriedade não pode deixar de gerar determinadas despesas (seguros, taxas de propriedade, utilização, etc.).

Finalmente toma em linha de conta os incrementos patrimoniais: são os investimentos efectuados no ano, *vg*, imóveis (descontado o empréstimo bancário), acções, obrigações, outros instrumentos financeiros e objectos de arte.

Ao contrário de outros sistemas a lei italiana sobre a privacidade fez notar a necessidade de comunicar de modo adequado ao contribuinte sobre as informa-

dell'ufficio a norma del comma precedente”.

ções que lhe foram pedidas, especificando quais os dados patentes na declaração de rendimentos que teriam sido utilizados pelo “reduidometro”, e prestando a máxima atenção à exactidão e à qualidade de tais informações. O sistema italiano aproxima-se mais do regime forfetario francês do que do sistema nacional cuja aplicação radica em pressupostos claramente objectivos e menos abrangentes.

Portugal inicialmente não acompanhou a tendência dos sistemas europeus e a reforma fiscal de 1989, que marcou a entrada em vigor do CIRS e do CIRC, instituiu o Princípio da declaração, fazendo-o acompanhar do Princípio da veracidade dos elementos contabilísticos, daqui resultando que, por regra, pretendeu o legislador fiscal consignar a ideia de que os valores declarados pelo contribuinte para efeitos de tributação se presumem verdadeiros e que coincidem com a sua situação tributária, fluindo a regra segundo a qual o ónus de demonstrar que os valores declarados pelo contribuinte não correspondem à realidade recai sobre a Administração Tributária, que está em linha com a norma do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, que estabelece o critério da responsabilidade probatória no âmbito do procedimento tributário.

Durante vários anos de vigência deste quadro normativo demonstrou-se a incapacidade prática da administração de tributar franjas de rendimento que escaparam ao pagamento de impostos, sendo complexo, pela sua natureza, o processo de investigação, com resultados objectivamente difíceis de alcançar.

Por essa razão, inspirado no Direito Comparado, entendeu o legislador que deveria ser introduzida uma solução mais versátil do ponto de vista da sua aplicação e mais eficaz do ponto de vista dos resultados que se pretendem atingir.

É precisamente neste contexto que a Lei 30-G/2000 de 29 de Dezembro aditou à LGT o artigo 89.º-A, acomodando o respectivo regime com a alteração simultânea dos artigos 75.º e 87.º dessa Lei.

A entrada em vigor deste preceito ampliou o elenco de hipóteses em que à AT é legítimo o recurso à avaliação indirecta e determinou a inversão do ónus da prova, contrariando, assim, o princípio geral instituído no n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Posteriormente, a Lei 107-B/2003 de 31 de Dezembro aditou ao elenco das “manifestações de fortuna” a hipótese relativa aos “suprimentos e empréstimos” efectuados no ano em causa de valor igual ou superior a 50.000,00€, permitindo a tributação desta nova realidade que, assim, complementou o quadro previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Importa, ainda, consignar que o artigo 89.º-A foi, de forma relevante, alterado pelas Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, 19/2008 de 20 de Abril, 64-A/2008 de 31 de Dezembro e 94/2009 de 1 de Setembro, cujo propósito radicou na flexibilização dos procedimentos de aplicação e no aperfeiçoamento dos instrumentos anti-fraude colocados à disposição da AT.

Mais recentemente o artigo em apreço foi alterado pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro. A alteração teve em vista a tributação dos acréscimos patrimoniais das transferências feitas ou recebidas por contas de depósito ou de títulos abertos em entidades denominadas “*Paraísos Fiscais*”, sendo qualificadas como tais as que constam da lista aprovada pelo Ministro das Finanças.

Neste caso, a lei determina a imputação da totalidade dos montantes que tenham sido transferidos ou recebidos de contas sedeadas em praças constantes da lista aprovada pelo Ministro das Finanças, desde que o contribuinte não tenha feito a declaração a que alude o artigo 63.º-A da LGT.

A expressão “*no ano em causa*” prevista na al. d) do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT implica que a transferência fiscalmente relevante apenas contenda com o ano em que o movimento ocorre e não, como está previsto para as alíneas a) e b), nos três anos posteriores, conforme dispõe o n.º 4 do preceito em análise.

Pretendeu-se com esta alteração à norma sujeitar a tributação realidades que, pela natureza das entidades intervenientes podia revelar uma componente evasiva, sendo certo que a reintegração para efeitos de aplicação do respectivo regime continua a depender da divergência entre o valor do montante em causa e o rendimento declarado líquido pelo contribuinte, na proporção de 30%.

A prática ensina que a evasão fiscal tem uma componente internacional, tendo em conta a opacidade oferecida por praças financeiras altamente restritivas na prestação de informações sobre os verdadeiros beneficiários das contas alojadas em instituições sedeadas em tais países. Deste modo, o produto dos comportamentos evasivos está associado a depósitos existentes em Instituições com sede em jurisdições de regime fiscal claramente mais favorável, pelo que, sabendo o legislador desta realidade, veio a entender sinalizar como manifestações de fortuna as transferências financeiras nos termos que assinalámos.

Apesar da lei 55-A/2012 de 29 de Outubro ter sido publicada em Diário da República de 29 de Outubro de 2012, o artigo 7.º determina que esta especifica

alteração produza efeitos desde 1 de Janeiro de 2012.

Daqui flui que montantes que tenham sido transferidos antes de Outubro de 2012 e que na data não eram, a este título, fiscalmente relevantes, possam estar sujeitos a tributação, o que, a nosso ver, configura uma aplicação retroactiva da lei fiscal, não consentida pelo n.º 3 do artigo 103.º da Constituição da Republica Portuguesa (CRP).

O artigo 89.º-A da LGT tem uma tripla configuração: trata-se de uma norma anti-fraude, tem a natureza de norma de incidência e assume-se como uma regra de lançamento.

Constitui uma norma anti-fraude posto que, como referenciado na introdução deste trabalho, a razão de ser da sua instituição foi justamente a da chamada à colação fiscal de rendimentos que o contribuinte subtraiu à tributação.

A sua natureza de instrumento de combate à evasão fiscal não se reveste do tipo incriminador, sendo para a lei irrelevante, no domínio da tributação, a natureza lícita ou ilícita do comportamento do contribuinte. De resto, esta é a dimensão própria do regime em causa, com ele pretendendo o legislador dissociar comportamentos evasivos que possam configurar um crime fiscal e que tem um tratamento próprio, dos comportamentos omissivos de origem desconhecida e que apenas são evidenciados através de uma capacidade aquisitiva extraordinária. Por esta razão, a AT não tem de demonstrar, no âmbito do procedimento conducente à aplicação do artigo 89.º-A e da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, a ilicitude do comportamento do contribuinte ou a natureza fraudulenta (em sede fiscal) na obtenção dos rendimentos, apenas lhe sendo exigível a identificação dos bens adquiridos, cabendo ao contribuinte a prova de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo do património ou da despesa efectuada.

É o que literalmente resulta do n.º 3 do artigo 89.º-A em articulação com o disposto no n.º 4 do artigo 77.º da LGT.

O objectivo do legislador foi claro: instituir um sistema versátil que diferencie de forma significativa os deveres de prova da AT (embora sem os excluir, como mais adiante demonstraremos), pelo que, verificada a divergência, cabe ao contribuinte a prova instituída no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, dispensando-se a AT de fazer a prova da ilicitude dos rendimentos ou da ilicitude na obtenção dos rendimentos.

Daí que, como afirmámos, esta norma tenha natureza anti-fraude, sem contudo exigir ao aplicador a demonstração do comportamento anti-jurídico, com contornos criminais, do contribuinte.

Todavia, pode ocorrer que, subjacente à não demonstração de que os rendimentos declarados correspondem à realidade esteja um comportamento omissivo susceptível de desencadear a acção penal, nomeadamente se os rendimentos que permitiram adquirir os bens que evidenciam a manifestação de fortuna ou o acréscimo patrimonial resultam de omissão que, à luz do artigo 103.º do RGIT, constitua uma ocultação não tolerada pelo sistema fiscal.

Neste caso, apesar de não competir à AT a instauração de processo-crime, cabe-lhe a obrigação de comunicar ao Ministério Público, para que avalie se o comportamento do contribuinte configura a prática de crime, com vista ao exercício da tutela penal.

Por outro lado, ao definir as “*manifestações de fortuna*” fiscalmente relevantes, o artigo 89.º-A da LGT tem a natureza de incidência real, dado que determina o que está sujeito a tributação, definindo, assim, o espalho objectivo da aplicação da norma.

Trata-se de um relevante elemento deste quadro normativo posto que não é qualquer manifestação da capacidade aquisitiva que permite desencadear a aplicação da normatividade da regra instituída no artigo 89.º-A da LGT, mas apenas os bens que neste preceito estão catalogados como manifestação de fortuna.

Na hipótese da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, o legislador não optou por uma enunciação taxativa dos bens ou realidades económicas fiscalmente relevantes, mas por uma norma de conteúdo difuso, fazendo depender a sua aplicação de um critério exclusivamente quantitativo: divergência superior a 100.000,00 € entre o rendimento declarado pelo contribuinte e o acréscimo do património ou despesas efectuadas, incluindo as liberalidades.

Não obstante a diferença do critério presente nos dois preceitos legais, a norma revela-se como definidora de uma solução que permite com exactidão definir os pressupostos da sua aplicação e nessa medida assumir-se como uma “*verdadeira*” norma de incidência fiscal, não no conceito tradicional e académico da norma que define o quê e quem está sujeito a imposto, mas como uma norma que no quadro da tributação do rendimento das pessoas singulares determina a quem e em que condições pode ser imputado um rendimento adicional em resultado de um acréscimo patrimonial injustificado.

Finalmente, e por via da coluna que ostenta a epígrafe “*rendimento padrão*” constante do quadro do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, a norma em causa contém regras de fixação do rendimento a tributar.

Daqui flui que o início do procedimento tributário a desenvolver pela AT com vista à aplicação do regime das manifestações de fortuna radica nos pressupostos estabelecidos na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º e nos n.º 1 e 4 do artigo 89.º-A, ambos da LGT.

Assim, a alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT determina a possibilidade da AT eleger o regime da 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 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão”* resultante da tabela do número 4.

São dois os pressupostos de cuja verificação a lei faz depender a aplicação do regime em causa: a) ausência do cumprimento do dever de declaração de rendimentos e verificação simultânea das manifestações de fortuna identificadas na tabela do número 4; b) declaração de um rendimento líquido do período incompatível com as manifestações de fortuna, considerando-se, neste caso, como desvio relevante, uma desproporção superior a 30% (na versão introduzida pela Lei 55-A/2012 de 29 de Outubro) entre o rendimento (líquido) declarado e o rendimento padrão determinado de harmonia com a tabela “B” do quadro do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Verificando-se qualquer uma das circunstâncias evidenciadas no número 1 (que têm natureza alternativa) ocorrerá a inversão do ónus da prova, excepcionando a regra do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, cabendo ao contribuinte a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo.

Paralelamente, e com o mesmo propósito, a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT admite a reintegração de rendimentos desde que se identifiquem um *“acréscimo de património ou despesas efectuadas, incluindo liberalidades de valor superior a 100.000 euros”* por comparação com o rendimento (líquido) declarado no mesmo período de tributação.

Na redacção deste preceito o legislador não foi feliz, estabelecendo como pressuposto de aplicação do regime a divergência superior a 100.000 € *“verificada simultaneamente com (i) a falta de declaração de rendimentos e com (ii) a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados”*. A expressão cuja inserção normativa nos parece menos adequada reporta-se à nota *“verificada simultaneamente”*, dado que impõe o legis-

lador que se verifique simultaneamente a “*falta de declaração de rendimentos*” e a “*divergência não justificada com os rendimentos declarados*”.

Bem vistas as coisas, o que parece querer o legislador é que se verifique em simultâneo a falta de declaração de rendimentos e uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, o que constitui uma lógica impossível.

Na verdade, não é admissível que ocorra em simultâneo a falta de declaração e a divergência resultante de rendimentos declarados, pelo que nos parece mais adequado afirmar-se “*verificada alternativamente*” e não “*verificada simultaneamente*”.

A ideia de simultaneidade quando estão em causa realidades operacionais incompatíveis não faz qualquer sentido, devendo tributar-se o legislador pela infelicidade da redacção, que não passa no teste da hermenêutica interpretativa.

A favor desta conclusão milita, ainda, um outro argumento: na busca de uma explicação que pudesse legitimar a introdução desta expressão podia afirmar-se que pretendeu o legislador estabelecer uma relação de simultaneidade entre o período económico da omissão da declaração de rendimentos e o período económico em que se evidencia a manifestação de fortuna ou o acréscimo do património. Contudo, esta tentativa de salvar a inadequação do elemento normativo esbarra na introdução, na parte final, da expressão “*mesmo período de tributação*”, o que, fazendo todo o sentido, exclui o mesmo propósito através da palavra “*simultaneamente*” constante da parte inicial do preceito.

De resto nem faz muito sentido comparar o acréscimo de património ou consumo com aquilo que o contribuinte não declarou, pelo que nos parece uma ideia pioneira do legislador estabelecer uma regra comparativa entre o consumo evidenciado e os rendimentos omissos, como pressuposto para aplicação da regra atinente aos acréscimos patrimoniais injustificados.

De todo o modo e sendo um critério de aferição quantitativo a divergência superior a 100.000,00 € verificada entre os referidos rendimentos permite que a AT desencadeie os efeitos do regime constante da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

A incompatibilidade entre o rendimento declarado e o facto catalogado como manifestação de fortuna, a objectiva divergência superior a 100.000,00 €, não determina automaticamente o “*direito a tributar*”, mas, apenas, o “*direito a questionar*” o contribuinte, pedindo-se a demonstração de que os valores declarados são reais

e que a aquisição dos bens ou direitos considerados manifestações de fortuna ou consumo evidenciado resultam de fontes de rendimento alternativas.

O mesmo é dizer, a assimetria entre o rendimento declarado e o rendimento padrão, calculado de harmonia com as manifestações de fortuna ou o consumo realizado, legitima que a AT exija do sujeito passivo a prova de que a aquisição de tais bens resulta de outro meio de fortuna ou rendimentos que não o declarado. Será, *vg*, a hipótese do contribuinte que contraiu empréstimo para aquisição de tais bens, a utilização de rendimentos obtidos em períodos anteriores e objecto de aforro, ou rendimentos tributados por aplicação de taxas liberatórias, como sejam resultantes do jogo, mais-valias ou mesmo rendimentos obtidos por via hereditária (sujeitos ao tratamento de acordo com as regras de transmissão gratuita de bens).

Deste modo, se o contribuinte fizer a prova de que, não obstante a desproporção verificada, é titular de um meio alternativo de fortuna que justifica a aquisição de bens de valor relevante, a administração não poderá prosseguir com a tributação.

Pelo contrário, se o sujeito passivo não fizer a prova prevista no n.º 3 do artigo 89.º-A, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G como incremento patrimonial, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, ou, no caso da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, a diferença entre o consumo evidenciado e o rendimento declarado no mesmo período de tributação.

Relativamente ao rendimento decorrente do disposto no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, o rendimento padrão é imputado ao ano em causa e, de acordo com o elemento literal da norma, no caso das alíneas a) e b) do n.º 2 do mesmo artigo, será imputado também nos três anos seguintes, matéria que abordaremos com mais detalhe no capítulo seguinte.

Note-se que apesar da alteração introduzida pela Lei 55-A/2012 de 29 de Dezembro, nas transferências feitas e recebidas para contas de depósito abertas em países sujeito a regime mais favorável, o respectivo quantitativo apenas influencia o ano em causa, alinhando com o regime estabelecido para os suprimentos.

O rendimento a imputar é considerado como acréscimo patrimonial injustificado, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRS, tributado por englobamento e por aplicação das taxas gerais do artigo 68.º do CIRS, salvo nos casos em que o acréscimo patrimonial for superior a 100.000,00 €, pois nesta hipótese será tributado

à taxa especial agravada de 60%, prevista no n.º 10 do artigo 72.º do CIRS.

Importa, ainda, referir que os acréscimos de património se consideram verificados no período em que se manifesta a titularidade dos bens e que na determinação do rendimento padrão se deve atender ao valor de aquisição e, na sua falta, ao valor de mercado²².

Uma última nota para afirmar que após a alteração introduzida pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, ficou expresso na letra da lei que a divergência superior a 30% se determina por comparação entre o rendimento padrão (apurado por aplicação da percentagem prevista na tabela do número 4 do artigo 89.º-A da LGT) e o rendimento líquido declarado pelo contribuinte no mesmo período de tributação. Nos primeiros anos de vigência da norma e face à letra do seu texto, discutiu-se o critério que permitia a comparação, concretamente entre o rendimento bruto declarado ou com o rendimento líquido. A jurisprudência dominante apontava para a divergência entre o consumo e o rendimento líquido declarado pelo contribuinte por ser este o rendimento efectivamente disponível, em abstracto incompatível com a aquisição de bens sob “suspeição”.

O legislador, perante a dicotomia na interpretação da norma promoveu a sua correcção, fixando-se a comparação económica entre os bens adquiridos ou as manifestações de fortuna e o rendimento líquido declarado.

22 Sobre esta matéria consignou o Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN), em Acórdão de 26.01.2006, proferido no Processo 01198/05 “1 - Com o aditamento à LGT da alínea d) do artigo 75.º da LGT e do artigo 89.º-A, efectuado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, o legislador criou uma nova situação em que cessa a presunção de veracidade da declaração do contribuinte: o de existirem manifestações de fortuna em desproporção com os rendimentos declarados (designadamente, no caso de aquisição de um automóvel ligeiro de passageiros de valor igual ou superior a 50.000 euros, quando o contribuinte declare rendimentos inferiores a 50% do valor no ano de matrícula); 2 - Nesses casos em que as manifestações de fortuna estejam em desproporção com os rendimentos declarados, passou a permitir-se à AF proceder à avaliação indirecta da matéria tributável, a menos que o contribuinte prove que os rendimentos declarados correspondem à realidade (inversão do ónus da prova) e que a fonte dos rendimentos necessários para assegurar as manifestações de fortuna evidenciadas é outra - cfr. artigos 87.º, alínea d) e 89.º-A, n.º 3, da LGT; 3 - Nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 89.º-A, da LGT, se o sujeito passivo não fizer a prova acima referida, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, categoria G (incrementos patrimoniais), o rendimento padrão apurado nos termos da tabela daquele preceito legal (para as aquisições de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000, o rendimento padrão é de 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 10% por cada um dos anos seguintes - actualmente, após 01/01/2005, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes), a menos que existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º da LGT, que permitam à AT fixar rendimento superior; 4 - Limitando-se o contribuinte a fazer prova que contraiu um empréstimo no montante de € 25 000, tendo ficado com o encargo mensal, para solver tal crédito, de € 568,83, e que declarou rendimentos no montante de € 9 628,83, tendo adquirido um veículo automóvel ligeiro pelo preço de € 71 096,59, tal prova é insuficiente para ilidir a presunção de evasão fiscal relativamente aos rendimentos declarados naquele ano. 5 - Decorre da conjugação dos n.ºs 1, 2, al. a) e 4, do artigo 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 procedesse à aquisição de 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 desse facto aquisitivo e esse facto aquisitivo apenas pode servir de base à tributação no ano em que ocorre ou se tiver ocorrido nos três anos anteriores.”, consultável em www.dgsi.pt.

No regime anterior não existia qualquer norma que legitimasse a conclusão contrária, e a Lei orçamental teve carácter inovador, apenas dispondo para o futuro, excluindo-se assim a natureza de interpretação autêntica da alteração legislativa²³.

Apesar da virtualidade que o regime encerra e de claramente ter cumprido os objectivos que lhe foram designados pelo legislador, o sistema de tributação dos acréscimos patrimoniais injustificados tem suscitado complexos problemas decorrentes da aplicação prática.

A generalidade das questões – para as quais é convocada a jurisprudência a pronunciar-se – resulta, por um lado, das sucessivas alterações e ajustamentos que têm vindo a ser introduzidas e, por outro, de uma redacção menos perfeita do texto legislativo que gera uma aplicação desconforme pela AT ou uma interpretação não coincidente com o pensamento do legislador constitucional.

A infelicidade do legislador pontuada em segmentos do texto legislativo é o reflexo da permeabilidade da lei à política de combate tenaz à evasão fiscal, que origina sucessivas modificações deste instituto, com sinais de incoerência nas diversas alterações legislativas. Noutras hipóteses é o aplicador da lei que, vendo neste regime um potente instrumento de reposição fiscal, presume a tributação de realidades que o legislador não quis sujeitar a tributação, ou pelo menos nos moldes em que o aplicador da lei sujeita a tributação.

Este cenário tem estimulado abundante jurisprudência que, na generalidade das hipóteses, promove uma aplicação correctiva da norma jurídica.

Tendo em conta a natureza e complexidade das questões e, sobretudo, a relevância prática dos problemas diagnosticados, entendemos abordar no presente trabalho um conjunto de matérias que, em alguns casos, tem suscitado decisões divergentes e absolutamente opostas dos nossos tribunais.

Tratam-se de temas que têm merecido especial atenção da doutrina e destaque da jurisprudência fiscal, com a particularidade de, como o passado ensina, ter influenciado a actividade legislativa, constituindo claramente fonte mediata do direito.

23 Sobre esta matéria veja-se o Acórdão tirado no processo 0710/09 do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 21/10/2009: *"I - O artigo 89.º-A da LGT, na redacção da Lei n. 59-A/2006, de 29/12 é uma norma inovadora e não interpretativa. II - A expressão rendimentos declarados, insita no artigo 87.º, al. d) da LGT e a expressão declare rendimentos inscrita no artigo 89.º-A da LGT, na sua redacção anterior, reportavam-se aos rendimentos illíquidos e não aos rendimentos líquidos."*, consultável em www.dgsi.pt.

2.1 A TEMPORALIDADE NA FIXAÇÃO DOS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS

Como já referimos, no âmbito do artigo 89.º-A da LGT (e só este suscita a questão que iremos abordar), o número 4 deste preceito identifica os bens considerados como “*manifestações de fortuna*” e a tabela respectiva impõe, através da aplicação de uma percentagem, a fórmula de cálculo do rendimento padrão.

Obtido o rendimento padrão, a lei determina que se efectue uma comparação com o rendimento líquido declarado no mesmo período pelo contribuinte e, verificando-se uma divergência não justificada superior a 30%, ao contribuinte será imputada, a título de rendimento da categoria G, a diferença entre o rendimento declarado e o rendimento padrão.

A questão que neste procedimento de imputação se coloca é o de saber se (i) o acréscimo patrimonial imputado apenas origina a liquidação de IRS no ano em que ocorreu a aquisição de bens considerada “*manifestação de fortuna*” ou, como parece decorrer da lei em duas hipóteses legais (ii) no ano em causa e nos três anos económicos subsequentes.

O problema é particularmente sensível dado que, adoptando-se a segunda hipótese e sendo acolhida essa versão interpretativa da lei, detectada a divergência e calculado o rendimento padrão, o contribuinte será onerado – inelutavelmente – com uma quadrupla liquidação de IRS: uma no ano em que ocorre a operação aquisitiva e três nos (três) anos subsequentes.

AAT tem vindo a entender que, no caso específico da manifestação de fortuna das alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT, os efeitos da fixação do rendimento padrão se projectam no ano da aquisição do bem fiscalmente relevante e nos três anos seguintes dando, assim, guarida a uma interpretação gramatical do n.º 4 do preceito de que nos vimos ocupando.

A redacção introduzida pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, estabilizou, aparentemente, a temporalidade relativamente aos efeitos da aplicação do regime das manifestações de fortuna.

À luz do elemento literal da norma jurídica, com excepção dos suprimentos ou empréstimos efectuados pelo contribuinte e bem assim dos montantes transferidos de e para contas de depósito ou títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país ou região sujeitas a um regime fiscal mais favorável,

a ausência de prova relativamente à fonte alternativa de rendimentos determina a imputação em IRS, como acréscimos patrimoniais injustificados do valor corresponde ao rendimento padrão quer no ano a que respeita a operação, quer nos três anos subsequentes.

Radica no elemento gramatical da lei a interpretação do preceito a que fizemos referência.

Entendemos, contudo, que este preceito não legitima a liquidação do imposto no ano em que são efectuadas as correcções fiscais e nos três anos subsequentes, repetindo a exigência do “*mesmo*” imposto relativamente ao mesmo facto tributário relevante no quadro das manifestações de fortuna.

De facto, não pode o intérprete ater-se a uma leitura superficial e literal do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Dispõe o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT que *“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”*.

Por seu turno a alínea a) do n.º 2 desse artigo 89.º-A da LGT prescreve que: *“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”*.

Como é evidente, a parte sublinhada do n.º 4 não pode deixar de ser interpretada conjuntamente com a alínea a) e com o sistema globalmente considerado.

De facto, o que está em causa no instituto das “*manifestações de fortuna*” é a potencial evasão fiscal, rastreável pela incongruência entre determinado gasto e o rendimento fiscalmente declarado no ano em que essa despesa é efectuada. Deste modo, reportando-se o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT aos três anos seguintes está apenas a explicitar em que momento pode ocorrer a determinação da matéria colectável, tendo em consideração que por força da alínea a) do seu n.º 2 se tomam em consideração os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores. Ou seja, o excerto que acima deixámos sublinhado do n.º 4 deste artigo não habilita o aplicador da lei a

fixar rendimentos, por via de presunção, no ano da aquisição e nos três subsequentes, solução que, de resta, violaria não só o regime legal em causa como o princípio da capacidade aquisitiva e a proibição de presunções absolutas em matéria tributária²⁴.

Sobre esta matéria João Sérgio Ribeiro²⁵ sustenta que: *“Através da possibilidade que a lei permite de se presumirem rendimentos a partir dos bens adquiridos não só no ano relativamente ao qual se verifica a discrepância, mas também nos 3 anos seguintes, obvia a comportamentos evasivos. Dado que é necessário manter, pelo menos durante 3 anos, um nível de rendimentos declarados conforme com a detenção do bem. Note-se, porém, que a presunção só pode ser feita uma vez, e não em vários anos como por vezes a Administração Fiscal pretende, ou como parece resultar da redacção que recentemente foi dada ao artigo 89.º-A, n.º 4, da LGT, a qual se apresenta pouco clara e susceptível de induzir interpretações perigosas do preceito”*.

A jurisprudência produzida até Junho de 2014 perfilha o mesmo entendimento, considerando que apesar das referências contidas no n.º 4 do 89.º-A da LGT *“nos três anos seguintes”*, a AT não podia determinar o rendimento novamente operando a presunção dessa norma mais do que uma vez com base no mesmo facto aquisitivo, isto é, tendo por pressuposto a mesma manifestação de fortuna. De acordo com o entendimento jurisprudencial dominante a aquisição de bens é assinalada para a verificação de potencial divergência entre o rendimento declarado pelo contribuinte e o rendimento padrão apurado de harmonia com a tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, fixando-se o rendimento para o ano em que a aquisição se verificou.

O sentido literal da expressão *“no ano em causa e nos três anos seguintes”* tem um entendimento diferente: *“a lei prevê a possibilidade de se presumirem rendimentos a partir dos bens adquiridos não só no ano de aquisição, mas também nos três anos seguintes”*. Ainda de acordo com este entendimento jurisprudencial, em linha

24 No mesmo sentido vejam-se os acórdãos do STA proferidos nos processos 0433/13 de 17 de Abril de 2013 e 01203/13, de 24 de Julho de 2013 (in www.dgsi.pt). Sumariou-se, respectivamente, nestes Acórdãos:

“A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.” (proc. 0433/13 de 17 de Abril de 2013);

“A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos” (proc. 01203/13, de 24 de Julho de 2013).

25 RIBEIRO, João Sérgio, *“Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável”*, Almedina, 2010, p. 306.

com a doutrina, o elemento gramatical a que faz apelo o n.º 4 apenas *“significa que o sujeito passivo terá de manter nos três anos seguintes ao da aquisição rendimentos compatíveis com a obtenção de bens”*.

E, ao arrepio da posição da AT, é entendimento dos tribunais que tal segmento normativo *“não significa que a AT possa, com base na mesma manifestação de fortuna, determinar o rendimento tributário em quatro exercícios”*, entendendo-se, assim, que a manifestação de fortuna incompatível com o rendimento declarado pelo contribuinte apenas opera uma (única) vez, projectando-se no ano da aquisição.

Por todos e por ser mais impressivo, veja-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) de 28/02/2013²⁶ de onde foram retiradas as últimas citações.

O problema que aqui tratamos é o claro produto de intervenções legislativas pontuais e descoordenadas. Na verdade, a explicação mais plausível para o inciso *“três anos seguintes”* radica na tentativa do legislador harmonizar o número 4 com o disposto nas alíneas a) e b) do número 2. Consignava-se que, para os efeitos do número 1 do mesmo preceito, eram considerados os bens adquiridos nesse ano e nos três anos anteriores. Contudo, a regra de lançamento contida no número 4 não dispunha relativamente ao ano em que tal fixação podia ocorrer. Para obviar uma redacção inicial deficiente o texto introduzido pela Lei 53-A/2006 de 29 de Dezembro, veio apenas clarificar a que anos a determinação da matéria colectável podia ocorrer e não desmultiplicar o efeito da verificação da manifestação de fortuna, exigindo ao contribuinte impostos em 4 anos distintos relativamente ao mesmo facto aquisitivo.

Recentemente e ao arrepio da jurisprudência dominante o Tribunal Constitucional (TC), chamado a pronunciar-se sobre esta questão no âmbito do processo n.º 186/13 veio a sustentar, no Acórdão 43/2014 que *“(…) contando o sujeito possibilidade de ilidir a presunção em toda a sua amplitude temporal e efeito cumulado, justificando em fase contraditória, sem exigências probatórias de difícil realização as fontes financeiras que lhe permitiram lançar-se na aquisição de bens imóveis e ao mesmo tempo declarar sucessivamente em sede de IRS rendimentos fortemente inferiores ao rendimento padrão (recorde-se que na redacção aplicável nos presentes autos o desvio carece de ser superior a 50% para desencadear o recurso a métodos indirectos de determinação do rendimento tributável ou seja no*

26 Acórdão do TCAN de 28/02/2013, proferido no processo 519/12.0 BEPNF, disponível em www.dgsi.pt.

caso em apreço superior a €25.900,00) a margem de incerteza conatural a todos os instrumentos de fixação presuntiva de rendimentos, mostra-se substancialmente reduzida, incluindo no seu prolongamento e aplicação nos três anos subsequentes ao do facto manifestador de riqueza.

Não se encontra assim nesse sentido normativo solução de fixação de rendimentos ilógica, desrazoável ou incompatível com o pressuposto económico erigido como objecto do imposto, sendo certo que a capacidade contributiva encontra expressão para além do rendimento também na utilização dos bens e no património acumulado.

Em suma estando em questão instrumento de combate à fraude e evasão fiscal, através da operação de presunção baseada em desconformidade de rendimentos evidenciada presunção essa não absoluta não ofende os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, decorrentes dos artigos 13.º, n.º1 e 104.º n.º1 da CRP que por razões de praticabilidade e eficácia e também de contramotivação dos comportamentos evasivos a que se procura obstar a avaliação presuntiva de rendimentos tributáveis não declarados possa ter lugar nos três anos posteriores àquele em que ocorre o facto consubstanciador de manifestação de fortuna”²⁷.

Em decorrência desta decisão o Supremo Tribunal Administrativo (STA), no âmbito do processo 0418/14, decidiu em 18/06/2014, cumprindo a determinação do recurso interlocutório que deu origem àquele acórdão, consignou que “*não fere os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade o disposto no artigo 89-A n.ºs 1 e 2 alínea a) e 4 da LGT que permite à Administração Tributária relevar o rendimento tributável presumido no ano em que ocorreu a manifestação de fortuna e também nos três anos seguintes, em sede de IRS*”²⁸.

Trata-se da mais recente decisão sobre esta matéria, que vem de novo recuperar a questão relativamente à temporalidade na aplicação das manifestações de fortuna.

Apesar destas decisões, continuamos a entender que o efeito decorrente do facto aquisitivo só pode operar uma única vez e não, como parece transparecer da decisão do STA no âmbito do processo em que o TC se havia pronunciado, no ano a que respeita e nos três anos subsequentes.

²⁷ Acórdão do TC com o n.º 43/2014, de 9/01/2014, consultável em www.tribunalconstitucional.pt.

²⁸ Acórdão do STA, tirado no proc. n.º 0418/14, de 18-06-2014, consultável em www.dgsi.pt.

O que fazemos, aliás, em consonância com o acórdão do STA de 23/04/2014 em que a conselheira relatora Isabel Marques da Silva, tendo ponderado o decidido no sobre-dito acórdão do TC reiterou esta posição: “A nosso ver, a melhor interpretação da lei – que é a mesma nos casos em que a manifestação de fortuna se consubstancia na aquisição de imóveis, de veículos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos e de barcos de recreio e aeronaves de turismo – continua a ser aquela, já por nós sufragada, que considera que o inciso «e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes» resultante da nova redacção dada ao n.º 4 do art. 89.º-A pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2007), visou unicamente harmonizar essa norma com o disposto nas alíneas a) e b) do n.º 2 no que se refere à possibilidade de a presunção de rendimentos operar relativamente ao ano de aquisição do bem e aos três anos seguintes”.

E explicou a razão do seu entendimento, em diálogo discordante com o TC: “não se vê como lidar com a circunstância de, na tese da AT, o sujeito passivo não poder ilidir, relativamente a cada um dos três anos seguintes àquele em que se verificou a aquisição do bem que a lei releva como manifestação de fortuna, a presunção de rendimentos resultante dessa manifestação de fortuna e de provar que os rendimentos declarados em cada um desses anos correspondem à verdade, não estando nós convencidos de que, conforme entendeu o Tribunal Constitucional e advoga a recorrente, não se estaria já perante novas presunções, mas apenas perante o fracionamento das consequências tributárias de uma única presunção”²⁹.

2.2 A APLICAÇÃO CONCOMITANTE DA AL. F) DO N.º1 DO ARTIGO 87.º E DO ARTIGO 89.º-A DA LGT (O CASO ESPECÍFICO DOS IMÓVEIS DE VALOR INFERIOR A 250.000 €)

O n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT considera manifestações de fortuna relevantes a aquisição de imóveis de valor superior a 250.000,00 €, sendo, neste caso, o rendimento padrão de 20% sobre o valor de compra.

Paralelamente, a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º considera, genericamente,

²⁹ Acórdão do STA de 23/04/2014, proferido no proc. 0400/14, consultável em www.dgsi.pt.

como acréscimo patrimonial injustificado, a tributar como rendimento da categoria G do IRS, o *“acrécimo 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”*.

Nos casos em que o valor dos imóveis seja superior a 250.000,00 €, o contribuinte será tributado de harmonia com o disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º e o rendimento a imputar calculado de acordo com a tabela do número 4 do artigo 89.º-A.

Todavia, se o valor de aquisição do imóvel for inferior a 250.000,00 €, registando-se um acréscimo de património superior a 100.000,00 €, colocar-se-á a questão de saber se o contribuinte pode ser tributado nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, em alternativa à alínea d) do mesmo preceito.

Assim, importa saber se, não sendo o valor de aquisição do imóvel superior a 250.000,00 €, e por essa razão estando vedado à AT aplicar a normatividade do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, é legalmente adequado promover a tributação do contribuinte com base no regime de avaliação indirecta previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Sobre esta matéria a jurisprudência já se pronunciou em sentidos contraditórios.

O STA sumariou em de 16/10/2013:³⁰ *“No que diz respeito a imóveis, não existe qualquer incompatibilidade entre o disposto nas alíneas d) e f), ambas do artigo 87.º da LGT. Com efeito, sendo o valor de aquisição superior a 250.000,00 euros a Administração Tributária fica legitimada a realizar avaliação indirecta ao abrigo da citada alínea d) e do artigo 89.º-A da LGT; sendo o valor de aquisição inferior aquele montante e verificando-se a situação prevista na alínea f) citada, a Administração Tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento nesta norma”*.

Em sentido contrário pode ler-se no sumário do Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN) de 22/01/2009³¹:

“I - Ainda que a compra de imóveis no ano de 2006 por um preço global de € 393.500,00, quando o contribuinte declarou nesse ano um rendimento de € 32.714,29, revele a divergência superior a um terço entre o acréscimo patrimonial

³⁰ Acórdão do STA de 16/10/2013, tirado no processo 0882/12, disponível em www.dgsi.pt.

³¹ Acórdão do TCAN de 22/01/2009, tirado no processo 01695/08.2BEPRT, disponível em www.dgsi.pt.

evidenciado e o rendimento declarado, tal divergência não permite à AT proceder à avaliação do rendimento tributável para efeitos de IRS por método indirecto ao abrigo do disposto na alínea f) do art. 87.º da LGT”.

Perante a assimetria, indagaremos sobre a solução mais adequada.

Com este propósito, importa desde já despistar uma questão que se prende com a aparente concomitância entre as alíneas f) e d) do n.º 1 e a norma do n.º 2 do artigo 87.º, segundo a qual “*no caso de verificação simultânea dos pressupostos de aplicação das alíneas d) e f) ao número anterior, a avaliação indirecta deve ser efectuada nos termos dos números 3 e 5 do artigo 89.º-A*”.

No caso a que nos reportamos não estamos perante uma aplicação simultânea das duas alíneas, mas numa hipótese em que não sendo aplicável a alínea d), pela falta de verificação do pressuposto enunciado no n.º 4 do artigo 89.º-A, se pretende saber se, em alternativa, é possível a aplicação do regime emergente da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

E sobre esta matéria o n.º 2 do artigo 87.º da LGT, aditado pela lei 64-A/2008 de 31 de Dezembro, não contém qualquer regime específico que permita encontrar uma solução objectiva para o problema de que nos ocupamos.

Apenas revela que, sendo possível subsumir a situação de facto à luz dos arts. 89.º-A e da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, neste conflito positivo de competências a decisão passa pela tributação nos termos dos n.ºs 3 e 5 do artigo 89.º-A da LGT. É o que ocorrerá se o contribuinte tiver declarado um rendimento líquido de 40.000,00 € e tiver adquirido, sem justificação, um imóvel de 800.000 €. Neste caso estariam verificados em simultâneo os pressupostos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º (divergência superior a 100.000,00 €) e os pressupostos do n.º 1 do artigo 89.º-A (divergência superior a 30% entre o rendimento padrão (160.000,00 €) e o rendimento declarado (40.000,00 €). Para este conflito a lei indicou o caminho, no n.º 2 do artigo 87.º.

Contudo, nada acrescenta ao *thema decidendum* do presente sub-capítulo, pelo que a regra em causa não resolve o problema que iremos abordar.

O artigo 89.º-A da LGT permite a tributação de acordo com as regras da “*manifestação de fortuna*” sempre que se verifique uma desproporção superior a 30% entre o rendimento padrão e o rendimento declarado pelo contribuinte.

De harmonia com a tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º-A, no caso dos imóveis o rendimento padrão é calculado por indexação de uma taxa de 20% ao

valor do imóvel, sendo certo que nesta tabela se considera como manifestação de fortuna fiscalmente relevante os imóveis de valor superior a 250.000,00 €.

O que significa que, *a contrario*, os imóveis de valor inferior a 250.000,00 € não constituem manifestação de fortuna e, conseqüentemente, não legitimam a aplicação do regime previsto no artigo 89.º-A da LGT.

Colocado o problema, entendemos que não é possível aplicar o regime de avaliação indirecta da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT quando o valor dos imóveis não atinge 250.000,00 € e, conseqüentemente, que não é legítima a imputação de qualquer acréscimo patrimonial injustificado nos termos do artigo 9.º do CIRS.

De facto, a alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º, conjugada com os n.ºs 1 e 4 do artigo 89.º-A da LGT, configura um regime de natureza especial para o sistema de avaliação indirecta consagrado na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º.

Trata-se de um regime destinado a regular outras realidades que, dadas as suas características, ficam sujeitos a uma disciplina diferenciada.

Para este efeito, a lei confere relevância a determinados factos em que a desproporção entre o rendimento declarado e o valor dos bens que o sujeito passivo detém em regime de propriedade ou mera fruição atinge um valor que evidencia a existência de fortuna.

A norma em causa constitui, como já referimos, uma norma anti-fraude destinada a tributar rendimentos ocultos que o contribuinte em determinado momento revela através do consumo e que permite, apurado que seja o rendimento padrão, sujeitá-los a tributação.

E para tanto o legislador deixou bem clara a sua opção: a) são só manifestações de fortuna os bens evidenciados no quadro n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT; b) são só fiscalmente relevantes esses bens desde que o valor de aquisição seja igual ou superior ao valor inscrito na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A.

No que respeita aos bens imóveis, a decisão do legislador foi igualmente clara: a) só são relevantes para efeitos de rendimento padrão os imóveis cujo valor de aquisição for superior a 250.000,00 €; b) o rendimento padrão é de (apenas) 20% do valor de aquisição do bem que legitima a aplicação da regra.

Daqui flui que, ao contrário das outras hipóteses, o legislador não quis sujeitar a tributação todos os imóveis, independentemente do valor, e que estando a aqui-

sição sob a incidência do artigo 89.º-A, apenas 20% do valor de aquisição seria sujeito a tributação para efeitos de cálculo do IRS.

Opção do legislador que, acrescente-se, remonta a 2000, ano de introdução desta norma, que foi reafirmada com o ajustamento da tabela por ocasião da entrada em vigor do Euro.

Não restam, portanto, quaisquer dúvidas que a solução do legislador é inequívoca: não tributar todos os imóveis e sujeitar, quando se verificam os respectivos pressupostos, a tributação 20% do valor de aquisição.

Sendo esta a intenção do legislador, não faz sentido admitir que a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT acolhe e permite que se sujeite a tributação a aquisição de bens imóveis nos casos em que o bem adquirido é de valor inferior a 250.000,00 €.

Dito de outro modo: não faz sentido a conclusão de que os imóveis cujo valor não alcança os 250.000,00 €, e que por esta razão escapam à aplicação da regra do artigo 89.º-A da LGT, possam estar sujeitos à disciplina da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, e nessa medida possam constituir facto fiscalmente relevante, sujeitando-se a tributação a totalidade do seu valor.

Este caminho, que mereceu acolhimento do STA na decisão acima referida³², não faz sentido por várias razões.

Desde logo porque afronta a própria previsão e opção do legislador contemplada no artigo 89.º-A da LGT.

Neste normativo, como se explicou, o legislador foi claro (e reafirmou-o em dois momentos) ao sujeitar a tributação apenas os imóveis de valor superior a 250.000,00 €.

Se pretendesse tributar nesta sede todos os imóveis, independentemente do valor, a solução seria simples: em vez de afirmar, como afirmou, na tabela do n.º 4 *“imóveis de valor superior a €250.000,00”*, bastaria ter dito - e não disse - *“bens imóveis”*.

O legislador não disse menos do que queria nem a letra atraiçooou o seu espírito; o legislador, reconhecendo a intenção de tributar rendimentos ocultos que o contribuinte revela através da capacidade aquisitiva manifestada por via de certos tipos de bens, pretendeu sujeitar a tributação tais rendimentos desde que o facto gerador revestisse a modalidade de aquisição de bens imóveis de valor superior a 250.000,00 €.

Assim, é ilógico e incongruente admitir-se que pretendeu sujeitar a tributação

32 Ver nota 30.

todos os factos aquisitivos de bens imóveis, independentemente do valor.

Isto é, afigura-se perfeitamente incompatível concluir-se que o legislador não quis tributar como acréscimo patrimonial injustificado os imóveis de valor inferior a 250.000,00 € à luz do artigo 89.º-A da LGT e que pretendeu sujeitar a tributação, também como acréscimo injustificado mas ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, atribuindo regras distintas de cálculo do rendimento colectável, com efeitos diversos do ponto de vista reditício, penalizando até bens de menor valor.

Se fosse sua intenção sujeitar a tributação todos os acréscimos patrimoniais emergentes de bens imóveis, bastaria ter suprimido da tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A a expressão “*de valor superior a €250.000,00*”, com o que, para além do mais, realizaria a igualdade de tratamento entre todos os contribuintes, cumprindo um desígnio constitucional.

Como se referiu, a opção do legislador foi clara e em sentido negativo.

Daí que, não estando o facto gerador previsto na norma específica do artigo 89.º-A da LGT, não pode ser seguida a via generalista da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º do mesmo diploma.

Tal hipótese afrontaria as mais elementares regras de interpretação da lei, concretamente a do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil (CC), que estabelece: “*A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada*”.

Como se disse, aquele percurso cognitivo seria absolutamente incongruente.

Na verdade, e tomando como assente este enquadramento normativo, não é razoável admitir que o legislador fiscal consagre simultaneamente uma solução por via da qual a compra de um imóvel de valor superior a 250.000,00 € constitui uma manifestação de fortuna que, quando é injustificada a origem do rendimento, determina o pagamento de IRS sobre 20% do valor de aquisição e que o valor do imóvel, sendo inferior àquele limite, quando não justificada a origem do dinheiro, determina a tributação em IRS pela totalidade daquele montante.

Não é congruente, não é lógico, não é compatível com a interpretação que considera a unidade do sistema em que se inserem as normas em apreço.

Assim, parece óbvio que a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º e o artigo 89.º-A da

LGT não podem ter um sentido que conduza a um resultado injusto, ambíguo e incongruente como aquele a que se chegaria pela aplicação alternativa dessa alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º.

Para além de incongruente, não tem o mínimo de correspondência com a letra ou espírito da lei, tratando-se de um sentido de interpretação que mais do que inico conduz, como abordaremos de seguida, a um resultado não conforme com o texto constitucional.

Por outro lado, e como bem se decidiu no Acórdão do TCAN já citado³³, “(...) para as situações de compra de imóveis, a lei prevê um regime especial para as situações em que considera que o valor da aquisição faz presumir determinado rendimento: o da alínea d) do artigo 87.º da LGT, conjugado com os n.ºs 1 e 4 do artigo 89.º-A, da LGT”.

Assim, continua o referido aresto, “(...) face a este regime, especial porque destinado a regular um número mais restrito de casos e justificado pelo particular esforço financeiro que a aquisição de imóveis, normalmente, representa para os particulares, não pode a AT aplicar a estas situações o regime” da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Trata-se de um regime (artigo 89.º-A da LGT) que tem natureza de lei especial, destinando-se a regular casos mais específicos do que o regime geral da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT que, por opção do legislador, mereceu tratamento diferente e, conseqüentemente, uma disciplina distinta, não só do ponto de vista do referencial do conceito da manifestação de fortuna (o valor do bem) como do ponto de vista do critério eleito para o cálculo do rendimento a tributar (20% do valor de compra).

E não se diga, contra este entendimento, que o resultado injusto a que conduz esta solução (o assumido agravamento do imposto a pagar, como resulta do acórdão do STA acima citado³⁴) é o puro resultado de uma intenção do legislador combater a fraude e a evasão fiscal, o que legitimaria a aplicação alternada das alíneas d) ou f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

É que, como se referiu, o intérprete deve sempre presumir que o legislador

33 Ver nota 31.

34 Ver nota 30.

tomou as decisões mais acertadas, sendo absolutamente intolerável que tenha acolhido as duas regras que alcançam resultados totalmente distintos, discriminando-se, sem razão justificativa, contribuintes que se encontram em situação análoga.

Será, pois, irrazoável pensar-se que no quadro da mesma solução normativa o legislador tenha querido acolher critérios de tributação perfeitamente distintos. O mesmo é dizer, é intolerável admitir que o legislador tenha pretendido, em simultâneo, tributar 20% do valor aquisitivo (por aplicação do artigo 89.º-A) e 100% do valor aquisitivo (ao abrigo do n.º 1 do artigo 87.º, alínea f)) em situações que deveriam ter um tratamento idêntico.

Incongruências que são especialmente enfatizadas se pensarmos na profunda injustiça que em abstracto pode decorrer da aplicação da Lei assim interpretada. Vejamos um exemplo concreto: um contribuinte adquiriu um imóvel no valor de 250.000,00 €. O seu rendimento padrão será de 20% por cair na alçada do artigo 89.º-A da LGT, no valor de 50.000,00 €.

Em paralelo, um segundo contribuinte adquiriu um imóvel pelo valor de 200.000,00 €. Não sendo possível aplicar a regra do artigo 89.º-A, e admitindo a aplicação “*subsidiária*” da regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, teríamos neste caso uma imputação de 200.000,00 € para efeitos de tributação.

No primeiro caso, o contribuinte pagaria cerca de 20.000,00 € de IRS.

Na segunda hipótese, pagaria cerca de 80.000,00 €. E se quisermos enfatizar basta pensar num imóvel adquirido por 249.000,00 € e num imóvel comprado por 250.000,00 € por dois contribuintes que, tendo o mesmo rendimento, estão na mira da aplicação do regime das manifestações de fortuna.

Assim, factos aquisitivos idênticos teriam um efeito fiscal completamente distinto.

Seguramente que o legislador não pretendeu a verificação deste efeito e sendo sua intenção tributar apenas 20% do valor de aquisição (sob a forma de rendimento padrão), o certo é que, em decorrência da aplicação da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, como no caso em apreço, o resultado seria o da imputação para efeitos de tributação de 100% do respectivo valor.

Aliás, as próprias reservas do legislador relativamente às injustiças do sistema estão demonstradas no regime introduzido pela Lei 94/2009 de 1 de Setembro, posto que, considerando certamente a solução anterior demasiado drástica, veio a alterar

o regime, apenas permitindo que se aplique o regime dos acréscimos injustificados nos casos em que a manifestação de fortuna ultrapasse o montante significativo de 100.000,00 €, o que permite concluir que, não obstante a natureza anti-fraude da norma, o propósito do legislador conhece limites que se enquadram na lógica da lei.

Deste modo, no caso dos imóveis de valor inferior a 250.000,00 €, não sendo possível aplicar a disciplina do artigo 89.º-A da LGT, não se pode promover a tributação por via da aplicação da regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da mesma Lei.

Para além do que afirmámos, importa ainda reiterar que a aplicação alternativa do regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º do LGT nas hipóteses em que o valor dos bens não atinge o mínimo previsto na tabela do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, seria o resultado de uma aplicação não conforme com o texto constitucional.

Curiosamente, o Acórdão do STA de 16/10/2013 que acima³⁵ referenciamos tem uma visão demasiado fatalista, pois acolhendo a ideia de que tal solução promoveria um resultado injusto conclui, contudo, que se trata de *“uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, o legislador pode pôr termo”*.

Creemos, porém, que a iniquidade desta solução deve ser combatida por via do dever de conformação constitucional da interpretação das regras e normas tributárias, devendo no sentido interpretativo observar-se os Princípios da Constituição Fiscal.

Sobre esta matéria e sobre o dever do julgador e aplicador do direito interpretar a lei de acordo com as regras e os princípios constitucionais escreveu já Saldanha Sanches: *“Mas como última instância dos princípios de interpretação das leis fiscais - e como fundamento legal supletivo para a interpretação teleológica no ordenamento jurídico-tributário português - temos a interpretação constitucionalmente conforme: a interpretação que, entre os vários resultados possíveis da interpretação de um texto legislativo, escolha aquele que se possa considerar compatível com os princípios constitucionalmente consagrados.*

A interpretação conforme a constituição não nasceu dentro do direito fiscal, mas mostra-se particularmente adequada aos problemas específicos deste ramo do direito.

Particularmente no caso do nosso ordenamento jurídico: a existência de uma constituição fiscal material com princípios de grande densidade sobre o conteúdo obrigatório das leis fiscais - ainda em grande parte por aplicar na lei ordinária - per-

35 Ver nota 30.

mite o recurso às valorações constitucionais para dar unidade sistemática à resolução das muitas questões controversas que se colocam na aplicação da lei fiscal.

Estas valorações constitucionais apontando para uma tributação estruturada segundo o princípio da capacidade contributiva podem dar um sentido a normas que de tal carecem.

E definir, em relação a outras, os seus limites negativos de aplicação.

O princípio da interpretação das leis conforme a Constituição nada mais é do que a consequência do princípio que afirma ser a constitucionalidade «a expressão suprema e qualitativamente mais exigente da Legalidade em sentido amplo»³⁶.

Não se pode, portanto, admitir que a única forma de estancar a incoerência do sistema e a iniquidade do resultado interpretativo é a via legislativa.

A Constituição oferece soluções e impede que, com observância das suas regras de soberania, se alcancem resultados assimétricos, incoerentes e injustos.

Assim, a regra em causa (alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT) é inconstitucional quando interpretada no sentido que pode ser aplicado a bens imóveis de valor inferior ao fixado no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT. Inconstitucionalidade que radica na violação de vários princípios constitucionais que abordaremos em termos sintéticos.

a) O princípio da legalidade fiscal

Uma primeira reserva constitucional ao preceito legal em causa traduz-se na violação do princípio da legalidade fiscal por desrespeito das exigências deste princípio em sede do (sub)princípio da determinabilidade ou da tipicidade das normas de incidência fiscal. Com efeito, a aplicação em concreto da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT suscita sérios problemas.

Como sustenta Casalta Nabais em “*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*”³⁷, o problema suscitado pela utilização de conceitos indeterminados na previsão das normas tributárias não é novo, e a jurisprudência tem entendido que nestes casos é necessário que a administração, ao aplicar as normas, preencha aqueles conceitos de acordo com os cânones gerais da interpretação jurídica.

Na mesma linha, a doutrina destaca as razões da “*especialidade*” da previsão

36 SANCHES, J.L Saldanha, “*Manual de Direito Fiscal*”, Lex, 1998 pág. 97.

37 NABAIS, José Casalta, “*O Dever Fundamental...*” já citado.

normativa das normas fiscais, salientando que os impostos têm um âmbito de aplicação previamente definido, que no caso do IRS é a tributação tendencial do rendimento global das pessoas singulares, constituindo objectivo central do legislador evitar situações de exclusão tributária.

O que culmina com o recurso relativamente frequente a tipos amplos ou conceitos menos rigorosos, não constituindo uma tal opção, em si, uma lesão do princípio da determinabilidade, na medida em que a mesma se revele necessária para permitir ao legislador fiscal lidar com factos relativamente complexos com que se depara, os quais acabam juridicamente modulados nesses termos menos rigorosos de forma fiscalmente consciente.

O objectivo é garantir que os fins da tributação sejam alcançados no momento da aplicação do direito, exigência que muitas vezes não se compadece com uma interpretação literal das normas, obrigando a administração a convocar a *ratio* específica de determinado imposto para apurar se um determinado facto se encontra ou não sujeito a ele.

Todavia, a indeterminação da previsão normativa não pode ser de tal modo intensa que comprometa uma previsão e calculabilidade mínimas quanto à incidência do respectivo imposto, permitindo à Administração Fiscal definir e determinar, casuisticamente, a matéria colectável. Esta solução é contrariada pelo princípio da tipicidade fiscal, que nos diz que só haverá obrigação de impostos se houver lei que a preveja, o que significa que essa obrigação não pode nascer de uma integração analógica das normas fiscais que determinam a incidência do imposto, nem de normas de incidência compostas por conceitos indeterminados cuja densificação presuponha uma excessiva margem de livre conformação para a AT, conferindo-lhe um poder arbitrário na definição em concreto da matéria tributável.

Ora, esta abertura da norma consagrada na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, assente em conceitos indeterminados - “*acréscimo patrimonial ou consumo evidenciado*” - viola o princípio da tipicidade das normas fiscais, um dos principais esteios da segurança jurídica e da protecção da confiança num Estado de Direito democrático, uma vez que dela não se retiram quais os limites que a AT terá no momento da respectiva aplicação em concreto, gerando insegurança para os contribuintes que podem vir a ser sujeitos a uma tributação verdadeiramente sancionatória, com base na aplicação desta norma.

De facto, por mais ampla que se aceite a abertura que a norma legal de inci-

dência fiscal possa deixar à AT, designadamente tendo em vista o princípio da praticabilidade da solução legal em causa, do que por certo não há quaisquer dúvidas é de que essa abertura jamais poderá chegar ao ponto de, a pretexto da mencionada luta contra a evasão e fraude fiscais, se autorizar a AT a converter um imposto sobre o rendimento num verdadeiro imposto sobre o património.

E, o que é mais grave ainda, num imposto que, atento o montante exorbitante que pode atingir em virtude do efeito combinado da extensão da matéria tributável com o da taxa progressiva do IRS a que se encontra sujeito, se revela claramente confiscatório do património do contribuinte.

b) O princípio da capacidade contributiva

Conforme afirma Casalta Nabais³⁸ *“a capacidade contributiva abarca dois significados ou aspectos: por um lado, é vista como pressuposto, condição, fonte ou substrato da tributação, e por outro como critério ou parâmetro de tributação. Como substrato ou pressuposto de tributação, a capacidade contributiva tem de basear-se na força ou potencialidade económica do contribuinte, expressa na titularidade ou utilização de riqueza (ou de rendimento). É que, sendo o imposto por definição uma subtracção ou captação coactiva de riqueza, não se vê como possa ser cobrado numa situação em que a mesma falte ou relativamente a um contribuinte que dela não disponha”*.

Por outro lado, não se contestando em absoluto a conformidade constitucional do rendimento presumido, fixado segundo presunções relativas, exige-se, como explica Casalta Nabais, à luz do princípio da capacidade contributiva, que a presunção tenha alguma verosimilhança com a situação patrimonial do contribuinte e que o valor fixado não conduza a situações de intolerável iniquidade.

Como a jurisprudência vem salientando, a utilização de métodos de fixação indirecta da matéria tributável conduz à determinação de valores ficcionados da mesma, valores que não-de poder sempre ser afastados pelo contribuinte através da prova em contrário da aquisição desses rendimentos, pois, se assim não fosse, estaria a admitir-se a tributação assente em valores presumidos, com clara violação do princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos.

Assim, nos casos de avaliação indirecta da matéria tributável, o valor fixado pela

38 Idem, ibidem, p. 463.

AT apenas pode ser considerado conforme às regras e princípios constitucionais, se ficar demonstrado que o contribuinte não conseguiu apresentar elementos de prova adequados e suficientes que permitissem ilidir o valor fixado, e se ficar igualmente demonstrado que o valor fixado pela Administração não é desrazoável quando comparado com o IRS que seria devido por aplicação da regra do artigo 89.º-A da LGT.

Se tivermos em linha de conta que o Acórdão do STA de 16/10/2013³⁹ perfilha a solução de que o regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, é alternativo à alínea d) no caso em que os imóveis são de valor inferior a 250.000,00 €, concluímos, pelas razões já expendidas, que o regime não passa no teste da iniquidade.

Neste contexto, alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, quando interpretado no sentido de que constitui solução alternativa ao regime do artigo 89.º-A da LGT é inconstitucional por violação do princípio da capacidade contributiva.

c) O princípio da igualdade fiscal

Mesmo na sequência do que se afirmou no item anterior, a alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º, no sentido interpretativo em mérito, afronta o princípio da igualdade (e o já abordado princípio da coerência do sistema fiscal).

Na verdade, o n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT estabelece valores presumidos do rendimento tributável que tomam em consideração o princípio de tributação pelo rendimento líquido, estipulando como rendimento padrão não a totalidade do valor dos bens, mas apenas uma percentagem do valor dos mesmos.

O resultado interpretativo adoptado Acórdão do STA de 16/10/2013⁴⁰ é gerador de soluções discriminatórias, dado que é quantificado como acréscimo patrimonial a totalidade do valor do imóvel, ao passo que sendo estes bens juridicamente idênticos aos fixados no quadro do artigo 89.º-A, n.º 4 apenas se imputa 20% do valor da aquisição, com óbvio reflexo no *quantum* do imposto a pagar.

Tal significa que o contribuinte por ter adquirido um bem de menor valor é fiscalmente penalizado, comparativamente a um contribuinte que adquire um bem de maior valor, mas cujo rendimento tributável apenas é considerado em 20% do valor da aquisição.

39 Ver nota 30.

40 Idem.

Trata-se, assim, de um tratamento diferente dado a situações juridicamente idênticas, para o qual não existe nenhum fundamento jurídico válido que legitime a manifesta diferença de tratamento, o que significa que se está na presença de uma discriminação negativa injustificada, que configura uma violação do princípio da igualdade tributária.

Uma discriminação que não pode deixar de se considerar grave se tivermos em conta que (tendencialmente) neste contexto os bens de menor valor são adquiridos pelos contribuintes de menor rendimento, enquanto que os bens de maior valor são adquiridos por contribuintes de maior rendimento.

Ora, o sentido interpretativo em causa conduziria a que se tributasse mais gravemente contribuintes de menor rendimento e mais levemente contribuintes de maior rendimento.

Perante a iniquidade potenciada por esta realidade, o travão a uma interpretação que conduz a este tipo de resultados encontra o conforto no princípio da capacidade contributiva e no princípio da igualdade que impedem que em situações iguais se chegue a resultados distintos.

Como deixou postulado Saldanha Sanches⁴¹ *“Estas valorações constitucionais apontando para uma tributação estruturada segundo o princípio da capacidade contributiva podem dar um sentido a normas que de tal carecem. E definir, em relação a outras, os seus limites negativos de aplicação”*.

Ainda, aqui, a título de peroração, se impõe dizer algo mais.

De acordo com o artigo 104.º da CRP, o imposto que incide sobre o rendimento das pessoas singulares deve ser único e progressivo, nos termos que já se explicaram no Capítulo 1.

Como explica Glória Teixeira a progressividade *“visa uma distribuição equitativa do rendimento através de uma tributação progressiva do rendimento (equidade vertical). Os contribuintes com níveis mais elevados de rendimento ficam sujeitos a taxas mais elevadas de imposto, graduadas em função do montante do rendimento obtido. O sistema progressivo de tributação contrapõe-se aos sistemas regressivo e proporcional de tributação. O primeiro estabelece uma redução gradual das taxas de imposto à medida que o rendimento aumenta e o segundo*

41 Ob. e pág. cit..

*indica apenas uma taxa fixa a aplicar ao rendimento do contribuinte independentemente do seu montante*⁴²”.

O legislador constitucional definiu o princípio da progressividade tributária como regra a observar pelo legislador ordinário, na definição da estrutura do imposto das pessoas singulares.

A interpretação que sustenta a aplicação alternativa da regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT é desconforme com este princípio. De facto, como se referiu, em abstracto, quem tem menores rendimentos adquire bens de menor valor. Na mesma esteira, quem tem maiores rendimentos tende a adquirir bens de maior valor. Pois bem, a um contribuinte de menor rendimento será imputado um valor a tributar de 100% por via da alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º. A um contribuinte em que se detecte uma aquisição injustificada de 250.000,00 € ou superior (de maiores rendimentos), será imputado um rendimento a tributar de (apenas) 20% do valor do bem.

Assim, contribuintes que tenham menor capacidade aquisitiva, e consequentemente, menores rendimentos pagarão mais IRS, e aqueles, com maiores rendimentos, pagarão menos IRS.

Deste modo, tendo em conta que o rendimento padrão à luz do artigo 89.º-A da LGT é de 20% sobre o valor do imóvel e o acréscimo a imputar ao abrigo da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT é de 100%, a aplicação desta regra por via alternativa é inconstitucional por determinar uma solução regressiva de tributação.

Assim, a matriz interpretativa perfilhada no Acórdão do STA de 16/10/2013 é - também - inconstitucional por conduzir a um resultado regressivo de tributação (a rendimentos menores impostos maiores), quando é certo que o legislador constitucional estabelece um regime progressivo de tributação no n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

Naquele Acórdão de 16/10/2013⁴³ que vimos analisando, o STA acolheu o seguinte entendimento: “(...) *nada permite concluir o afastamento da avaliação indirecta no caso de imóveis, verificando-se a situação prevista na alínea f) do artigo 87.º citado. Pelo contrário, representando a aquisição de um imóvel um acréscimo patrimonial e tendo sido o objectivo da alteração da lei evitar a fuga à evasão fiscal* [julgamos que pretendeu o relator escrever fuga e evasão fiscal] *a interpretação lógica a fazer da nor-*

42 TEIXEIRA, Glória, “Manual de Direito Fiscal”, Almedina, 2ª Ed, 2012, pág. 57.

43 Ver nota 30.

ma é exactamente no sentido de a mesma abranger qualquer situação quer relativa a moveis, quer a imóveis (no caso, os de valor inferior a 250.000,00 euros)”.

E acrescenta: “(...) não vemos por que motivo o legislador não poderia estabelecer determinado regime em função do valor. Assim e concretamente quanto a aquisição de imóveis de valor superior a 250.000,00 o legislador entendeu ser de aplicar um regime específico. Quanto as aquisições de valor inferior o legislador entendeu aplicável o regime próprio de outras situações que a lei indica.”

Relativamente à injustiça do resultado interpretativo de que demos notícia, o Acórdão pronuncia-se nos seguintes termos: “(...) é certo que conforme reconhecido no próprio acórdão fundamento, a solução propugnada pelo recorrente pode gerar alguma incoerência. Mas esta é, contudo, uma incoerência do sistema a que apenas por via legislativa, se assim o entender, o legislador pode por termo”, posição que merece a nossa crítica face aos claros problemas de desconformidade com o texto constitucional.

Constituindo objecto da decisão questões de constitucionalidade, o mesmo acórdão consignou a seguinte posição a respeito do princípio da igualdade “(...) só se poderia falar em violação do principio da igualdade se houvesse tratamento distinto em situações incluídas na mesma alínea. Enquadrando-se as situações em alíneas diferentes – a alínea d) ou alínea f) – já não poderemos falar em situações juridicamente idênticas com distinto tratamento, pois este depende de pressupostos diversos”.

No que concerne a compatibilidade desta interpretação com a regra constitucional da progressividade tributaria sustentou o STA no Acórdão que vimos acompanhando que “(...) a progressividade tributaria resulta da existência de diferentes taxas de tributação, aumentando estas a medida que aumenta o rendimento. No caso concreto estamos perante avaliação indirecta e não perante tributação progressiva, sendo irrelevante para este efeito que os valores resultantes da avaliação sejam diversos consoante feita pela alínea d) ou pela alínea f) do citado artigo 87.º da LGT.”.

Apesar do STA contrariar a linha que assinalamos, continuamos a entender não ser possível a aplicação alternativa da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º nos imóveis de valor inferior a 250.000,00 € pelos argumentos que expressámos ao longo desta dissertação.

Aliás, estando tal decisão actualmente em recurso para o TC aguardamos, com redobrado interesse, para saber qual o entendimento que esse Tribunal terá de tal questão.

2.3 O PROBLEMA DA JUSTIFICAÇÃO PARCIAL

O artigo 89.º-A da LGT estabelece como primeiro pressuposto objectivo da aplicação da normatividade do regime da manifestação de fortuna (i) a desproporção superior a 30% para menos relativamente ao rendimento padrão ou (ii) a divergência superior a 100.000,00 € em ambas as hipóteses, por comparação com o rendimento líquido declarado no mesmo período de tributação.

Verificado(s) este(s) pressuposto(s) a lei determina a inversão do ónus da prova cabendo ao contribuinte, tal como decorre do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT (aplicável às duas hipóteses acima referidas), a *“comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a manifestação de fortuna ou acréscimo de património da despesa efectuada”*.

Daqui flui que, verificado o pressuposto objectivo (a desproporção ou divergência) a lei estabelece um segundo pressuposto (a justificação) mas com uma nota adicional: não compete à AT a demonstração de que os rendimentos declarados não correspondem à realidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, mas, por via da inversão do ónus da prova, incide sobre o sujeito passivo a prova de um facto concreto que se traduz na demonstração de que os rendimentos do período correspondem à realidade e que a manifestação de fortuna resulta de fonte alternativa de rendimento, nomeadamente aforro, herança ou rendimentos que pela lei o contribuinte não está obrigado a declarar o que ocorrerá, *vg.*, com rendimentos isentos e de uma forma geral com todos os rendimentos sujeitos a tributação à taxa liberatória.

Invertida a obrigação de provar o contribuinte tem de demonstrar perante a AT a origem das disponibilidades financeiras que lhe permitiram adquirir os bens considerados como manifestações de fortuna, ou o acréscimo do património ou despesa realizada, o que implica uma rigorosa e criteriosa prova sobre a (i) origem dos fluxos financeiros e (ii) a conexão entre as disponibilidades identificadas pelo contribuinte e o concreto acto aquisitivo ou de consumo realizado.

Não bastará, assim, na tarefa justificativa que se exige ao contribuinte, que ele demonstre a realidade do rendimento declarado alegando que adquiriu, *vg.*, determinado imóvel com um dinheiro que recebeu de herança ou de um aforro constituído em resultado da actividade profissional.

A lei, na sua verdadeira interpretação, impõe que o contribuinte demonstre

em concreto e com evidente prova que aquela concreta disponibilidade financeira foi utilizada no pagamento do preço, exigindo-se uma reconciliação entre os movimentos bancários de origem (por exemplo, cheque ou transferência) e o destino que lhe foi dado no momento da aquisição, não bastando ao sujeito passivo alegar ser titular de um depósito bancário.

A “*comprovação*” a que faz apelo o n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT é rigorosa e impõe a rastreabilidade dos fluxos entre o contribuinte e o operador económico que intervém na aquisição do bem.

De outro modo, a lei seria facilmente iludida, bastando ao contribuinte fazer prova da titularidade de um depósito bancário, que sustentaria diversas operações ao longo de vários períodos. Por esta razão a lei, com o conforto da interpretação perfilhada pelos Tribunais Superiores, estabelece a necessidade de serem identificados os fluxos e disponibilidades financeiras que permitiram, em alternativa ao rendimento declarado no período, adquirir determinado bem ou realizar determinada operação de consumo.

Sendo exigível ao contribuinte tal prova, é possível fazer a demonstração da fonte alternativa de fortuna através da origem ou disponibilidades distintas de rendimento. Será a hipótese de um contribuinte que, tendo adquirido um bem imóvel de valor relevante, cujo rendimento padrão evidencia uma desproporção superior a 30% relativamente ao rendimento declarado, mobilizou parte de um depósito a prazo, contraiu um empréstimo e utilizou fluxos provenientes de uma conta sediada no exterior. Convocado para fazer a prova de que os rendimentos declarados correspondem à realidade, o contribuinte poderá não conseguir fazer a demonstração global da licitude dos fundos que lhe permitiram realizar aquela operação.

Caímos, assim, no quadro da justificação parcial, como ocorre nos casos em que o sujeito passivo, chamado a comprovar, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, que correspondem à realidade os rendimentos declarados, apenas opera uma justificação parcial das disponibilidades que deram origem à manifestação de fortuna, ou ao acréscimo de património ou despesa efectuada.

AAT tem vindo a entender, nesta matéria, que em face da ausência de prova efectuada pelo contribuinte relativamente à totalidade das disponibilidades financeiras evidenciadas, se encontram reunidos os pressupostos legais para promover a imputação dos acréscimos patrimoniais no âmbito da categoria G, e nesse caso, tem sido prática dominante imputar a totalidade do acréscimo patrimonial, mesmo

na parte em que o contribuinte objectivamente o justificou.

Dito de outro modo, numa interpretação mais atrevida da Lei a AT entende que o sujeito passivo, no cumprimento do ónus que lhe é imposto pelo n.º 3 do artigo 89.º-A, ou prova a totalidade dos fluxos que justificaram a manifestação de fortuna ou os fluxos parcialmente provados são absolutamente irrelevantes quer para desencadear a aplicação da lei, quer para quantificar o valor do acréscimo patrimonial injustificado a imputar nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º do CIRS.

A questão da justificação parcial concita, assim, dois problemas: (i) saber se, feita a justificação parcial dos fluxos, ainda assim pode a AT aplicar a normatividade do artigo 89.º-A e alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, e (ii) saber se, aplicada a lei ao contribuinte irá ser imputada a totalidade do rendimento padrão ou do acréscimo do património ou despesa, ou a parte da manifestação de fortuna que não foi objecto de justificação.

Entendemos que a interpretação que melhor se coaduna com o espírito da lei é aquela que, em face da justificação parcial, admite a aplicação do regime de que nos ocupamos, mas reconhece a sua relevância na quantificação do acréscimo a imputar ao contribuinte, em termos tais que não sujeite a tributação o segmento da manifestação de fortuna justificada pelo contribuinte. Deste modo, e segundo a interpretação que perfilhamos, a prova ou justificação parcial não tem a virtualidade de impedir, por parte da AT, a aplicação do regime das manifestações de fortuna, mas na sua quantificação apenas é lícito imputar, para cálculo do IRS devido, o valor que não foi devidamente comprovado ou justificado pelo contribuinte.

Este entendimento radica, desde logo, no propósito deste instrumento legal: reintegrar no sistema tributário rendimentos que no momento da percepção não foram sujeitos a tributação. Tratando-se de um instituto que tem em vista tributar rendimentos que não foram declarados e, como tal, não foram reconhecidos pela acção tributária, não faz sentido incorporar no cálculo do imposto fluxos que o contribuinte justificou.

A determinação da quantificação da correcção à custa dos fluxos ou disponibilidades justificadas pelo contribuinte poderá configurar uma intolerável dupla tributação afrontando, ainda, o princípio constitucional da capacidade contributiva e a regra da tributação dos rendimentos reais, sendo ainda desconforme com a regra contida no n.º 2 do artigo 5.º da LGT, segundo a qual *“a tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material”*.

Por outro lado, e a favor deste entendimento milita ainda um argumento adicional: o número 3 do artigo 89.º-A da LGT exige que o contribuinte faça prova de que correspondem à verdade os rendimentos declarados, contrariando a regra do ónus da prova previsto na norma que decorre do n.º 1 do artigo 74.º da LGT.

Esta inversão alivia as responsabilidades da AT e inculca uma obrigação adicional que incide sobre o contribuinte, reservando a AT o poder discricionário de aceitar a justificação apresentada pelo contribuinte.

Estamos, assim, em presença de uma norma que constitui uma excepção, em termos de responsabilidade probatória no Ordenamento Jurídico, e em especial no Ordenamento Fiscal. Por essa razão, a sua interpretação tem de ser feita de harmonia com a lógica restritiva que decorre do n.º 2 do artigo 18.º da CRP, segundo o qual *“a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”*. A norma em apreço impõe que a interpretação do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT seja fiel ao pensamento do legislador constitucional, pelo que a comprovação a que alude este preceito não tem de ser total no campo da quantificação da correcção à matéria colectável. De outro modo estaria o intérprete a admitir sujeitar a tributação, com a inerente exigibilidade do imposto, rendimentos perfeitamente justificados e que, com forte probabilidade, já foram sujeitos a tributação em momento anterior.

Por esta razão, entendemos que apesar da justificação parcial não ter a virtualidade de impedir a aplicação do regime das manifestações de fortuna, os fluxos justificados são relevantes no domínio do apuramento do acréscimo patrimonial a imputar para efeitos de englobamento e tributação na categoria G do IRS.

A este propósito José Casalta Nabais⁴⁴ refere que a *“justificação por parte do sujeito passivo irá relevar no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para fixação presuntiva do montante do «acréscimo patrimonial não justificado» sujeito a imposto”*.

A desconsideração da justificação parcial de manifestações de fortuna levaria, tal como refere José Casalta Nabais, a *“tributar de forma igual situações diversas e para*

44 NABAIS, J. Casalta, *“Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna”*, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Coimbra Editora, Ano 139, n.º 3963 (Jul.-Ago.2010), pp. 363.

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”. Para ilustrar a situação de desigualdade originada pela desconsideração da justificação de parte das manifestações de fortuna, o autor refere ainda que “mal se compreenderia 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 parte significativa da fonte do acréscimo patrimonial”.

Sobre esta temática, embora não de forma unânime, os Tribunais Superiores têm vindo a reconhecer que a comprovação parcial não impede a aplicação do regime constante das alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º, mas têm a sua relevância no capítulo do lançamento, devendo, segundo os arestos mais expressivos, serem desconsiderados na fixação os fluxos justificados pelo contribuinte.

De entre a jurisprudência produzida em sentido concordante com esta tese, salientam-se, pela sua acuidade e clareza de discurso e os Acórdãos do STA (que reproduzimos, em excerto, em nota de rodapé) datados 19/05/2010⁴⁵ e de 16/04/2008⁴⁶.

Em sentido oposto e acolhendo a tese da imputação total de rendimentos para efeitos de determinação da base tributável enfileirou o TCAN, em Acórdão proferido

45 Acórdão do STA de 19/05/2010, proferido no recurso 0734/09: “Assim, embora a justificação parcial não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável da recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição, deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que a recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, já que este montante não está, nem pode estar, sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação” (disponível em www.dgsi.pt).

46 Acórdão do STA de 16/04/2008, proferido no recurso 0734/08: “I - Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, 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 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. II - Verificadas tais situações 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 (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT). III - Quando o sujeito passivo não faça essa prova, e não existam indícios fundados que permitam à AF fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de imóveis, é de 20% do valor de aquisição. IV - 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 porque as manifestações de fortuna evidenciadas, no caso concreto, foram adquiridas com aquele valor (eventualmente com o rendimento declarado). V - Ao considerar que, no caso em apreço, por via da justificação parcial efectuada pela recorrente no âmbito do presente recurso, já não existiria desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão - 20% do valor de aquisição, subtraído do valor justificado - de modo a legitimar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável, fez o Mmo. Juiz “a quo” errada interpretação e aplicação do artigo 89.º-A da LGT” (disponível em www.dgsi.pt).

em 19/02/2009, cujo sumário, pelo seu interesse prático, aqui reproduzimos: “I - Há lugar, nos termos do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, 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 do mesmo preceito ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. II - Verificadas tais situações 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 (n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT). III - O mesmo é dizer que, no caso em apreço, importava aos Recorrentes justificar a totalidade do montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada, ou seja, os suprimentos no montante de € 263.813,28 efectuado por um deles à sociedade de que é sócio, não bastando a justificação parcial desse valor, para evitar a aplicação do método indirecto de avaliação da matéria colectável. IV - Quando o sujeito passivo não faça essa prova, ou seja, não justifique na totalidade o montante que permitiu a manifestação de fortuna evidenciada e não existam indícios fundados que permitam à AT fixar rendimento superior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela constante do n.º 4 do citado artigo 89.º-A da LGT, que, no caso em apreço, tratando-se de suprimentos, é de 50% do valor anual, isto é, €131.906,64.”⁴⁷

Creemos que este não é, pelas razões já apontadas, o melhor critério interpretativo e que a exegese da lei aponta no sentido da justificação parcial relevar para a fixação presuntiva no montante do acréscimo patrimonial não justificado sujeito a tributação.

47 Acórdão do TCAN, proferido em 19/02/2009, no recurso 352/08 e disponível em www.dgsi.pt.

3) OS MEIOS DE REACÇÃO DOS CONTRIBUINTES

De acordo com o n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT, *“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”*.

Esta norma visa fixar o mecanismo de reacção que os contribuintes podem desencadear no caso de ser praticada uma ilegalidade no procedimento que tenha em vista imputar o acréscimo patrimonial resultante da indução do rendimento padrão previsto na alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º e do artigo 89.º-A da LGT.

A expressão *“constante deste artigo”* que o número 7 encerra veio suscitar interpretações divergentes nos casos em que o acréscimo injustificado é imputado para efeitos da aplicação da regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

O Recurso Contencioso (no caso específico das manifestações de fortuna) é o processo judicial tributário, por excelência, e tem por função a tutela plena e efectiva em tempo útil, dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária (artigo 96.º do Código do Procedimento e Processo Tributário – CPPT) surgindo em regra, na sequência de um acto tributário, com o qual o contribuinte não está de acordo no todo ou em parte por considerar ter ocorrido uma ilegalidade.

A decisão de aplicação da tributação por métodos indirectos configura, neste caso, um acto destacável passível de impugnação autónoma face à relação de prejudicialidade entre o acto preparatório e o acto de liquidação⁴⁸.

Através do Recurso Contencioso, o contribuinte procura obter a anulação total ou parcial dos actos tributários que considera ilegais e, conseguir assim, conforme refere a LGT a *“(...) imediata e plena reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade”* (artigo 100.º).

Deste modo, o Recurso Contencioso é o meio processual adequado a obter a anulação de um acto praticado pela administração, ou a declaração da sua nulidade ou existência (artigo 124.º do CPPT), podendo ser objecto de Recurso, os actos a que se referem os artigos 97.º do CPPT, e artigo 95.º da LGT, quando na

48 Neste sentido, XAVIER, Alberto, *“Conceito e natureza do acto tributário”*, páginas 243 e seguintes.

sua formulação seja cometida alguma ilegalidade.

No Recurso Contencioso, além de se identificar o acto em crise expondo os factos e as razões do direito que fundamentam o pedido, bem como a entidade que o praticou, devem ser oferecidos os documentos que se disponham para provar os factos que se alegam, arroladas testemunhas, e requerer outros meios de prova, se necessários (nomeadamente pericial).

O que aqui se afirma sendo verdade para o comum dos processos de Impugnação Judicial, cujo ónus da prova recai sobre o contribuinte que tem de demonstrar os factos em que sustenta a tese que determinará a anulação do acto tributário, é reforçadamente verdade nos casos em que o dever de prova que incide sobre o contribuinte é um dever “*acrescido*”.

De facto, como se explicou em sede de procedimento gracioso o regime das manifestações de fortuna da alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º conjugado com o artigo 89.º-A da LGT estabelece uma inversão do ónus da prova, competindo ao contribuinte demonstrar que, ocorrendo uma assimetria entre o rendimento declarado e a manifestação de fortuna é outra a razão de ser dos fluxos evidenciados.

Assim, competirá, em primeira linha, ao contribuinte demonstrar a veracidade do declarado, e, caso a AT prossiga com a fixação, fazer a demonstração judicial de que os factos alegados em sede de procedimento tributário ou a explicação para a existência de tais fluxos ou rendimentos radicam numa explicação séria e consistente.

A norma citada determina o mecanismo de reacção no caso de fixação de rendimentos por aplicação das regras atinentes às manifestações de fortuna, na hipótese em que o valor é calculado de harmonia com o quadro previsto no n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT.

Neste caso, o contribuinte pode interpor Recurso Contencioso no prazo de dez dias que, excepcionando a regra geral, terá efeito suspensivo do acto de liquidação. Daqui flui que, enquanto não for decidido o Recurso, a administração fiscal fica impedida de proceder à quantificação da prestação tributária.

Compreende-se que, por esta razão, o Recurso Contencioso seja tramitado como processo urgente aplicando-se as regras previstas no artigo 146.º-B do CPPT, ficando expressamente afastado o regime de tutela previsto no artigo 91.º da LGT. A este propósito deixa-se uma nota relevante para afirmar que, apesar do n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT reduzir os elementos de prova à forma meramente

documental, o TC já se pronunciou pela inconstitucionalidade desta limitação, pelo que é hoje pacífico que se aplica a regra do artigo 115.º do mesmo diploma, podendo o contribuinte produzir prova pericial e testemunhal.

A referida decisão considerou materialmente inconstitucional o n.º 3 do artigo 146.º-B do CPPT, por violação do artigo 20.º da CRP, visto que aquela norma nega ao sujeito passivo a possibilidade de alegar determinados factos com base em prova diferente da documental.

O TC entendeu 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 artigo 89.º-A da LGT não seja possível ao contribuinte apresentar prova testemunhal destinada à comprovação dos factos que invoque, a interpretação da norma não pode restringir-se à mera interpretação literal.

Este entendimento está relacionado com o ónus da prova, recaindo, como já se explicou, 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 ou o acréscimo de património ou consumo.

O TC considerou que o contribuinte, perante uma decisão de avaliação indirecta em face de indícios de manifestações de fortuna, poderia deparar-se com uma inultrapassável dificuldade em realizar a prova a que esta obrigado e ilidir o ónus probatório, sendo confrontado com uma impossibilidade de demonstração dos factos que suportavam os seus direitos ou interesses. Entendeu-se assim que *“(...) essa limitação, que, em tais situações, redundava 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 Constituição⁴⁹.”*

Decidiu, assim, o Tribunal julgar inconstitucional, por violação n.º 1 do artigo 20.º em conjugação com o n.º 1 do artigo 18.º, 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 LGT, na medida em que exclui a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.

Já nos parece menos claro o regime de reacção nos casos em que a AT pro-

49 Acórdão do TC n.º 646/2006, de 28.11.2006, que pode ler-se em www.tribunalconstitucional.pt.

move a fixação da matéria colectável com recurso ao dispositivo previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

No nosso entendimento a solução que melhor se adequa é o regime do Procedimento de Revisão previsto no artigo 91.º da LGT.

Na verdade, a LGT consagra no artigo 87.º as diversas hipóteses que legitimam o recurso à avaliação indirecta. A alínea d) reporta-se às manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A da LGT, sendo certo que a alínea f) legitima o recurso à avaliação indirecta sempre que esteja em causa um acréscimo de património ou despesa efectuada de valor superior a 100.000,00 €.

Assumida a distinção entre os dois regimes, que resulta da separação dos dois mecanismos em duas alíneas distintas, entendeu o legislador desenvolver o mecanismo da alínea d) no artigo 89.º-A, que define, no essencial, os pressupostos de aplicação do regime, a forma de determinação da matéria colectável, e bem assim, as garantias do contribuinte. Paralelamente a esta solução legal, a alínea f) do n.º1 do artigo 87.º da LGT consagra a legitimidade do recurso à avaliação indirecta no caso de se verificar a citada divergência, socorrendo-se quanto ao cálculo do rendimento a tributar, da norma constante do n.º 4 do artigo 89.º-A, da LGT.

A aplicação do regime do artigo 89.º-A da LGT não é “*em bloco*”, com todos os elementos que o integram, mas apenas neste segmento específico do método que permite à Administração Fiscal calcular o rendimento a imputar como acréscimo patrimonial injustificado, nos termos do artigo 9.º do CIRS.

Aliás, de outro modo o legislador teria optado por incluir os dois regimes na mesma alínea, ou remeter o regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º para a totalidade das regras emergentes do artigo 89.º-A da LGT. Todavia, não tendo optado por esta solução, não é lícito concluir que o regime de garantia do n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT também se aplica nos casos em que a Administração Fiscal imputa rendimentos nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT, pois seria admitir, por um lado, uma remissão global para o regime do artigo 89.º-A, que não consta expressamente daquele preceito, e por outro, que o n.º 7 do artigo 89.º-A, estaria a ser objecto de aplicação analógica.

Recordamos que o número 7 expressamente refere que “*a decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante deste artigo (...)*”, particulari-

zando, assim, a aplicação do recurso ao caso específico e singular do artigo 89.º-A.

Ora, por estarmos no domínio dos elementos sob reserva da Lei da Assembleia da República (n.º 2 do artigo 103.º da CRP), o n.º 4 do artigo 11.º, da LGT não permite a integração por analogia.

Deste modo, não existindo remissão expressa da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT para o regime global do artigo 89.º-A da mesma Lei, deste apenas tem aplicação o segmento do n.º 5, pelo que o mecanismo de reacção contra o acto de fixação terá de ser necessariamente o regime geral do artigo 91.º da LGT, isto é, o Procedimento de Revisão, que assume a natureza de elemento garantístico genérico no domínio da avaliação indirecta, sempre que a lei expressamente não estabeleça solução distinta.

Sobre esta matéria a AT assumiu posições distintas. Numa primeira fase e no âmbito do recurso hierárquico 2009/801 foi sustentado o seguinte entendimento, sancionado por despacho do Director Geral dos Impostos de 25/09/2009: *“Nos artigos 87.º e 89.º-A, da LGT, está previsto a avaliação indirecta com base nos pressupostos previstos naquelas normas.*

Da fixação do rendimento colectável efectuada nas situações previstas no artigo 87.º, da LGT, cabe reclamação (pedido de revisão) a que se refere o artigo 91.º, da LGT, isto é, quando o contribuinte pretender, por via administrativa, discutir o quanto da matéria colectável que for fixado.

Estando previsto nos termos do artigo 89.º-A, n.º 1, da LGT, a fixação do rendimento colectável pelo método indirecto ali referido, da respectiva decisão que vier a ser proferida cabe recurso para o tribunal tributário, de acordo com o disposto no n.º 7, do mencionado artigo.

Da redacção do n.º 7 do artigo 89.º-A, da LGT, infere-se, pois, que só da decisão da avaliação da matéria colectável com recurso ao método indirecto que está previsto naquele artigo, nomeadamente no seu n.º 1, é que cabe recurso para o tribunal e não da avaliação da matéria colectável cujos pressupostos estão enumerados nas diversas alíneas do artigo 87.º, da mesma lei. Desta última cabe reclamação que está prevista no artigo 91.º, da LGT.

Na situação em análise, a decisão da avaliação da matéria colectável com recurso à avaliação indirecta, assentou no pressuposto referido no artigo 87.º, alínea f), da LGT (em vigor ao tempo), não se subsumindo tal método de avaliação indirecta no que está previsto no artigo 89.º-A, n.º 1, daquela lei, conforme redacção dos

n.ºs 6 e 7 deste artigo, cuja redacção deste último número contém a expressão “... pelo método constante deste artigo...”.

Ainda de acordo com a decisão referida, não obstante o preceituado no n.º 5, do artigo 89.º-A, da LGT, que dispõe sobre o enquadramento (categoria) do rendimento colectável em sede de IRS que for determinado por avaliação indirecta referida na alínea f) do artigo 87.º, da LGT, não se infere que tal método seja o que está previsto no artigo 89.º-A, n.º 1, da mesma lei”.

Na situação em concreto defende a AT “(...) tendo os SIT fundamentado a avaliação indirecta no artigo 87.º, alínea f), da LGT, o meio próprio de reacção não é o que está previsto na norma do n.º 7 do artigo 89.º-A, da citada lei (recurso para o tribunal), mas sim o pedido de revisão da matéria colectável a que se refere o artigo 91.º, da LGT, como alega a recorrente”.

Este entendimento, induzido por uma decisão superior, foi mantido como critério pela AT, passando os contribuintes a serem notificados para deduzir Procedimento de Revisão nos casos em que a matéria colectável tinha sido fixada com recurso ao regime da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Porém, posteriormente, e tendo em conta a informação 844/2010 de 25/11/2010 da Direcção dos Serviços de Justiça Tributaria a Administração Fiscal alterou o seu entendimento relativamente a esta questão, fixando o seguinte critério interpretativo: “(...) nas situações em que seja fixada a matéria tributável com recurso ao método indirecto previsto nos artigos 87.º, alínea f), actual n.º 1, alínea f) e 89.º-A, n.º 5, ambos da LGT, o meio próprio de reagir contra aquela decisão e, por antecipação, contra a liquidação que se baseie nessa avaliação, é o recurso que está previsto no n.º 7 do mencionado artigo 89.º-A”.

Actualmente tem sido este o procedimento da AT relativamente ao mecanismo de tutela nas hipóteses em que o acréscimo de rendimento é calculado de harmonia com a regra da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Sobre esta matéria pronunciou-se o TCAN, em Acórdão proferido em 02/07/2010, sustentando, no essencial, que “(...) o meio de reacção à decisão de avaliação indirecta que aqui se encontra em litígio (a que se reporta a aplicação do artigo 87.º, n.º 1, al. f)) é o recurso perante o Tribunal Tributário e não já o Procedimento de Revisão da Matéria Tributável previsto no artigo 91.º da LGT. Isto porque, de acordo com o n.º 7 do artigo 89.º-A da LGT, cabe recurso para o Tribunal Tribu-

tário da decisão de avaliação da matéria colectável pelo método indirecto constante daquele artigo. Na situação presente, embora a norma que legitima o recurso à avaliação indirecta não seja a do n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, mas antes a que se encontra na al. f) do artigo 87.º do mesmo diploma legal, o certo é que, nesta situação, o método indirecto de fixação da matéria tributável é o que consta do n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT⁵⁰”.

Apesar de sinalizada a posição assumida pela AT e da jurisprudência dos nossos Tribunais, entendemos que o mecanismo adequado para a fixação promovida nos termos do artigo 87.º n.º 1 f) será o procedimento de revisão.

Admitimos que a similitude do mecanismo reclame um tratamento paritário dos meios de reacção no caso de manifestações de fortuna.

Contudo, esse propósito exigirá, na nossa leitura, uma intervenção pela via legislativa que adeque formalmente o regime garantístico das alíneas d) e f). do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

⁵⁰ Acórdão do TCAN de 02/07/2010, proferido no processo n.º 2376/09.5BEPRT, que pode ler-se em www.dgsi.pt. No mesmo sentido, tomou posição o TCAN no Acórdão de 22/01/2009, Recurso 01695/08.2BEPRT, disponível em www.dgsi.pt, apesar de ser distinto o objecto do Recurso.

4) O REGIME PROBATÓRIO. DEVER E EXTENSÃO

Como já tivemos oportunidade de salientar, de acordo com o regime excepcional previsto na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º e no n.º 1 do artigo 89.º-A da LGT, à AT compete (i) demonstrar o desvio superior a 100.000 € entre o rendimento declarado e o acréscimo de património ou consumo ou (ii) evidenciar a desproporção superior a 30% entre o rendimento declarado e o rendimento padrão, cabendo ao contribuinte demonstrar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e é outra a fonte da manifestação de fortuna.

Ao inverter o ónus da prova esta norma excepcional afasta a aplicação da regra constante do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, segundo a qual “*O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque*”.

Trata-se de uma técnica de presunção de rendimento que, como refere João Sérgio Ribeiro⁵¹, tem a natureza de “*uma presunção iuris tantum que possibilita que se comprove que, num determinado caso concreto, possa não existir o nexo de probabilidade ou nexo lógico assumido na lei. Tal acontecerá se o sujeito passivo demonstrar como as manifestações de fortuna resultam, não de um rendimento oculto que se presumiu, mas de uma fonte diversa. Cabe, portanto, ao sujeito passivo demonstrar que as regras da experiência que a lei acolhe não se verificaram naquele caso concreto*”.

Na redacção original, e a respeito do dever de prova que incide sobre o contribuinte, a LGT continha o seguinte regime: “*n.º 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 estejam obrigados a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito*”.

A propósito da obrigação de comprovação da veracidade dos rendimentos declarados, escreveu João Sérgio Ribeiro⁵² que “*(...) entre as várias justificações e*

51 RIBEIRO, João Sérgio, ob. cit. pág. 300.

52 Idem, ibidem, p. 300.

argumentos utilizados pelo sujeito passivo para ilidir a presunção, podem figurar as seguintes razões: herança ou doação; os rendimentos do ano ou anos anteriores ao da verificação das manifestações de fortuna podem justificá-los; os rendimentos não declarados estarem isentos; o sujeito passivo poder comprovar que não é titular ou frui do bem que corresponde à manifestação de fortuna; os rendimentos não declarados e que justificam as manifestações de fortuna podem referir-se a um outro período de tributação e serem, eventualmente, não tributáveis devido ao facto de ter caducado o direito à sua liquidação”.

Na redacção mais recente do n.º 3 do artigo 91.º-A introduzida pela Lei 94/2009 de 1 de Setembro, o legislador acomodou o dever de prova que impende sobre o contribuinte, fixando o seguinte texto: *“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”.*

A nova redacção da lei substituiu a palavra *“prova”* por *“comprovação”* que nos parece em nada contender com a responsabilidade probatória que incide sobre o sujeito passivo e amputou o enunciado exemplificativo do tipo de justificação que o contribuinte pode invocar, o que nos parece, também, em nada colidir com a retórica justificativa que o contribuinte pode suscitar para demonstrar que os rendimentos declarados são os rendimentos reais do período. De facto, na redacção originária, a lei, ao apontar a justificação possível, tinha um enunciado perfeitamente exemplificativo, apenas exigindo a plausibilidade dos argumentos que comprovassem serem reais os rendimentos declarados. Na redacção em vigor o legislador mantém a tónica sobre o dever de prova relativamente à demonstração de que os rendimentos declarados são verdadeiros, podendo o contribuinte, nesta sua tarefa probatória, fazer a demonstração, nos mesmos termos em que o fazia anteriormente relativamente à fonte alternativa da fortuna.

Assim, independentemente da lei apontar caminhos justificativos, o sujeito passivo pode demonstrar a sua anormal capacidade aquisitiva através de rendimentos que obteve em momento anterior (aforro), rendimentos que recebeu por via hereditária ou gratuita (herança), rendimentos que não estavam obrigados ao processo declarativo (tributados *vg.* por via de taxas liberatórias), pelo que a remoção da parte final do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, em nada contende com a latitude do lastro de argumentos que

ao contribuinte é legítimo invocar para justificar a manifestação de fortuna.

Mais sensível será a justificação com base na percepção de rendimentos que, não tendo pago impostos, foram auferidos em momento relativamente ao qual já não é possível a liquidação por ter decorrido o prazo de caducidade. Sobre esta matéria o n.º 1 do artigo 45.º da LGT estabelece que “(...) o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não foi validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos (...)”.

Discorrendo sobre esta temática, Diogo Leite Campos sustenta que “tanto a presunção da obrigação tributária como a caducidade do direito de liquidar impostos se fundam no não uso do direito pelo titular activo (...) o direito não exercido na caducidade é o direito de liquidar o imposto tornando-o certo e exigível. Ao perder o direito de liquidar o imposto a obrigação tributária manter-se-á indefinidamente não-certa e não-exigível⁵³”.

Daqui flui que, esgotado – genericamente – o prazo de quatro anos o Estado deixa de poder exercer a acção tributária e conseqüentemente de poder exigir o imposto por rendimentos que escaparam à tributação. Este regime legal inspira-se na ideia de confiança e garantia dos cidadãos, impedindo que a todo o tempo a AT possa exigir o imposto por rendimentos que não foram sujeitos a imposto penalizando-se, assim, a sua inércia com a inerente fixação de um prazo que tem clara natureza garantística.

Neste contexto, parece nítido que o regime das manifestações de fortuna não pode permitir ao Estado recuperar um prazo que já se esgotou por via da caducidade, não sendo legítimo exigir-se ao contribuinte imposto por um rendimento que foi auferido para além dos quatro anos da caducidade do direito à liquidação previsto no artigo 45.º da LGT. De outro modo, estaria o legislador a introduzir um elemento de insegurança a que aquela norma quis obstar, violando a regra básica da protecção da confiança do administrado.

À vista do que fica dito é absolutamente claro que, no perímetro das justificações que o contribuinte pode apresentar, inserem-se, como sublinha João Sérgio Ribeiro, os rendimentos auferidos “(...) num outro pedido de tributação (...)” e que não possam ser tributados “(...) devido ao facto de ter caducado o direito à sua liquidação (...)”⁵⁴.

53 CAMPOS, Diogo Leite, “Direito Tributário”, 2ª Ed. Almeida, 2000, p. 435.

54 Ver nota 50.

Solução que, aliás, está em linha com o direito espanhol que no já citado artigo 39.º da LIRPF estabelece na parte final que *“os ganhos patrimoniais não justificados integram-se na base geral de liquidação do período tributário do ano a que diz respeito, salvo se o contribuinte provar suficientemente que já era titular dos bens ou direitos correspondentes em data anterior à do período de caducidade⁵⁵”*.

Daqui flui que, quer à luz da lógica do regime nacional, quer na esteira do direito comparado, não pode a AT promover a liquidação de IRS sobre putativas manifestações de fortuna, ou acréscimos de património ou consumo, se o sujeito passivo, no dever de comprovar que os rendimentos declarados correspondem à realidade, fizer prova de que a capacidade aquisitiva extraordinária resulta de rendimentos obtidos em período anterior e que, mesmo não tendo pago imposto, sobre eles já recaiu a caducidade, tornando a respectiva obrigação *“(…) indefinidamente não-certa e não-exigível (…)”*, nas palavras de Diogo Leite Campos atrás citadas.

Se assim não fosse, como se referiu, estaríamos na presença de um regime intrinsecamente incongruente, pois a um tempo impediria a AT de exigir impostos por rendimentos obtidos em prazo já caducado e a outro permitiria, através do regime das manifestações de fortuna, promover extraordinariamente a liquidação do imposto por rendimentos sobre os quais tinha caído o manto da caducidade, contrariando a ideia de previsibilidade e garantia que se quis instituir com o regime de caducidade e prescrição que, para além do mais, integram o naipe das garantias do contribuinte e estão sujeitos a especial vocação garantística que lhes empresta o princípio da legalidade da lei formal previsto no n.º 2 do artigo 103.º da CRP.

Malgre tout, para que o contribuinte possa com êxito desenvolver esta justificação é necessário que demonstre de forma inequívoca que a origem dos fluxos que permitiram a aquisição do bem ou o acréscimo de património ocorreu em determinado momento específico, sempre antes dos quatro anos a que alude o artigo 45.º da LGT. De outro modo estaria aberto o caminho para justificar todos os fluxos e com tal solução frustrar-se-ia o propósito da regra das alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

Assim, apesar do sujeito passivo poder demonstrar que os rendimentos declarados no período correspondem à realidade e que a fonte alternativa de fortuna resulta de rendimentos auferidos em período já caducado, sobre ele impende o

55 Ver nota 17.

dever de provar o exacto momento em que tais rendimentos ingressaram na sua esfera patrimonial. Em paralelo, e como já dissemos, impõe-se que seja demonstrado que foi esse concreto rendimento que deu origem ao processo aquisitivo que está na mira do procedimento tributário com vista à aplicação da regra das manifestações de fortuna.

Tal prova, podendo ser feita por qualquer meio admitido em Direito, parece fácil e perfeitamente possível quando o fluxo financeiro tem tradução em movimento bancário, face ao registo que dele fica na conta bancária do contribuinte ou nos elementos internos da instituição, existindo sempre provas exógenas, externas ao sujeito passivo, que permitem demonstrar o momento da percepção do rendimento e a sua sujeição – ou não – à citada regra da extinção da obrigação fiscal pelo decurso do tempo.

O problema coloca-se, todavia, nos casos em que a disponibilidade do contribuinte não tem esta leitura e decorre, por exemplo, de um depósito ou movimento efectuado em numerário. Neste caso, apesar de continuar a ser possível a prova do momento do ingresso na sua esfera patrimonial, temos de reconhecer que são redobradas as dificuldades de prova que recaem sobre o sujeito passivo, face às inerentes dificuldades em demonstrar que aquele valor em numerário foi obtido em certo momento concreto.

Sobre o direito à prova e seu enquadramento no âmbito do princípio constitucional da proibição da indefesa, iremo-nos pronunciar no capítulo subsequente.

No imediato apenas diremos, para rematar esta matéria, que – seja em numerário, seja em meio rastreável – o contribuinte que alegue ter recebido o rendimento que permitiu adquirir o bem considerado como manifestação de fortuna em período fiscal já caducado terá de fazer a prova do momento do ingresso de tais valores na sua esfera jurídica.

O insucesso da prova relativamente a tal facto, legitimará a imputação do acréscimo patrimonial injustificado e a conexas tributação em IRS.

Trata-se de uma prova exigente, da responsabilidade do contribuinte, mas que se explica à luz do propósito anti-fraude que está subjacente ao regime de que nos ocupamos.

Esta temática suscita um problema interpretativo complementar: o de saber se ao contribuinte apenas é exigível a prova sobre a fonte originária dos rendimentos ou

sobre ele recai também a obrigação de demonstrar a licitude dos rendimentos que deram origem aos fluxos que originaram o fenómeno das manifestações de fortuna.

Pense-se, por exemplo, e para melhor ilustrar o problema, num contribuinte que, verificada a assimetria com o rendimento declarado e a compra de um bem, fica sob a alçada do artigo 89.º-A da LGT, com a inerente obrigação de comprovação da veracidade dos rendimentos declarados. Em cumprimento desta obrigação o sujeito passivo demonstra que a aquisição efectuada no ano de 2013 resulta da desmobilização de um depósito a prazo constituído no ano de 2012. A questão, por referência a este caso concreto, é a de saber se a AT Ihe pode exigir a prova de licitude dos rendimentos que deram origem ao depósito a prazo constituído em 2012, ou se o dever de prova se esgota com a comprovação de que em 2013 era já titular da quantia que Ihe permitiu adquirir o bem e que, como tal, correspondem à realidade os rendimentos declarados no ano de aquisição.

Assim, a questão em apreço traduz-se no problema de saber se o contribuinte tem de provar a fonte de rendimento que permite a aquisição de bens considerados como manifestações de fortuna, ou se tem de demonstrar também que os rendimentos que permitiram a aquisição dos bens considerados como acréscimos patrimoniais foram sujeitos a tributação quando ingressaram na sua esfera jurídica.

Nesta matéria, a AT tem vindo a considerar como prova insuficiente a mera apresentação de justificação de valores aplicados na aquisição de bens considerados como manifestações de fortuna relevantes, exigindo a comprovação de licitude da fonte original, de onde provêm os rendimentos investidos na aquisição de bens.

Contudo, os Tribunais têm acolhido uma versão mais prudente. É marcante sobre esta questão o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 5/7/2005 que sustenta: *“Poderia o legislador ter estabelecido que compete ao contribuinte a prova da forma como adquiriu os meios que Ihe permitiram determinadas manifestações de fortuna, sob pena de avaliação indirecta do rendimento tributável. (...) Mas a nosso ver a lei não foi tão longe, ficando-se pela inversão do ónus da prova da veracidade dos rendimentos declarados no ano em causa, bastando ao contribuinte demonstrar que os meios que Ihe permitiram as manifestações de fortuna em causa não estão sujeitos a declaração nesse ano⁵⁶”*.

56 Acórdão do TCAS de 5/7/2005, tirado no proc. 00649/05, disponível em www.dgsi.pt.

É, assim, seguro concluir que à luz do Direito constituído a AT tem a faculdade de exigir que o contribuinte faça prova da origem do rendimento que permitiu adquirir os bens identificados no quadro do n.º 4 do artigo 89.º-A da LGT, não podendo, contudo, exigir a demonstração da licitude ou regularidade dos capitais que deram origem a tais rendimentos, pois o que está em apreciação é apenas averiguar se os capitais em causa correspondem a rendimento omitido na declaração de rendimentos do ano a que respeita a prática dos factos e não relativamente a declaração de rendimentos de anos transactos.

Podemos assim afirmar que basta ao contribuinte fazer prova de que mobilizou nos anos a que respeita a tributação capitais suficientes já detidos em conta, sem que tenha de demonstrar a forma de aquisição desses capitais, ou seja, a fonte originária dos rendimentos.

De outro modo, estariam criadas condições para que a AT fosse, sem limites, exigindo a demonstração de licitude do capital investido, da origem desse capital, e assim sucessivamente, determinando uma lógica de prova impossível para o contribuinte.

Ademais, do ponto de vista da responsabilidade probatória que incide sobre o contribuinte, face à inversão do ónus da prova que excepciona a regra do n.º 1 do artigo 74.º da LGT, importa ter em conta o pensamento perfilhado pelo TC no Acórdão n.º 84/2003 a propósito da alínea b) do n.º 2 do artigo 89.º-A da LGT.

Nesta decisão, o TC apreciou os argumentos da doutrina no sentido de que, a exigir-se ao contribuinte, a partir da inversão do ónus da prova, a demonstração de que os rendimentos declarados correspondiam à realidade e que não haviam sido omitidos valores que tornassem possível a manifestação de fortuna, estaria o legislador a exigir uma prova irrazoável, na esteira de Rui Duarte Morais, que enuncia que “(...) *para além de demonstrar a origem dos rendimentos que sustentaram a aquisição, o contribuinte teria ainda de provar a não sonegação ou ocultação de outros rendimentos na declaração, o que materializaria uma prova quase impossível, e, nessa medida, uma exigência inconstitucional, por negar o direito à tutela jurisdicional efectiva (...)*”⁵⁷.

Naquele Acórdão do TC deixou-se expresso que “(...) *assente a declaração do contribuinte numa presunção de veracidade que, segundo o ensinamento de Teixeira Ribeiro (‘Sistema fiscal português’ n.º 6 in Boletim de Ciências Económi-*

57 MORAIS, Rui Duarte, “Sobre o IRS”, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2008, p. 133 e s.

cas, 1991) varia consoante o grau de confiança que merecem os elementos fornecidos pelo contribuinte, pode o legislador prever situações baseadas em elementos de normalidade em que o ónus da prova se inverta contra o contribuinte.

O estabelecimento dessas presunções há-de, porém, ter um fundamento de razoabilidade e não onerar o contribuinte com uma prova impossível ou excessivamente onerosa que transforme em regra a excepção da tributação pelo rendimento normal⁵⁸.

Radica tal entendimento na circunstância de se perceber que o direito à prova, reportado tanto aos meios de prova que hão-de ser admissíveis como a uma repartição equitativa do seu ónus, constitui uma das garantias fundamentais em que assenta o acesso ao direito e aos Tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva, cuja compressão terá de respeitar necessariamente os pressupostos das restrições aos direitos, liberdades e garantias fundamentais constante dos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º da CRP.

Uma nota final para um último problema que resulta da inversão do ónus da prova: apurar se, face à regra do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, sobre o contribuinte recai integralmente o ónus da prova ou, ainda assim, a AT não se pode demitir da “sua” responsabilidade probatória durante o procedimento conducente à determinação dos pressupostos de aplicação dos métodos de avaliação indirecta previstos nas alíneas d) e f) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT.

A questão não se coloca ao nível de invocação e determinação do pressuposto objectivo; é absolutamente evidente que a AT tem de demonstrar (i) a propriedade ou fruição dos bens constantes da tabela do número 4 do artigo 89.º-A, (ii) a desproporção entre o rendimento padrão e o rendimento declarado ou (iii) o desvio superior a 100.000 € entre o rendimento do período e o acréscimo do património ou consumo.

Sobre esta matéria a lei é inequívoca, tanto mais que, a respeito do dever de fundamentação, definiu os parâmetros do conteúdo do acto tributário, estabelecendo no n.º 4 do artigo 77.º da LGT que “A decisão da tributação pelos métodos indirectos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável (...) ou fará

58 Acórdão do TC n.º 84/2003, de 12/02/2003, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes (...) e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável”.

O problema coloca-se, por consequência, não ao nível da prova quanto a tais pressupostos, mas a factos ou elementos que transcendem a actividade probatória primária, isto é, a que objectivamente decorre das normas enunciadas.

Posta assim a questão, entendemos que a AT, respaldada na inversão do ónus da prova, não se pode demitir do dever de recolha de informações e elementos que sustentadamente lhe permita desencadear a normatividade emergente da alínea f) do n.º 1 do 87.º e do 89.º-A da LGT.

Na verdade, a AT está adstrita a uma actuação vinculada aos princípios da justiça e da imparcialidade, com concretização no artigo 58º da LGT, decorrendo para esta uma particular injunção normativa de actuação segundo critérios de isenção na averiguação das situações fácticas, realizando todas as diligências que se afigurem necessárias para averiguar a verdade material, independentemente de os factos a averiguar serem contrários aos interesses patrimoniais que à administração fiscal cabe defender.

Por força dessa norma, a AT deve realizar todas as diligências que sejam objectivamente relevantes para a concreta averiguação da realidade factual em que a decisão do procedimento deve assentar, trazendo todas as provas relativas à situação fáctico-material decidenda.

Note-se que, como é pacífico na jurisprudência, as regras e critérios do ónus da prova não interferem com a actuação do princípio do inquisitório, sendo que este actua funcionalmente antes de definida a matéria de facto, como dimensão aquisitiva dos elementos necessários à decisão, não podendo a AT valer-se das regras do artigo 74.º da LGT, para deixar de realizar as diligências que sejam necessárias ao apuramento da verdade material.

Com efeito, o *princípio do inquisitório*, que se materializa na descoberta da verdade material e que se traduz no poder-dever que impende sobre a AT, de diligenciar com vista à descoberta da verdade material, justifica-se pela obrigação da prossecução do interesse público imposto à actividade da administração fiscal (n.º 1 do artigo 266.º da CRP e 55.º da LGT) e é o corolário do dever da imparcialidade por que deve alinhar a sua actividade.

Como defendem Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues e José Lopes de Sousa⁵⁹ *“a falta da realização pela Administração Tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada”*.

Assim, compete à AT realizar oficiosamente as diligências que entenda pertinentes para a demonstração dos elementos atinentes à aplicação do regime das manifestações de fortuna ou sequenciar os pedidos de recolha de informações que, por iniciativa do contribuinte, lhe forem apresentados.

Será a hipótese de um contribuinte pretender demonstrar a origem de certos fluxos financeiros através de documentos bancários que a instituição não disponibilizou. Se o contribuinte, no âmbito do procedimento, solicitar à AT que oficie a instituição e tal pretensão lhe for recusada pelas autoridades fiscais, decidindo-se pela fixação imediata, não temos dúvidas que o acto é ilegal por violação do dever de prova que incide (também) sobre a AT, e que constitui emanação directa do princípio do inquisitório.

Sobre questão de idêntica natureza, e alinhando por este entendimento, o TCAN tomou posição decidindo que *“a prova tanto pode ser feita através de elementos probatórios oferecidos pela própria interessada, como pode ser feita pela AT, sabido que esta deve, no âmbito da descoberta da verdade material, providenciar, oficiosamente, pela junção de todos os elementos de que disponha com interesse para a decisão da causa, designadamente aqueles que tenham sido expressamente evocados pela recorrente. Por outro lado, o próprio Tribunal pode e deve diligenciar (oficiosamente, a requerimento, ou por sugestão das partes) pela obtenção de todos os elementos probatórios que revelem ter interesse para a boa decisão da causa, poder que dimana ou provém do princípio do inquisitório que vigora, como princípio estruturante, no processo judicial tributário, e que significa que o Juiz não só pode, como deve, realizar todas as diligências que considere úteis ao apuramento da verdade, designadamente o de ordenar a junção de todos os documentos necessários para a apreciação das questões postas no processo, princípio esse que hoje tem consagração expressa no*

59 CAMPOS, Diogo Leite de, RODRIGUES, Benjamim Silva e SOUSA, José Lopes de Sousa, *“Lei Geral Tributária Comentada e Anotada”* Vislis, 2ª Edição, 1999, pág. 58.

artigo 99.º da LGT e no artigo 13.º do CPPT⁶⁰.

E com especial interesse para a questão de que nos ocupamos, entendeu que “Não se encontrando clarificada, por terem sido omitidas diligências probatórias relevantes, a questão da fonte dos rendimentos que permitiram à recorrente adquirir em 2003 três fracções de prédios para habitação, deve a sentença ser anulada e o processo remetido ao Tribunal recorrido para melhor investigação e nova decisão, em harmonia com o disposto no artigo 712.º do CPC, aplicável por força dos arts. 749.º do mesmo diploma e do artigo 281.º do CPPT”.

Em sintonia com a responsabilidade que incide sobre a AT, também se pronunciou o mesmo Tribunal a respeito da prova material ou substancial da anormal capacidade aquisitiva do contribuinte, tendo decidido que “(...) não são de admitir presunções sobre presunções. Não é possível fundar exclusivamente na contabilidade da sociedade comercial a favor da qual terão sido efectuados os suprimentos que constituem a alegada manifestação de fortuna a presunção, baseada no artigo 75.º da LGT, de que tais suprimentos foram efectivamente realizados pelo Recorrente. Se é certo que as declarações apresentadas pelos contribuintes nos termos legais se presumem verdadeiras, essa presunção apenas se refere ao próprio declarante nas suas relações com a administração tributária, não sendo extensível às relações da administração tributária com terceiros. Não provando a administração tributária os pressupostos legais vinculativos da sua actuação é de concluir pela ilegalidade do acto de fixação de matéria tributável⁶¹”.

A decisão a que fizemos referência é marcante e deixa esclarecido que a AT não se pode demitir do dever de prova que para ela decorre do princípio do inquisitório, que assim dá guarida a uma lógica de co-responsabilização das autoridades fiscais na recolha de informação que possa demonstrar a eventual fuga que está subjacente à desproporção entre o rendimento declarado e a operação aquisitiva ou o acréscimo de património ou consumo.

60 Acórdão do TCAN proferido em 29/03/2012, processo 00607/11.0BEAVR, disponível em www.dgsi.pt.

61 Acórdão do TCAN de 18/1/2012, processo 01104/11.0BEPRT, que pode ler-se em www.dgsi.pt.

5) O PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DA INDEFESA

Como abordado nos capítulos precedentes o n.º 3 do artigo 89.º-A impõe ao sujeito passivo alvo do procedimento a demonstração de que “(...) *é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada*”.

A norma em análise faz impender, de forma clara, o ónus da prova sobre o contribuinte devendo este, para afastar a tributação do rendimento padrão em sede de categoria G, evidenciar que o rendimento que a AT considera ter sido sonogado da declaração anual do imposto não se trata de rendimento gerado nesse ano e / ou sujeito a imposto.

A demonstração de que, na terminologia legal “*é outra a fonte*”, passará, então, pela explicação e prova de que o património ou consumo ostentado tem a sua origem num qualquer acontecimento da vida que, não sendo sujeito a tributação em sede de IRS no período em sindicância, lhe permitiu a capacidade aquisitiva ou o acréscimo patrimonial identificado.

Tal incumbência é lhe adstrita no procedimento gracioso – nomeadamente em sede de direito audição – perante a AT e, transporta-se para o processo judicial no caso de as justificações não serem aceites e o contribuinte optar pelo recurso contencioso.

Estamos, como se disse, perante uma clara inversão do ónus da prova, intrinsecamente ligada à presunção ilidível que a LGT contempla, a qual se afigura justificável em face da natureza e objectivo do regime.

Vimos já também que foi declarado materialmente inconstitucional que a única prova possa ser de natureza documental, admitindo hoje a jurisprudência, de forma uniforme e por imposição do TC, que serão admitidos todos os meios de prova admissíveis conquanto que tenham relevo para a decisão da causa.

Não obstante essa importante conquista no plano das garantias e do direito de defesa dos contribuintes, estes continuam a ser confrontados com uma norma que lhes impõe um duplo encargo para impedir a tributação, o qual se consubstancia no ónus da prova de um facto negativo (cabe-lhes provar “*que não foram*” rendimentos gerados nesse ano os que permitiram a exibição de capacidade aquisitiva).

Deste modo a consequência jurídica em caso de *non liquet* sobre a demonstração de que não omitiu nenhum rendimento na sua declaração é a tributação pelo rendimento padrão traduzido no n.º 4 do artigo 89.º-A LGT, nos termos que já explicamos nos capítulos precedentes.

Como afirmámos, das causas típicas ou usuais da demonstração da “prova de inocência” salienta-se a detenção de aforro, o recurso ao crédito, a obtenção de rendimentos tributados por aplicação de taxas liberatórias, como sejam resultantes do jogo, ou o recebimento de uma herança ou uma doação.

Todavia, e de acordo com entendimento que se foi sedimentando nos Tribunais, tal prova não fica completa com a demonstração da existência de um acontecimento desse tipo que seja apto a enquadrar a capacidade aquisitiva demonstrada: exige-se, suplementarmente, a prova da concreta afectação dos meios indicados à manifestação de fortuna evidenciada.

Não basta, pois, ao sujeito passivo demonstrar que dispunha de meios financeiros para a manifestação de fortuna evidenciada para afastar a presunção de evasão fiscal, deslindando-se no n.º 3 do artigo 89.º-A uma necessidade adicional de prova, qual seja, a existência de umnexo causal entre a disponibilidade ou capacidade financeira não sujeita a tributação no ano em escrutínio e a manifestação de fortuna ou aumento patrimonial que esteja em causa no procedimento.

Exige-se a prova directa da utilização dos concretos meios financeiros não tributáveis e a manifestação de fortuna.

Com efeito, a orientação jurisprudencial dominante sobre o *quid* a demonstrar para ilidir a presunção de evasão fiscal de que trata o artigo 89.º-A assenta na necessidade de prova de que o acréscimo patrimonial detectado e desconforme ao rendimento declarado tem a sua causa directa numa concreta disponibilidade financeira anterior ou não sujeita a tributação.

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, o sumariado pelo STA em Acórdão de 15 de Fevereiro de 2012, em que se consigna que: “(...) *para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização de tais consumos sendo a melhor interpretação do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não*

*sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada*⁶²”.

É, em face desta rigorosíssima incumbência probatória, que se coloca a primeira dimensão do problema que se convoca no presente trabalho e que contende com o princípio constitucional da proibição da indefesa enquanto corolário dos princípios da tutela jurisdicional efectiva e do princípio da proporcionalidade.

Como justifica o TCAN “*Só assim se pode considerar que o contribuinte, para evidenciar determinada manifestação de fortuna, não despendeu rendimentos sujeitos a declaração. A não ser assim, bem podia suceder que o contribuinte continuasse a manter na sua disponibilidade os meios financeiros que alegou e demonstrou não estarem sujeitos a declaração totalmente incólumes (i.é, não consumidos por manifestação de fortuna alguma), sendo até que sempre poderia usar os mesmos meios financeiros para justificar diferentes manifestações de fortuna ou, pelo menos, manifestações de fortuna evidenciadas em anos diferentes. Ora, manifestamente, nem pode ser isso que quis o legislador nem esse entendimento colhe apoio na letra da lei. Concluimos, pois, que a melhor interpretação do artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, exige que o contribuinte prove a relação directa de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada*⁶³”.

Não se pretende questionar o acerto desta orientação jurisprudencial sedimentada, bem se percebendo que a explicação transcrita se afigura coerente com o sistema e com a *ratio legis* da norma.

Todavia, tais sucessivas exigências probatórias podem significar, perante o caso concreto, uma impossibilidade prática de prova que postergará de forma gravosa o seu direito à defesa e a um processo equitativo constitucionalmente consagrado.

Falamos, pois, do postulado da tutela jurisdicional efectiva, do qual resulta que o regime probatório tem de respeitar o princípio da proporcionalidade, nas suas vertentes da necessidade e do equilíbrio e consequentemente o princípio da garantia dos contribuintes.

E, nessa medida, entendemos que, por mais ampla que se aceite a abertura que uma norma tributária possa deixar à AT, não pode haver dúvidas de que essa latitude jamais poderá chegar ao ponto de, a pretexto da mencionada luta contra

62 Acórdão do STA, tirado no proc. 050/12, de 15/02/2012, consultável em www.dgsi.pt

63 Acórdão do TCAN, tirado proc. 00212/10.9BEPNF, 28/10/2010, consultável em www.dgsi.pt.

a evasão e fraude fiscais, se postergar os direitos de defesa constitucionalmente consagrados (n.º1 do artigo 13.º, do artigo 18.º, e n.º4 do artigo 20.º da CRP) e que são estruturantes do Estado de Direito.

Por outras palavras, ainda que o desenho normativo busque a praticabilidade da solução legal em causa (que é a de uma efectiva tributação da generalidade dos rendimentos dos contribuintes que sejam pessoas singulares, de modo a assim prevenir e reprimir manifestações do fenómeno da evasão e fraude fiscais) o ordenamento jurídico-tributário terá de ter sempre como referencial interpretativo o princípio constitucional da *proibição da indefesa*, enquanto emanção e corolário do princípio da tutela jurisdicional efectiva e do princípio da proporcionalidade.

Ora, a *proibição de indefesa* consiste na privação ou limitação do direito de defesa dos particulares perante os órgãos judiciais, nos quais se dirimem questões cuja resolução pode afectar a sua esfera jurídica.

A sua violação, como vincam Gomes Canotilho e Vital Moreira, enquanto “(...) *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 direito de alegar [e, acrescentar-se-á agora, de provar], daí resultando prejuízos efectivos para os seus interesses*”⁶⁴.

Remete pois a presente reflexão para os princípios estruturantes da ordem jurídica democrática, onde encontra especial relevo o princípio do processo equitativo, integrado pelos elementos de densificação enunciados no artigo 6.º, §1º, da Convenção Europeia dos Direitos do Homem, e também no artigo 14.º do Pacto Internacional Sobre os Direitos Cíveis e Políticos - instrumentos internacionais de que Portugal é Parte - e que comanda toda a formulação das garantias inscritas no artigo 20.º da CRP.

O princípio do processo equitativo, na acepção de “justo processo” (“fair trial”; “due process”), é integrado por vários elementos, um dos quais se afirma na confiança dos interessados nas decisões. Quem procura a justiça tem de ser convencida por ela.

Dessa forma, o processo equitativo confere à parte a expectativa de que as autoridades que dirigem o processo (no caso concreto, seja a AT, seja o juiz) orientem a sua actividade e poder decisório em consonância com os caracteres do seu

64 CANOTILHO, Gomes e MOREIRA, Vital, “*Constituição da República Portuguesa Anotada*”, 3ª edição, 1993, p. 163.

caso concreto e não que sigam, com um rigor geométrico ou automático, a letra da lei ou a exegética jurisprudencial majoritária.

A lealdade, a boa-fé, a confiança – aqui se integrando as regras do bom senso e o apelo à experiência da vida comum e à normalidade do acontecer – tem o seu lugar próprio no processo justo, nesse necessário equilíbrio entre o rigor das normas e a sua interpretação.

Como é consabido, a lei e a sua aplicação tem como referencial primeiro as normas e os princípios constitucionais.

Cabe aos Tribunais a administração da justiça em nome do povo (artigo 202.º da CRP), sendo que, no cumprimento de tal desiderato, o n.º 2 desta norma constitucional declara que *“incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados”*.

Os Tribunais devem obediência às normas e princípios gerais consagrados na CRP, de tal forma que têm o dever de rejeitar toda e qualquer norma ou interpretação normativa que viole normas ou princípios constitucionais (artigo 204.º da CRP).

Por sua vez, o artigo 20.º da CRP postula que *“(...) a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos”*.

Esta norma consagra a exigência de um processo equitativo, e, ainda que não afaste a liberdade de conformação do legislador na concreta modelação do processo, impõe, no seu núcleo essencial, que os regimes adjectivos têm de proporcionar aos interessados meios efectivos de defesa dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, não estando o legislador autorizado a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito à tutela jurisdicional efectiva.

Ainda que reflectindo sobre o equilíbrio necessário entre a celeridade processual e a justiça da decisão, refere Lopes do Rego que o legislador (e por maioria de razão o seu intérprete) está impedido de *“(...) aniquilar ou restringir desproporcionadamente o núcleo fundamental do direito de acesso à justiça e os princípios e garantias de um processo equitativo e contraditório que lhe estão subjacentes, como instrumentos indispensáveis à obtenção de uma decisão jurisdicional – não apenas*

*célere – mas também justa, adequada e ponderada*⁶⁵.

A mesma ideia é enfatizada por Jorge Miranda e Rui Medeiros: muito embora disponha o legislador de uma ampla margem de liberdade na concreta modelação do processo, não sendo incompatível com a tutela jurisdicional a imposição de determinados ónus processuais às partes, a verdade é que o direito ao processo inculca que “(...) *os regimes adjectivos devem revelar-se funcionalmente adequados aos fins do processo e conformar-se com o princípio da proporcionalidade, não estando, portanto, o legislador autorizado, nos termos dos artigos 13.º e 18.º, n.ºs 2 e 3, a criar obstáculos que dificultem ou prejudiquem, arbitrariamente ou de forma desproporcionada, o direito de acesso aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva*⁶⁶”.

E se o legislador ordinário o não pode fazer, muito menos se admite que, por via de uma interpretação jurisprudencial ou da AT se exija dos cidadãos o cumprimento de obrigações probatórias que, na prática e perante o caso concreto, afastem a possibilidade de ilidir a presunção com que o contribuinte vem onerado.

Como problematiza Castanheira Neves, cumpre discernir se, na esteira das teses de interpretação dogmática próximas do positivismo jurídico, a interpretação jurídica é um problema estrita e rigorosamente hermenêutico assente no significado textual da lei ou se, por outro prisma, a problemática da interpretação deve ser abordada prático-normativamente, a fim de se assimilar o seu sentido jurídico-normativo.

Estamos com esse autor quando diz que “(...) *uma boa interpretação não é aquela que, numa perspectiva hermenêutico-exegética determina correctamente o sentido textual da norma; é antes aquela que numa perspectiva pratico-normativa utiliza bem a norma, como critério de justa decisão do problema concreto*⁶⁷”.

No mesmo sentido, ensina Menezes Cordeiro⁶⁸ afirmando que só na solução concreta há Direito, devendo este ser percebido como manifestação humana do juiz que apreende a realidade e decide criativamente em termos finais, em cada caso, algo de novo, de acordo com o grau de discricionariedade que a dignidade da função impõe.

65 REGO, Lopes do “*Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime da citação em processo civil*”, in “*Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*”, Coimbra Editora, 2003, p. 855.

66 MIRANDA, Jorge e MEDEIROS, Rui “*Constituição Portuguesa Anotada*”, Coimbra Editora, Tomo I, 2005, p. 190.

67 NEVES, Castanheira, “*Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais*” - Coimbra, 1993, pg. 83 e ss

68 CORDEIRO, Menezes “*Ciência do Direito e Metodologia Jurídica*”, in Revista da Ordem dos Advogados, ano 48 (1988), pg. 759

Com efeito, sendo as Leis e o Direito um instrumento para resolver situações reais, importando à decisão do problema jurídico concreto, deverá dar-se prevalência, na interpretação das normas, à dimensão teleológica e sistemática.

Vem isto a propósito da impossibilidade de prova com que o contribuinte amiudadas vezes se pode ver deparado no procedimento ou no processo de avaliação de matéria colectável por métodos indirectos ao abrigo do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT.

Note-se que artigo 89.º-A da LGT, ao contender, do ponto de vista substancial com o direito à propriedade dos cidadãos e, do ponto de vista adjectivo, com o acesso à justiça, é uma norma que briga com direitos, liberdades e garantias, ademais ao consagrar a inversão do ónus da prova.

Nos termos do n.º 2 do artigo 18.º da CRP, se uma norma ordinária restringe um direito constitucionalmente consagrado, terá de ser a própria Constituição a justificar a sua limitação, bem como o alcance dessa limitação.

Resulta desse preceito constitucional que uma norma restritiva apenas será constitucionalmente conforme se se limitar “(...) *ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos (...)*” não podendo, ao mesmo passo e de acordo com n.º 3 do mesmo artigo, “(...) *diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais*”.

Em suma, apenas se justificam “(...) *normas restritivas quando se revelem proporcionais, evidenciem uma justificação racional ou procurem garantir o adequado equilíbrio face a outros direitos e interesses constitucionalmente protegidos*”⁶⁹.

No caso, a possibilidade de o n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT introduzir limites ao princípio da *proibição da indefesa*, ínsito na garantia de acesso ao direito e aos Tribunais, consagrada no artigo 20.º da CRP, existe apenas na medida necessária à salvaguarda do interesse comunitário geral.

Neste contexto, uma interpretação judicial (e, porque não também, da própria AT) tão aberta da norma em apreço que redunde, perante determinado caso concreto, na impossibilidade prática do contribuinte demonstrar que não praticou qualquer facto de evasão fiscal é constitucionalmente desconforme, para além de ser directamente afrontador do artigo 73.º do LGT que determina que “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”.

69 Acórdão do TC n.º 283/2011, de 07/06/2011, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

Note-se ainda que, de acordo com o pensamento expresso pelo STA em Acórdão de 04/11/2009, *“A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação), pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva⁷⁰”*.

Ora, a apreciação da prova depende da convicção que o Tribunal formar sobre a actividade probatória desenvolvida pela parte. Nessa medida, assiste ao julgador a faculdade de considerar, na sua própria avaliação da prova, as naturais dificuldades da sua realização e de, nessas circunstâncias, decidir pela suficiência de uma prova que, noutra hipótese não seria bastante para a prova do facto.

Será, pois, nesta margem de discricionariedade que se deverão ter em consideração as naturais dificuldades de realização da prova com que o contribuinte se encontra onerado, sendo que, como ensinam Lebre de Freitas, Montalvão Machado e Rui Pinto *“(...) ao julgador cabe, depois da prova produzida, tirar as suas conclusões, em conformidade com as impressões recém colhidas e com a convicção que, através delas, se foi gerando no seu espírito, de acordo com as máximas da experiência aplicáveis⁷¹”*.

Em face do que fica dito, propugnamos que a solução a dar à questão que colocámos (a impossibilidade efectiva e demonstrada de cumprir com todas as exigências do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT) terá de ser encontrada no dever de conformação constitucional da interpretação das regras e normas tributárias perante o caso concreto.

Ao não ser assim, o intérprete e aplicador do direito acolherá e validará a *prova diabólica* ou impossível.

Tanto mais grave quando estamos perante uma norma que, como vimos, assenta numa presunção tributária. Nesta medida, uma interpretação do n.º 3 do ar-

70 Acórdão do STA de 04/11/2009, Proc. n.º 0553/09, disponível em www.dgsi.pt.

71 FREITAS, J. Lebre de, MACHADO, Montalvão e PINTO, Rui, *“Código de Processo Civil Anotado”*, II vol., Coimbra Ed, pag. 635.

tigo 89.º-A que não pondere qual a exigibilidade da prova que deve esperar do contribuinte, moldando-a ao caso concreto, constituiu uma clara violação do artigo 73.º da LGT e promove uma interpretação do artigo 89.º-A desconforme com a Constituição.

Na mesma esteira defendia já Casalta Nabais, que “(...) o princípio da capacidade contributiva, não constituindo uma medida absolutamente exacta da conformidade constitucional da tributação, comporta, todavia, determinadas dimensões cuja verificação em concreto é essencial para garantir o carácter não confiscatório do imposto e o carácter não arbitrário da liquidação⁷²”.

Dos ensinamentos citados, reflectindo sobre a problemática das presunções e a utilização de métodos de fixação indirecta da matéria decorre que o Ordenamento Tributário deverá sempre prever a possibilidade de o contribuinte fazer a prova em contrário.

E essa possibilidade tem de ser efectiva, real, em cada caso – na expressão aproveitada a Casalta Nabais “em concreto” –, sob pena de se dar guarida a uma tributação assente em valores presumidos, com clara violação do princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos.

Isto é, não se contestando a conformidade constitucional do rendimento presumido, fixado segundo presunções relativas para os casos de suspeita de evasão fiscal, exige-se, como explica esse autor, à luz do princípio da capacidade contributiva, que a presunção tenha alguma verosimilhança com a situação patrimonial do contribuinte (*teste da verosimilhança*) e que o valor fixado não conduza a situações de intolerável iniquidade (*teste da iniquidade*).

Assim, nos casos de avaliação indirecta da matéria tributável, o valor fixado pela administração fiscal apenas pode ser considerado conforme às regras e princípios constitucionais, *maxime* conforme ao princípio da capacidade contributiva, se ficar demonstrado que o contribuinte não conseguiu apresentar elementos de prova adequados e suficientes que permitissem elidir o valor fixado pela AT (tese da verosimilhança) e se, cumulativamente, ficar igualmente demonstrado que o valor fixado pela administração não é desrazoável (teste da iniquidade) quando comparado com a capacidade aquisitiva que o contribuinte logra demonstrar.

72 NABAIS, Casalta, “O Dever Fundamental...”, p. 459 e 461.

Pressuposto é que lhe assista uma efectiva possibilidade de o tentar provar, devendo sempre ser adequadamente ponderado o resultado do esforço probatório empreendido pelo contribuinte em face das circunstâncias do caso concreto.

Casos há, porém, em que a prova da situação material controvertida é, do ponto de vista objectivo, verdadeiramente impossível.

É nesta específica circunstância que entronca o problema central deste capítulo, isto é, a questão de saber como decidir quando o contribuinte não tem, objectivamente, forma de cumprir com o exigente quadro probatório que o n.º 3 do artigo 89º-A da LGT lhe impõe na articulação das três dimensões já identificadas: ónus da prova, critério da afectação e ilisão da presunção.

Ilustraremos o que se pretende evidenciar com o seguinte exemplo: a AT, perante o desvio padrão, decide fazer operar o regime do artigo 89º-A ao constatar que, num determinado ano, o sujeito passivo realizou 150.000,00 € de suprimentos em numerário na empresa de que era sócio.

Em sede de direito de audição e, posteriormente, em Tribunal, o contribuinte alega e demonstra que detinha tal quantia, em numerário na sua posse.

Demonstra, também, que ao longo dos anos anteriores ao ano inspeccionado declarou rendimentos perfeitamente compatíveis com o um nível de aforro que lhe permitisse guardar, num cofre pessoal, tal quantia.

Não consegue, todavia, demonstrar que canalizou esse concreto dinheiro guardado no cofre para os suprimentos em causa, falhando, dessa forma, a prova do aludido critério da concreta afectação.

E não consegue tal demonstração porque não há, objectivamente, forma de evidenciar que foram aquelas concretas notas que foram utilizadas na manifestação de fortuna.

Na verdade, a única hipótese que se concebe para provar uma relação directa entre o montante aforrado em numerário e a sua utilização na evidenciação do consumo passaria pelo risível cenário de exigir ao contribuinte que tivesse marcado as notas ou registado o seu número de série, entregando essas mesmas notas e moedas (e nunca outras!) à sociedade quando realizou o dito empréstimo e que essas notas estivessem, também em espécie, guardadas na empresa...

Vale por dizer que a construção normativa e dogmática vigente faz impender sobre o contribuinte uma exigência probatória de tal forma gravosa que se pode

revelar, em casos como aquele que equacionamos, impossível na prática.

Em face de tudo quanto acima se disse, advogamos que será inconstitucional a interpretação do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT que exija ao contribuinte a prova de uma realidade indemonstrável, por violação do princípio da indefesa, *maxime* dos artigos 13.º, 18.º, 20.º da CRP, postergando direitos, liberdades e garantias imanentes à legalidade fiscal e ao Estado de Direito.

Vejamos um segundo exemplo: a AT, perante o desvio padrão, decide fazer operar o regime do artigo 89.º-A por constatar que, num determinado ano, um terceiro depositou 150.000,00 € na conta bancária do contribuinte inspeccionado.

Notificado para justificar tal (aparente) aumento patrimonial, o contribuinte argumenta que esse depósito se trata da devolução de um mútuo particular que havia contratado com o depositante da quantia em causa há quinze anos atrás. Demonstra também que, na data em que o mútuo foi constituído, declarara rendimentos consentâneos com essa disponibilidade.

Junta, ainda, uma confissão de dívida elaborada pelo punho do mutuário e este, em auto de declarações, faz constar que, efectivamente, é essa a razão de ser do depósito detectado pela AT.

Todavia, instado para apresentar comprovativos do fluxo financeiro inicial que alega, falha na apresentação de tal prova na medida em que a instituição bancária da qual havia sacado o montante que mutuou não disponibilizava nem dispunha elementos bancários por não estar obrigada a conservar documentos durante tal período de tempo. Isto é, não consegue obter elementos exógenos que demonstrem o empréstimo ocorrido quinze anos antes, por razões decorrentes dos procedimentos do arquivo bancário que não lhe são imputáveis.

Uma vez mais, falha a prova da efectiva afectação dos recursos, desta feita por motivo ao qual é alheio.

Neste exemplo, a exigência de elementos que o contribuinte objectivamente não estava em condições de fornecer (e que não seria expectável nem exigível que guardasse durante tanto tempo) consubstancia o estabelecimento de imposições que não são compagináveis com um processo equitativo.

Defendemos, com mais este exemplo, que será materialmente inconstitucional a regra do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT quando interpretada no sentido de exigir níveis de prova irrazoáveis.

Com efeito, se se percebe e entende que, via de regra (e porque via de regra estará em condições de o fazer) o contribuinte deve demonstrar os fluxos financeiros que atestam que determinado “*acréscimo patrimonial*” não é um verdadeiro acréscimo, mas sim o retorno de uma disponibilidade anterior ao ano sindicado, ou que para determinada “*manifestação de fortuna*” não utilizou rendimentos sonogados no ano em escrutínio, já não se aceita que tal exigência de prova se estenda a situações em que, pela própria natureza das coisas, não é possível a prova dessa relação directa.

Não é, pois, admissível que a norma em causa (o n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT), consagre e muito menos autorize a AT e o Tribunal a exigir uma verdadeira “*prova diabólica*” ou impossível na prática.

Trata-se de um patamar de exigência probatória inalcançável, pelo que, nessa medida, a inversão do ónus da prova, quando constitui para o contribuinte uma prova impossível, é inconstitucional.

Isto é, não se pode ter por adquirido que a inversão do ónus da prova é cega, trazendo para o contribuinte o ónus ou obrigação de prova impossível de cumprir.

É certo que a lei, no preceito em causa, determinou a inversão do ónus da prova; o que não pretendeu foi criar um ciclo de sucessivas exigências de prova que o contribuinte não pode cumprir.

Sendo constitucionalmente admissível a consagração de presunções em matéria tributária, defendemos que será desconforme à Constituição o recurso a presunções que façam impender sobre o contribuinte uma prova impossível ou excessivamente onerosa.

Enquanto critério interpretativo do n.º 3 do artigo 89.º-A constitucionalmente conforme, o direito à prova, constitui uma das garantias fundamentais em que se desdobra o complexo direito de acesso ao direito e aos tribunais e a uma tutela jurisdicional efectiva suficientemente densificado no artigo 20.º da CRP, e a que faz apelo o n.º 4 do artigo 268.º da CRP.

Tal direito à prova reporta-se tanto aos meios de prova que hão-de ser admissíveis como a uma repartição equitativa do seu ónus à luz dos critérios constitucionais.

Como se tem desenvolvido, a constrição desses direitos não pode deixar de respeitar escrupulosamente os requisitos dos limites e restrições aos direitos, liberdades e garantias fundamentais constantes dos n.ºs 2 e 3 do artigo 18.º da CRP, isto é,

o princípio da proporcionalidade, nas suas vertentes da necessidade e do equilíbrio.

Não se conhecendo nenhuma questão em que o TC tenha sido chamado a decidir em caso subsumível à hipótese que colocamos, não deixa de ser relevante referir que o mesmo se pronunciou diversas vezes sobre a conformidade constitucional do recurso a presunções como forma de determinação da matéria colectável concluindo pela constitucionalidade dessa solução normativa, desde que o sujeito passivo disponha de efectiva possibilidade de ilidir a presunção⁷³.

Nesse sentido, e como se pode colher no Acórdão do TC n.º 259/02, a conformidade dos ónus processuais impostos às partes com os princípios constitucionais tem de respeitar dois requisitos que deverão estar previstos, sob pena de poderem conflitar com os princípios do processo equitativo e do acesso ao direito: a) a consagração do ónus deve ter utilidade, não se limitando a ser uma mera formalidade; b) o seu cumprimento pela parte onerada não se pode revelar de dificuldade excessiva⁷⁴.

É, neste conspecto, lapidar o que deixou consignado o STA em Acórdão de 17/12/2008: *“(...) por força do princípio constitucional da proibição da indefesa, que emana do direito de acesso ao direito e aos tribunais reconhecido no artigo 20.º, n.º 1, da CRP, não serão constitucionalmente admissíveis situações de imposição de ónus probatório que se reconduzam à impossibilidade prática de prova de um facto necessário para o reconhecimento de um direito*⁷⁵”.

Daí que, concluamos, o alcance do ónus probatório contido no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT não possa ser tão exigente que não conheça limites, devendo ser interpretado de acordo com a concreta situação de vida, sob pena de se tornar impossível a demonstração de que não foram omitidos rendimentos à declaração de IRS.

Só desse modo é possível acautelar o justo equilíbrio entre o princípio da tributação do rendimento real, ameaçado pela exigência de uma prova difícil ou mesmo impossível, e o combate à evasão e fraude fiscais, em consonância com os princípios da igualdade e da justiça tributária.

Tal circunstância deverá ter como consequência, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando guarida a provas menos relevantes e convincentes do que as

73 Entre outros Acórdãos 26/92, 348/97, 84/2003, 211/2003 e 452/2003 disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt.

74 Acórdão do TC n.º 259/02, de 18/06/2002, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

75 Acórdão do STA de 17/12/2008, tirado no processo 0327/08, disponível em www.dgsi.pt.

que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina *“iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”*.

A terminar, aproveitamos as considerações deixadas pelo STA em Acórdão de 15-02-2012⁷⁶, onde se tenta uma aproximação à tese por que propugnamos neste trabalho, com a nota de que não se conhece outra decisão que tenha desenvolvido, ou sequer seguido, o entendimento aí sufragado.

Esse aresto, mantendo embora a orientação de que *“(…) a melhor interpretação do mencionado artigo 89.º-A, n.º 3, da LGT, exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada”*, enfatiza que tal exigência de prova é a da *“relação causal e não de relação directa por não lhes reconhecemos o mesmo significado, mas apenas proximidade”*.

A diferença, encontrada na decisão ora em análise, está na consideração de que *“[n]a relação causal admitimos vias indirectas de prova. Em substância parece-nos que a relação causal tem uma maior correspondência verbal com os termos legais usados no n.º 3 do artº 89-A da LGT ao referir-se a «é outra a fonte das manifestações de fortuna», o que pode traduzir-se por «é outra a causa das manifestações de fortuna”*.

Sem nos atermos nos detalhes de linguagem, releva essencialmente deste Acórdão a proposição de que *“(…) tal exigência de relação directa não vem expressa, minimamente, na letra do preceito que vimos analisando”*, e, bem assim, a consideração de que *“[a] exigência de relação causal parece-nos adequada à satisfação dos fins da norma, de prevenção da fraude fiscal e a mesma posiciona-se num nível de exigência de prova perfeitamente realizável e exigível ao sujeito passivo, que pode até ser mais rigorosa/exigente para o contribuinte mas que não lhe coarct a possibilidade de provar a afectação de certos rendimentos a um determinado consumo por outras vias, para além da directa, conhecidas as características da fungibilidade, transmissibilidade/ meio de troca e até geradoras de crédito perante terceiros que o dinheiro possui”*.

Isto porque, como vimos defendendo neste trabalho, *“(…) a exigência, unicamente, da falada relação directa de afectação de certo rendimento (não sujeito*

76 Acórdão do STA, de 15-02-2012, tirado no proc. 050/12, consultável em www.dgsi.pt

a tributação) a determinada manifestação de fortuna pode conduzir a situações de prova muito difícil, que poderia obstar à elisão da presunção que o sujeito passivo contribuinte tem todo o direito de concretizar”.

CONCLUSÕES

Como evidenciámos na parte inicial deste trabalho, a tributação em sede de IRS segue o primado da declaração, pressupondo e exigindo uma actuação cumpridora e colaborante dos cidadãos-contribuintes.

Constata-se, porém, que a economia paralela tem, no contexto da economia nacional, uma dimensão relevante, devendo o combate à fraude e evasão fiscal constituir uma preocupação dominante da política fiscal nacional.

Neste contexto, o regime da tributação das manifestações de fortuna afigura-se particularmente importante dado que actua sobre a aquisição de bens num quadro em que, não sendo possível identificar a fuga a montante, dificilmente permitiria às autoridades obter imposto em rendimentos não declarados.

Divisam-se assim duas grandes virtualidades no instituto das manifestações de fortuna: para além de permitir corrigir as assimetrias, violadoras do princípio da igualdade, através da reintegração de receita fiscal, serve como um instrumento de prevenção geral para a comunidade, contribuindo para a inibição ou diminuição dos comportamentos omissivos.

O grau de efectividade desses dois grandes objectivos dependerá, contudo, da eficácia com que o instrumento é utilizado. Quando, a este nível, ponderamos a eficácia da actuação da AT, temos em mente não apenas a quantidade dos procedimentos que são lançados, mas também, e especialmente, a qualidade do respectivo desiderato.

A não ser assim, para além de se obter um reduzido nível de receita fiscal, potenciar-se-á um efeito contrário no âmbito da consciencialização colectiva.

Daí que se nos tenha afigurado útil descrever as fragilidades – algumas, como demonstrámos, profusamente discutidas a nível doutrinal e jurisprudencial – do sistema.

Trata-se de um conjunto normativo complexo caracterizado por opções legislativas que, em prol da sua maior praticabilidade, levantam sucessivas dificuldades, nomeadamente no que contende com o estabelecimento de presunções, com a inversão do ónus da prova e com o nível de exigência de prova que requer.

Bem se compreende, pois isso, que apesar de estar em vigor desde 2001, os

últimos anos têm sido pródigos na aplicação deste mecanismo, gerando forte conflitualidade judicial entre a AT e os contribuintes, circunstância que tem contribuído para uma generosa actividade jurisprudencial sobre a temática.

À falta de intervenção legislativa que decida querelas há muito discutidas (nomeadamente os temas abordados da temporalidade na aplicação do regime, a concomitância da alínea f), do n.º 1, do artigo 87.º com e 89.º-A e os meios de reacção), cabe ao intérprete a adequação das virtudes e das incoerências das normas ao caso concreto.

Essa tarefa hermenêutica não poderá descorar – pelo contrário, deverá ter como azimute – os princípios constitucionais.

Na verdade, se propugnamos por uma actuação eficaz da AT no combate à evasão fiscal, não podemos aceitar que esse propósito se sobreponha ao direito a um processo equitativo que é elemento tipificador do estado de direito democrático.

Referimo-nos, essencialmente, ao enquadramento da actividade probatória dos contribuintes nesta sede e à lógica da proporcionalidade que deve estar subjacente a este regime, recuperando os exemplos da extremíssima dificuldade de demonstração da fonte da capacidade aquisitiva.

Neste sentido defendemos que é no caso concreto que o julgador (e idealmente, a própria AT) deverá adequar a exigência probatória da norma à concreta situação de vida, dispensando o contribuinte da *probatio diabólica* sob pena de ocorrer a violação do princípio da *proibição da indefesa*.

Só desse modo é possível acautelar o justo equilíbrio entre o princípio da tributação do rendimento real, ameaçado pela exigência de uma prova difícil ou mesmo impossível (e por isso constitucionalmente inadmissível), e o combate à evasão e fraude fiscais, em consonância com os princípios da igualdade e da justiça tributária.

Em suma, compete ao aplicador do direito – até em face da aplicabilidade plena do princípio do inquisitório que neste domínio não é excluído – perscrutar, no caso da efectiva impossibilidade de prova directa da fonte das manifestações sindicadas, as provas indirectas que contribuam para a realização plena da justiça em respeito pelo direito à defesa que a todos os cidadãos-contribuintes assiste.

BIBLIOGRAFIA

- CAMPOS, Diogo Leite de; RODRIGUES, Benjamim Silva; SOUSA, José Lopes de – *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 2ª Ed., Vislis, 1999.
- CAMPOS, Diogo Leite de – *Direito Tributário*, 2ª Ed. Almeida, 2000.
- CANOTILHO, Gomes; MOREIRA, Vital – *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª Ed., Coimbra Editora, 1993.
- CANOTILHO, Gomes – *O ónus da prova na jurisdição das liberdades*, in *Estudos sobre Direitos Fundamentais*, Coimbra Editora, 2004
- CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco – *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012.
- CORDEIRO, Menezes – *Ciência do Direito e Metodologia Jurídica*, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 48, 1988.
- FREITAS, J.J. Garcia de; TELES, Joaquim Soares – *Código da Contribuição Industrial*, 5ª Ed., Coimbra Editora, 1981.
- MORAIS, Rui Duarte – *Sobre o IRS*, 2ª Ed., Almedina, 2008.
- NABAIS, José Casalta – *Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coleção Teses, Almedina, 1998.
- NABAIS, José Casalta – *Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna*, in *Revista de Legislação e de jurisprudência*, Coimbra Editora, Ano 139, n.º 3963 (Jul.-Ago.2010).
- NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*, 7º Ed., Almedina, 2012.
- NETO, Serena Cabrita – *Introdução ao Processo Tributário*, Coimbra, 2004.
- NEVES, Castanheira – *Metodologia Jurídica - Problemas Fundamentais*, Coimbra Editora, 1993.
- PARDAL, Francisco Rodrigues – *O Uso das Presunções no Direito Tributário*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º. 325/327, 1986.

- REGO, Lopes do – *Os princípios constitucionais da proibição da indefesa, da proporcionalidade dos ónus e cominações e o regime da citação em processo civil*, in *Estudos em homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra Editora, 2003.
- RIBEIRO, J. J. Teixeira – *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, 2010.
- RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Almedina, 2010.
- SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, Lex, 1998.
- SOUSA, José Lopes de – *Código de Procedimento e de Processo Tributário. Anotado e Comentado*, Volumes I a IV, 6ª Ed., Áreas Editora, 2011.
- TEIXEIRA, Glória (coord.) – *Tributação dos Rendimentos do Trabalho Dependente – relação com as contribuições para a Segurança Social*, Vida Económica, 2000.
- TEIXEIRA, Glória – *A Tributação do Rendimento, Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, 2000.
- TEIXEIRA, Glória – “*Manual de Direito Fiscal*”, Almedina, 2ª Ed, 2012.
- VALENTIM, Carlos; CARDOSO, Paulo – *Roteiro de Justiça Fiscal*, Vida Económica, 2011.
- XAVIER, Alberto – *Conceito e natureza do acto tributário*, Almedina, 1972.

JURISPRUDÊNCIA CITADA:a) Tribunal Constitucional (disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt)

Acórdão n.º 259/2002, de 18/06/2002.

Acórdão n.º 84/2003, de 12/02/2003.

Acórdão n.º 646/2006, de 28/11/2006.

Acórdão n.º 283/2011, de 07/06/2011.

Acórdão n.º 43/2014, de 09/01/2014.

b) Supremo Tribunal Administrativo (disponíveis em www.dgsi.pt)

Acórdão de 16/04/2008, processo 0734/08.

Acórdão de 17/12/2008, processo 0327/08.

Acórdão de 21/10/2009, processo 0710/09.

Acórdão de 04/11/2009, processo 0553/09.

Acórdão de 19/05/2010, processo 0734/09.

Acórdão de 15/02/2012, processo 050/12.

Acórdão de 17/04/2013, processo 0433/13.

Acórdão de 24/07/2013, processo 01203/13.

Acórdão de 16/10/2013, processo 0882/12.

Acórdão de 23/04/2014, processo 0400/14.

Acórdão de 18/06/2014, processo 0418/14.

c) Tribunal Central Administrativo Norte (disponíveis em www.dgsi.pt)

Acórdão de 26/01/2006, processo 01198/05.7BEVIS.

Acórdão de 22/01/2009, processo 01695/08.2BEPRT.

Acórdão de 19/02/2009, processo 352/08.4BEVIS.

Acórdão de 02/07/2010, processo 2376/09.5BEPRT.

Acórdão de 28/10/2010, processo 00212/10.9BEPNF.

Acórdão de 29/03/2012, processo 00607/11.0BEAVR.

Acórdão de 28/02/2013, processo 519/12.0BEPNF.

Acórdão de 18/01/2012, processo 01104/11.0BEPRT.

d) Tribunal Central Administrativo do Sul (disponível em www.dgsi.pt)

Acórdão de 05/07/2005, processo 00649/05.