

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

TRIBUTAÇÃO DE MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA
E OUTROS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO
JUSTIFICADOS

Rafael Nunes

Lisboa, Outubro 2015

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

TRIBUTAÇÃO DE MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA
E OUTROS ACRÉSCIMOS PATRIMONIAIS NÃO
JUSTIFICADOS

Rafael Lopes Valadas Nunes

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica de Amândio Silva, Mestre em Ciências Jurídico-Económicas.

Constituição do Júri:

Presidente – Doutor Paulo Nogueira da Costa

Arguente – Especialista Jesuíno Alcântara Martins

Vogal – Especialista Mestre Amândio Silva

Lisboa, Outubro 2015

DECLARAÇÃO

Declaro ser autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grande falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

EPÍGRAFE

A persistência é o caminho do êxito.

Charles Chaplin

AGRADECIMENTOS

Dedico este espaço àqueles que me incentivam e apoiam constantemente no alcance dos objetivos a que me proponho. Não esqueço os que me acompanham e contribuem para as minhas vitórias, a vocês o meu sincero obrigado e a minha maior consideração.

À minha família e amigos por acreditarem nas minhas capacidades e me fornecerem as condições para o sucesso.

Ao meu orientador, mestre Amândio Silva, agradeço a disponibilidade e a dedicação que demonstrou no decorrer desta dissertação.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa do Instituto Politécnico de Lisboa pelo corpo docente excepcional que coloca à disposição daqueles que pretendem adquirir conhecimento.

Ao Instituto Superior de Economia e Gestão por me proporcionar a oportunidade de prosseguir os meus estudos no seio de uma instituição de referência.

À Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal por me fornecer os instrumentos de base no percurso académico que pretendo seguir.

A todos os que se revêm nas minhas palavras, que o meu agradecimento demonstre a vossa importância no meu trajeto.

RESUMO

Os regimes de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados representam, atualmente, um dos instrumentos à disposição da entidade fiscalizadora no combate à evasão e fraude fiscais.

O estudo destes normativos tem como objetivo analisar a sua aplicação no panorama tributário nacional, a eficácia no restabelecimento da obrigação de pagar impostos e as soluções encontradas para a tributação de rendimentos presumivelmente ocultos.

A proposta da Comissão para a reforma do IRS de 2014 desempenha uma componente importante, por se apresentar como a versão mais recente de um renovado regime que se pretende regenerador da justiça e equidade fiscal entre contribuintes.

O resultado desta investigação pretende aferir da eficácia dos regimes, assim como sugerir diversas alterações de acordo com as falhas encontradas no decorrer da revisão da literatura.

Palavras-chave: manifestações de fortuna, outros acréscimos patrimoniais não justificados, impostos, contribuinte, justiça fiscal

ABSTRACT

The signs of wealth schemes and other unjustified asset increases currently represent one of the instruments available to the supervisory body in combating tax evasion and fraud.

The study of these standards is to analyze its application in national tax panorama, the effectiveness in restoring the obligation to pay taxes and the solutions found to the taxation presumably hidden income.

The Commission's proposal for the 2014 IRS reform plays an important part, by presenting itself as the latest version of a new regime that is intended regeneration of justice and tax fairness among taxpayers.

The result of this research aims to assess the effectiveness of schemes and to propose several changes according to the faults found during the literature review.

Keywords: signs of wealth, some unjustified asset increases, taxes, taxpayer, tax justice

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO	10
1 Evolução histórica	10
1.1 Regimes em vigor	12
1.1.1. Em Portugal	12
1.1.2. Outros países.....	15
1.2 Evolução normativa.....	18
2 Manifestações de fortuna	30
3 Outros acréscimos patrimoniais não justificados	33
4 Aplicação normativa.....	36
4.1 Conceito de rendimento	36
4.2 Valor de aquisição	38
4.3 Elemento temporal	40
4.4 Justificação parcial da fonte	46
4.5 Rendimento padrão	51
4.6 Declaração de substituição	54
4.7 Caso excecional: Reavaliações fiscais.....	56
4.8 Suprimentos e prestações suplementares.....	57
5 Deveres de comunicação	59
6 Mecanismos de controlo.....	60
7 Derrogação do sigilo bancário.....	63
8 Meios de defesa do contribuinte	66
8.1 Introdução.....	66
8.2 Recurso da decisão de avaliação indireta	68
8.3 Procedimento administrativo	69

8.4	Constitucionalidade.....	71
9	Ónus da prova	73
9.1	Legitimidade.....	73
9.2	Eficácia da inversão.....	75
CAPÍTULO II – OPINIÃO CRÍTICA/SUGESTÕES		77
1.	Metodologia.....	77
2.	Problemáticas.....	78
2.1	Solução encontrada para tributação de rendimentos ocultos	78
2.2	Cumprimento dos princípios subjacentes aos regimes.....	81
2.3	A inversão do ónus da prova.....	82
2.4	Derrogação do sigilo bancário.....	84
2.5	A primeira fase do processo inspetivo	86
2.6	O rendimento padrão.....	87
2.7	Interpretação das normas fiscais	88
3.	Proposta da Comissão para a Reforma do IRS.....	90
3.1	Conclusões.....	90
3.2	O novo regime proposto	91
3.3	Apreciação crítica	94
4.	Sugestões	97
CONCLUSÃO		105
BIBLIOGRAFIA.....		107

ÍNDICE DE TABELAS

TABELA 1.1 - REDAÇÃO DO ART. 15.º-A DO CIC E DO ART. 89.º-A DA LGT -----	20
TABELA 1.2 - COMPARAÇÃO ENTRE A TABELA ANEXA AO ART. 15.º-A DO CIC E A TABELA DO ART. 89.º-A N.º4 DA LGT -----	25
TABELA 1.3 – PROPOSTA REJEITADA PELA COMISSÃO PARA A REFORMA DO IRS EM 2014 -----	28

LISTA DE ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CC – Código Civil

CGI – Code Général des Impôts

CIC – Código do Imposto Complementar

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CPPT – Código do Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

DM – Declaração Modelo

ICSF – Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras

IES – Informação Empresarial Simplificada

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRPF – Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISV – Imposto sobre Veículos

IUC – Imposto Único de Circulação

LGT – Lei Geral Tributária

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo do Norte

UE – União Europeia

INTRODUÇÃO

Os sinais exteriores de riqueza representam a forma como o contribuinte afirma perante a sociedade o património de que dispõe. Estas demonstrações, mais ou menos ostensivas, despertam a atenção dos demais, nomeadamente da administração fiscal que verifica a manutenção do estilo de vida de acordo com os rendimentos de cada contribuinte. Assim, nasce a necessidade de investigar situações em que o património não apresenta justificação com o rendimento declarado, surgindo os regimes de tributação de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados como auxílio ao restabelecimento da equidade e justiça fiscal.

Estes normativos ganham especial relevância por se revestirem de características particulares que representam situações de excecionalidade na atuação da entidade fiscalizadora, representando o seu estudo uma oportunidade para conhecer métodos menos comuns. O objetivo passa por entender as características essenciais subjacentes aos regimes, em conjugação com diversa doutrina e jurisprudência, para que as conclusões sejam úteis e válidas em todas as vertentes. Nesta medida, o estudo da origem e evolução destes regimes representa um elemento essencial para entender as causas que conduziram à criação destes regimes, assim como as diversas alterações que foram introduzidas. De seguida, é necessário entender quais os critérios e conceitos que o legislador considerou mais indicados para que os regimes sejam explicados na sua plenitude. Igualmente a conjugação da lei com a interpretação jurisprudencial representa uma análise importante para perceber se o pensamento legislativo é verdadeiramente relevante na aplicação da lei.

A metodologia no desenvolvimento da pesquisa foi, atentos ao tema, a análise documental que constitui um conjunto de métodos usados para descrever e interpretar o conteúdo de todo o tipo de documentos e textos. Considero que esta técnica é a que mais se adequa por ter como base legislação, jurisprudência e doutrina que conjuga diferentes benefícios quanto à informação, nomeadamente atualização, fiabilidade e relevância, relativamente a outras metodologias.

A pesquisa está dividida em duas partes distintas: inicialmente a revisão da literatura permite a reunião de toda a informação pertinente, sendo que a segunda parte alcança o objetivo de permitir uma abordagem crítica e sugestiva, nomeadamente representa o verdadeiro valor acrescentado que se pretende em qualquer dissertação de mestrado.

CAPÍTULO I - ENQUADRAMENTO

1 Evolução histórica

O combate à evasão e fraude fiscais é uma das preocupações de qualquer governo, com reflexo em medidas de estímulo ao cumprimento dos deveres tributários, por parte do contribuinte e, dentro do possível, com o mínimo de interferência possível do Estado na vida privada. Nas relações comerciais, muitas vezes, *“existe uma dimensão significativa de movimentos realizados em numerário ou concretizado através de sofisticados meios de ocultação, que pela sua opacidade impedem a inspeção tributaria – e mesmo a investigação criminal - de os detetar, dificultando ou mesmo obstaculizando as autoridades fiscais de promover a reintegração de tais fluxos no plano tributário e exigir aos agentes económicos o imposto respectivo”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013).

Nos países ocidentais, a economia paralela não representa uma problemática tão grave como em regiões menos desenvolvidas, porém é necessário manter o esforço para que todos contribuam de acordo com a sua real capacidade contributiva. É importante consciencializar o contribuinte do *“dever fundamental de pagar impostos”* (Nabais, José Casalta;, 2015), numa via de assegurar maior equidade, com objetivo último de haver redução do nível de fiscalidade. Enquanto houver negócios e entidades que desenvolvam a sua atividade recorrendo a manobras fiscalmente não aceites, o mercado continua desequilibrado em benefício dos que não respeitam as normas vigentes e a justiça fiscal é inalcançável.

Esta visão moderna de um sistema fiscal nem sempre foi seguida pelos governantes, nomeadamente em Portugal, por haver uma série de outras problemáticas, em que a urgência em resolver era premente. Por este motivo, os esforços realizados ao longo do último século conheceram diversas realidades, sendo que a implementação de um regime de verdadeira tributação de manifestações de fortuna foi sempre adiado pelas dificuldades de controlo dos dados fiscais dos contribuintes. Os crónicos problemas orçamentais na República Portuguesa poderão, entre outros motivos, ser também explicados pelo sentimento de impunidade no que respeita ao não cumprimento das obrigações fiscais, que conduziu a perdas significativas de receita e justiça fiscal nas últimas décadas.

Este tipo de comportamento, que na maioria dos casos recorre à economia paralela, é ilícito, uma vez que as leis fiscais não são respeitadas. O contribuinte deve perceber o alcance do planeamento fiscal, sendo que as normas devem ser sempre respeitada, sob pena dos atos praticados se tornarem contrários à lei.

Assim sendo, com o objetivo de combater a fraude e evasão fiscais, nomeadamente rendimentos não declarados pelo contribuinte, é criado na década de 80 do século passado, através da entrada em vigor do art. n.º 15 - A e tabela anexa ao DL 192/84, o regime de tributação de manifestações de fortuna. À data, o legislador expressa preocupações quanto ao consumo exteriorizado sem explicação, como o demonstra a tributação introduzida que visava a justificação da desproporção, em mais de um terço, entre o rendimento declarado e as manifestações de fortuna do contribuinte.

Este regime apresenta semelhanças com o atualmente em vigor, tanto nos conceitos-base e pressupostos, como nos sinais exteriores de riqueza, que passavam igualmente por imóveis, veículos, barcos de recreio, aviões ou avionetas. A denominada originalmente base de valores, atualmente rendimento padrão, era calculada sensivelmente da mesma forma, com a intenção presuntiva deduzida do fato-base. Assim, esta primeira legislação incorpora conceitos semelhantes aos atualmente discutidos, como o rendimento padrão, a desproporção injustificada e o valor de aquisição.

Aquando da sua publicação, o preâmbulo do DL 192/84 salienta como objetivo do regime obviar a eventuais desvios da tributação das pessoas singulares, introduzindo formas de determinação da matéria coletável quando exista acentuada desproporção entre a totalidade dos rendimentos declarados em dois anos consecutivos e o montante dos sinais exteriores de riqueza evidenciados, como o prevê o n.º 3 do art. n.º 15 - A da mesma legislação. Ao contrário do que acontece atualmente, eram considerados dois períodos fiscais cumulativamente como meio de comparação com o valor atribuível à manifestação de fortuna.

A eficácia da norma, nomeadamente no combate à fraude e evasão fiscais, fica aquém das expectativas, uma vez que as dificuldades de cruzamento de informação tributária eram muito superiores ao que acontece atualmente, fazendo com que as práticas evasivas se mantivessem, ficando este regime mais uma vez adiado para o momento em que a administração fiscal portuguesa estivesse efetivamente preparada.

Após a reforma da tributação do rendimento, operada em 1989 com a entrada em vigor do CIRS, o CIC é revogado e o regime deixa de ser aplicado até à entrada em vigor da nova lei em 2001. Porém, no decorrer do vazio legislativo, em relação a esta matéria, a reintrodução do regime foi discutida e aconselhada, nomeadamente pela comissão responsável pela reforma fiscal ocorrida em 2001, que assim deu origem à nova redação.

Recentemente, a Comissão para a Reforma do IRS propôs novas alterações aos regimes em vigor para tributação de rendimentos presumivelmente ocultos, sendo que as

sugestões não foram aceites. A nova redação sugeria a eliminação da tributação com base em sinais exteriores de riqueza objetivamente tipificados, para beneficiar a tributação de acordo com critérios mais abertos.

1.1 Regimes em vigor

1.1.1. Em Portugal

A entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, a 1 de Janeiro de 2001, introduz o moderno regime de tributação de manifestações de fortuna, que surge como medida legislativa de combate ao *“contexto endémico de evasão e fraude fiscal”* (Fernandes, Ricardo Sá; Moura, Pina, 2000) entre outros crimes associados, com o desígnio de haver tributação, ainda que recorrendo a um procedimento próprio, de sinais exteriores de riqueza objetivamente previstos, considerados como presunção de rendimentos não declarados pelo contribuinte.

A reforma fiscal operada defende a introdução de práticas menos comuns no que concerne ao acesso a informações do contribuinte, como por exemplo a derrogação do sigilo bancário, a inversão do ónus da prova e o recurso a métodos presuntivos de tributação para determinação da matéria coletável após cumpridos certos critérios.

O legislador considera fundamental incorporar em IRS presumíveis rendimentos resultantes da atividade na economia paralela de determinados contribuintes¹, com o objetivo de dotar o sistema fiscal de maior eficácia, equidade e simplicidade. O aumento da receita fiscal, apesar de ser uma das razões apontadas para a criação deste regime excepcional de tributação, não se pode considerar fator determinante pelo fato da receita gerada não ser relevante no contexto do imposto em que se insere².

A introdução deste regime no âmbito da LGT, em vez de optar pelo CIRS, resulta do fato do legislador preferir enquadrar num diploma à parte os poderes da AT, nomeadamente por introduzir novos instrumentos e procedimentos. A inexistência deste normativo na reforma da tributação de 1989 pode ter contribuído para que um regime similar não

¹ A Comissão para a Reforma Fiscal de 2000 concluiu que mais de 25% da atividade económica se desenvolvia à margem das leis tributárias. Mais recentemente, revelava (Falcão, Pedro Marinho, 2013) que *“40 mil milhões de euros é o valor da economia paralela, cujo combate e reintegração no plano fiscal poderia render aos cofres do Estado cerca de 12 mil milhões em impostos, que assim, em cada ano, escapam das disponibilidades orçamentais”*.

² Em 2010, a receita da Categoria G representou 67 milhões de euros em 8937 milhões da receita total do IRS, o correspondente a 0,75%.

tivesse sido instituído desde logo, perdendo assim o sistema fiscal eficácia no combate a rendimentos não declarados.

Deste modo, a introdução da LGT no panorama tributário, através do DL n.º 398/98, em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2001, tem como objetivo clarificar e sistematizar os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da administração fiscal, nomeadamente contribuir para uma maior segurança das relações entre estes, uniformização dos critérios de aplicação do direito tributário, de que depende a aplicação efetiva do princípio da igualdade, e estabilidade e coerência do sistema tributário. Neste sentido, o preâmbulo da lei considera ainda que a imagem de um sistema tributário disperso e contraditório prejudica fortemente a aceitação social das suas normas e, conseqüentemente, a eficácia do combate à fraude e evasão fiscal, pelo que é pertinente que as regras respeitantes à relação entre contribuinte e entidade fiscalizadora sejam congregadas num único diploma. Assim se explica a preferência do legislador por incorporar este regime no âmbito de uma “constituição fiscal” que incorpora diversos princípios basilares do sistema tributário português.

A procura de cobrança de impostos, presente em anteriores regimes, não é seguida pela Lei n.º 30-G/2000, sendo privilegiado o combate à economia paralela e aos rendimentos não declarados. Era importante incluir no sistema fiscal contribuintes que estavam excluídos, ou dos quais a taxa real de imposto era consideravelmente menor do que a que correspondia à realidade da sua capacidade contributiva. Assim, quando os rendimentos declarados não correspondem à capacidade aquisitiva revelada, surge a possibilidade de recurso à avaliação indireta, que não deverá ser a regra de atuação da AT, apenas podendo ser usada nos casos expressamente previstos no art. 87.º n.º 1 da LGT.

O entendimento que este regime corresponde a um método de avaliação indireta não é, no entanto, sufragado por um voto de vencido de jurisprudência recente que objetivamente o inclui num *“procedimento próprio, específico, que não é de avaliação indireta - portanto, sem relação de subsidiariedade com o procedimento da avaliação direta. Com efeito, entre a avaliação direta e a avaliação indireta existe uma relação de subsidiariedade. Mas essa relação de subsidiariedade não existe entre a avaliação direta e a determinação da matéria coletável com base em manifestações de fortuna”* (STA, Acórdão n.º 734/09 STA, 2009). O mesmo voto de vencido refere que *“a avaliação direta «pressupõe que se conheça a categoria ou a fonte do rendimento», e, para a determinação do rendimento tributável por manifestações de fortuna, o único método possível para apurar esses «rendimentos ocultos» é, na verdade, o do mecanismo legal em presença, «isto porque este mecanismo pressupõe o desconhecimento da fonte do*

rendimento que se pretende apurar», «não sendo sequer concebível ou pensável uma aplicação da determinação direta»”, sendo que assim não se deve considerar este um regime subsidiário, mas o único que pode ser aplicado.

Diante do exposto, a discussão desta problemática ao nível do enquadramento não se apresenta simples havendo posições diferentes na doutrina e jurisprudência, ainda que a distinção entre método subsidiário ou procedimento próprio não releve verdadeiramente para a sua aplicação. Na verdade, pelo fato de não haver outro método para tributar rendimentos ocultos, este acaba por ser o único regime possível de ser aplicado, conduzindo a que não se trate de um método acessório, devendo assim representar apenas um procedimento específico de tributação de rendimentos ocultos. Assim, este regime é debatido como método indireto, sendo esta a denominação adequada, uma vez que se tratam de métodos presuntivos a constituir a base do regime.

Pelo art. 89.º-A n.º 1 da LGT, estão sujeitos a tributação de manifestações de fortuna contribuintes em que o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 30%, para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento previstos. O regime prevê que o contribuinte que não entregue declaração de rendimentos e evidencie uma das manifestações de fortuna constantes da tabela do art. 89.º-A n.º 4 da LGT fica igualmente sujeito. No âmbito deste regime, através da inversão do ónus da prova, é da responsabilidade do contribuinte justificar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de rendimentos, sendo que, desta forma, pode ilidir a presunção desencadeada pela entidade fiscalizadora. Assim, a base é a tributação pelo método direto, demonstrado pela assunção da declaração do contribuinte, sendo a falência do princípio da verdade declarativa, devido ao desfasamento entre o rendimento declarado e a capacidade aquisitiva, que conduz à aplicação dos regimes em estudo para tributar os rendimentos ocultos, enquadrados na categoria G de IRS.

Estes mecanismos, cingidos às pessoas singulares em Portugal, têm desenvolvimento com os seus requisitos, pressupostos e garantias do contribuinte no art. 87.º e seguintes da LGT.

Em comparação com similares regimes em vigor na UE, podemos considerar que em Portugal, pela implementação de sistemas eficazes de troca de informações entre os agentes económicos e a entidade fiscalizadora, não são necessários tantos dados declarados pelo contribuinte quanto ao seu património e rendimentos. Ao contrário do que acontece em alguns ordenamentos jurídicos europeus, os contribuintes há alguns anos que não estão obrigados a transmitir anualmente à AT informações quanto a imóveis, viaturas ou barcos de recreio, uma vez que, estando estes bens sujeitos a

registo, os dados são alvo de cruzamento e por isso a declaração do contribuinte é dispensada.

Por seu turno o regime de tributação de acréscimos patrimoniais não justificados foi introduzido no sistema fiscal português através do DL n.º 55-B/2004, prevendo o alargamento da base de incidência de IRS, no que concerne à categoria G. Este regime, com similares conceitos que o regime de tributação de manifestações de fortuna, representa mais uma medida de tributação de rendimentos ocultos, sendo que neste caso não existe a discriminação das capacidades aquisitivas consideradas, sendo apenas apurado o acréscimo patrimonial realizado, ou despesa, em desproporção com o rendimento líquido declarado pelo contribuinte. Este regime pode ainda evidenciar capacidades aquisitivas semelhantes às encontradas na tabela de manifestações de fortuna mas que não foram aí previstas, como por exemplo a compra de obras de arte ou peças de joalharia.

A interpretação do art. 87.º n.º 1 - f) e n.º 2 da LGT prevê que, no caso de acréscimo de património ou despesa efetuada de valor superior a cem mil euros, verificado em simultâneo com a falta de declaração de rendimentos ou a existência de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, o regime é aplicado com as garantias do contribuinte salvaguardadas pelo art. 89.º-A n.º 3 da LGT e seguintes.

1.1.2. Outros países

Noutros países europeus, as entidades fiscalizadoras possuem igualmente mecanismos de combate a rendimentos ocultos. A proximidade geográfica que se regista contribui para a semelhança de tratamento de cada entidade fiscalizadora neste tipo de situações.

Em Espanha, o art. 39.º do IRPF, introduzido pela Lei n.º 35/2006, prevê a tributação por métodos indiretos quando verificados sinais exteriores de riqueza desfasados com o rendimento ou património declarados pelo contribuinte.

A base do regime espanhol assenta igualmente na declaração de rendimentos do contribuinte, que ao se apresentar afastada da realidade, desencadeia o processo de avaliação por métodos indiretos. Na verdade, o normativo espanhol é mais próximo do regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados em vigor em Portugal, nomeadamente ao valorizar os montantes envolvidos, ao invés da natureza e valor das manifestações de fortuna.

Os fato-base passam pela detenção, declaração ou aquisição de bens ou direitos, sendo também relevantes a declaração de dívidas inexistentes. Neste regime, deve o contribuinte justificar a origem dos fundos, situação similar ao que acontece em Portugal, nomeadamente ao demonstrar a fonte de rendimento que permitiu a demonstração da capacidade aquisitiva desfasada com dos rendimentos declarados. A justificação parcial afasta a presunção, sendo que, posteriormente, pode a entidade fiscalizadora fixar nova matéria coletável.

Este regime não insere o rendimento presumido numa categoria específica, concorrendo apenas para o rendimento global, ao contrário do que acontece em Portugal em que o rendimento fixado é englobado em categoria G de IRS. Salientar que, em relação ao espaço temporal, o regime deve ser aplicado no ano a que respeitar a titularidade dos bens ou direitos, mesmo que não coincida com o período fiscal em que sejam detetados, desde que o direito à liquidação não tenha caducado. Em termos de correção fiscal, o montante de incremento patrimonial representa o valor de aquisição, sendo inserido como matéria coletável. O sigilo bancário é derogado, no regime espanhol, por se entender que representa um meio adequado na procura da verdade material dos fatos, podendo dar origem a novas investigações por parte da entidade fiscalizadora caso se verifiquem indícios nesse sentido.

Assim sendo, o legislador espanhol prefere tributar presumíveis rendimentos ocultos através de normas abertas e gerais que não contemplam tipificação excessiva, solução diferente do que acontece atualmente no regime de manifestações de fortuna português. Noutra sentida, não existe o conceito de rendimento padrão associado aos diversos sinais exteriores de riqueza, assim como não fica prevista a desproporção objetiva a partir da qual deve ser desencadeado o regime.

O regime francês apresenta uma redação mais semelhante à tributação de manifestações de fortuna em vigor em Portugal. Neste sentido, o art. 168.º do CGI discrimina igualmente sinais exteriores de riqueza, nomeadamente indicadores do modo de vida do contribuinte, como por exemplo a inscrição em clubes de golfe ou equitação, propriedade de cavalos ou existência de empregada doméstica, para além dos previstos na norma nacional. Neste caso, a entidade fiscalizadora é mais exaustiva no estudo dos padrões de consumo do contribuinte, o que conduz o sistema a ser mais invasivo da vida privada mas, em contrapartida, apresenta mais fatos que comprovam as manifestações de fortuna. O regime igualmente contempla a presunção de rendimento que visa determinar o rendimento padrão e apresenta a desproporção entre o rendimento declarado e este como critério objetivo de englobamento. No que concerne à justificação da fonte de rendimentos, a lei francesa é explícita ao considerar que os empréstimos são

aceites como justificação da capacidade aquisitiva evidenciada. Salientar que, apenas o regime em vigor desde 1986 assume a possibilidade de justificação, uma vez que previamente a presunção desencadeada era inilidível. Igualmente neste regime é invertido o ónus da prova, nomeadamente após o cumprimento dos critérios de englobamento no regime. No que concerne ao espaço temporal de correção da declaração de rendimentos, o regime francês apenas vincula o ano em que são verificados os pressupostos, sendo que as consequências fiscais se extinguem nesse mesmo período fiscal.

Nos EUA a problemática da tributação de rendimentos presumivelmente ocultos encontra solução em três regimes subsidiários, que são desencadeados quando não existem dados fiscalmente aceites, ou os elementos existentes não se apresentam como suficientes para permitir a aplicação de métodos diretos no cálculo da matéria coletável. Em relação ao regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o normativo jurídico americano apresenta o método do valor líquido como uma solução similar para tributação de incrementos patrimoniais desproporcionados em relação ao rendimento declarado. Igualmente se presume, a partir do desfazamento entre o aumento patrimonial e o rendimento obtido num determinado período, que existem proveitos que não foram declarados para efeitos de imposto sobre o rendimento. Desta forma, a correção fiscal é realizada apenas num único período. Em paralelo, existe o método das despesas em numerário, em que a entidade fiscalizadora norte-americana presume, através de despesas de elevado montante liquidadas em moeda, que existem rendimentos que permitem ostentação de fortuna por parte do contribuinte.

Por fim, o método das contas bancárias presume, através do acesso direto às informações financeiras do contribuinte, que todos os montantes recebidos se referem a rendimento. Esta solução apresenta diversas desvantagens, uma vez que o contribuinte pode preferir receber o seu rendimento em numerário e, desde logo, desonerar esses montantes de tributação. Por outro lado, ressaltar que nem todos os valores recebidos na conta bancária se referem a rendimentos, pelo que se torna difícil encontrar o verdadeiro rendimento real através deste método.

Os regimes em vigor nos diferentes ordenamentos jurídicos visam, na sua substância, a tributação de rendimentos não declarados, presumidos pelos sinais exteriores de riqueza demonstrados, porém propõem diferentes formas de correção da matéria coletável. Enquanto se pode traçar um paralelismo entre o cenário português e francês em relação a manifestações de fortuna, em Espanha o regime é mais aberto, havendo semelhanças com o regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados em vigor em Portugal. No que respeita à realidade norte americana, a solução proposta passa pela aplicação de

diferentes métodos para se encontrar o rendimento efetivo. Neste particular, as soluções em vigor na Europa parecem ser mais ambiciosas na procura pelo rendimento não declarado, nomeadamente o acesso a dados bancários ou o cruzamento de dados com diferentes agentes.

1.2 Evolução normativa

A tributação de manifestações de fortuna recorre a métodos indiretos para avaliar a matéria coletável, uma vez que o método direto, nomeadamente a declaração de rendimentos do contribuinte, não se mostrou o adequado. O contribuinte, ao preencher os requisitos que o integram no regime, é tributado de acordo com presunções por a lei julgar que a declaração de rendimentos apresentada não se encontra em conformidade com a realidade. Pelo art. 85.º n.º 1 da LGT, o método indireto deve ser aplicado pela AT subsidiariamente ao método direto, consagrando o princípio previsto no art. 83.º n.º 1 da LGT, no qual o legislador primordialmente tributa o valor real dos rendimentos ou bens. Deste modo, a avaliação direta cabe à AT, ou ao contribuinte nos casos dos tributos de autoliquidação, como previsto no art. 82º n.º 1 da LGT, enquanto o procedimento de avaliação por métodos indiretos é da exclusiva competência da AT. O art. 83º n.º 2 da LGT distingue, claramente, a finalidade da avaliação direta em relação à avaliação indireta, em que são usados indícios, presunções ou outros elementos para se aferir a matéria coletável, quando existe suspeita de irregularidades na declaração do contribuinte.

Neste regime, o indício usado para se iniciar o procedimento de avaliação indireta é a capacidade aquisitiva do contribuinte que se desloca consideravelmente dos padrões normais, em relação ao rendimento declarado. A presunção desencadeada pela AT tem por base o fato conhecido do contribuinte, o valor de aquisição da manifestação de fortuna, em comparação com o rendimento líquido declarado.

Não é unânime que este tipo de tributação seja considerado indireto, uma vez que, ao contrário de casos similares na lei tributária, a AT parte de um fato para presumir o nível de matéria coletável. Embora o seu enquadramento seja o de avaliação subsidiária, este regime tem critérios objetivos diferentes em relação à determinação da matéria coletável de outro tipo de situações previstas no art. 90.º da LGT.

Na verdade, ao longo do tempo, desde a publicação na década de 80 da lei que introduziu no normativo jurídico português a tributação por manifestações de fortuna, a redação tem vindo a ser alterada consoante se conclua que existem falhas, diferentes

interpretações ou possibilidade de melhoria de controlos. A comparação entre a redação da lei inicialmente em vigor, e a vigente após a reforma fiscal de 2001, é pertinente por possibilitar a comparação entre as diversas soluções que o legislador encontrou para tributar sinais exteriores de riqueza injustificados. Pese embora a redação em vigor em 2015 não seja igual àquela que resultou da aprovação da lei n.º 30-G/2000, a avaliação da evolução normativa registada entre estes dois diplomas é oportuna e demonstra mais eficazmente a evolução do pensamento legislativo.

A Tabela 1.1 apresenta a primeira redação referente a este regime de tributação, datada de 1984, e o regime aprovado em 2000:

Tabela 1.1 - Redação do art. 15.º-A do CIC e do art. 89.º-A da LGT

DL 192/84	Lei n.º 30-G/2000
Art. 15.º-A do CIC	Art. 89.º-A da LGT
<p>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.</p> <p>§ 1.º Considera-se que a referida desproporção se verifica sempre que o total dos valores dos sinais exteriores de riqueza, apurados com base na tabela anexa, exceda, pelo menos, em um terço a soma dos rendimentos declarados no ano a que respeita a declaração e no ano anterior.</p>	<p>1 - Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.</p>
<p>§ 2.º Para efeitos deste artigo, serão também havidos como sinais exteriores de riqueza próprios do contribuinte os bens constantes da tabela anexa, no caso de tais bens fazerem parte do património das seguintes pessoas jurídicas:</p> <p>a) Sociedades unipessoais de que o contribuinte seja sócio;</p> <p>b) Sociedades comerciais por quotas de que o contribuinte seja sócio conjuntamente com o cônjuge ou descendentes menores não emancipados, nos casos em que detenham, em conjunto, mais de 75% do capital social;</p> <p>c) Sociedades em que o contribuinte seja sócio e tenham por único ou predominante escopo social a compra de bens móveis, constantes da tabela anexa, para os sócios, considerando-se, para efeitos deste artigo, o valor desses bens correspondente à proporção da respectiva participação no capital social.</p>	<p>2 - Na aplicação da tabela prevista no n.º 4 tomam-se em consideração:</p> <p>a) Os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar;</p> <p>b) Os bens de que frua no ano em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respectivo agregado familiar, adquiridos, nesse ano ou nos três anos anteriores, por sociedade na qual detenham, direta ou indirectamente, participação maioritária, ou por entidade sediada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.</p>
<p>§ 3.º Quando os bens constantes da tabela anexa tenham sido adquiridos por sucessão, serão os mesmos considerados, para efeitos deste artigo, pelo valor que servir de base à liquidação do imposto sucessório e pelo período de 2 anos, contado a partir da data da aquisição.</p>	<p>3 - Verificadas as situações previstas no n.º 1, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, nomeadamente herança ou doação, rendimentos que não esteja obrigado a declarar, utilização do seu capital ou recurso ao crédito.</p>
<p>§ 4.º No ano de aquisição dos bens referidos neste artigo, os seus valores serão determinados proporcionalmente ao período decorrido desde a data da aquisição até ao fim do ano. Igual critério será adoptado quando os bens forem alienados, mas</p>	

<p>neste caso o período de tempo é contado de 1 de Janeiro até à data da alienação.</p> <p>§ 5.º Tratando-se de bens considerados temporariamente para efeitos deste artigo, o seu valor será determinado proporcionalmente ao período decorrido desde 1 de Janeiro até à data em que se completar a respectiva antiguidade.</p>	
<p>Art. 15.º-B Os contribuintes poderão indicar na declaração modelo n.º 1 os quantitativos dos rendimentos isentos ou não tributados neste imposto, os quais serão adicionados ao rendimento declarado, para efeitos da comparação prevista no § 1.º do artigo anterior.</p>	
<p>Art. 15.º-C Tendo ocorrido injustiça grave ou notória na determinação do rendimento, nos termos dos artigos 15.º-A e 15.º-B, poderão os contribuintes requerer ao Ministro das Finanças e do Plano, ou este oficiosamente promover, a revisão daquele rendimento pelo chefe da repartição de finanças.</p>	<p>4 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte:</p> <p>(ver tabela no documento original)</p> <p>5 - A decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto constante deste artigo é da exclusiva competência do director-geral dos Impostos, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação.</p>
<p>§ único. O pedido de revisão previsto neste artigo, devidamente fundamentado, não tem efeito suspensivo e deverá ser apresentado no prazo de 1 ano a contar da data da abertura dos cofres para a cobrança do imposto ou da data do pagamento eventual; a revisão oficiosa a que se refere este artigo só poderá ser ordenada dentro do mesmo prazo.</p>	<p>6 - Da decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto 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.</p> <p>7 - Ao recurso referido no número anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.</p>
	<p>8 - Para a aplicação dos nos 3 a 4 da tabela, atende-se ao valor médio de mercado, considerando, sempre que exista, o indicado pelas associações dos sectores em causa.</p>

Fonte: Art. 15.º-A do CIC e art. 89.º-A da LGT

A análise comparativa entre as duas redações permite concluir que existem aspetos que se mantêm sensivelmente iguais, tendo havido um aperfeiçoamento do regime com a introdução de novas soluções.

Em primeiro lugar, como referimos supra, o legislador preferiu introduzir o regime na LGT, ao invés de o manter no IRS, antigo CIC, pese embora as consequências fiscais se desenvolvam igualmente em sede de imposto sobre o rendimento. Esta alteração pode ser explicada por atualmente existir um código fiscal que prevê diversos princípios do sistema tributário português, nomeadamente referentes a procedimentos excecionais de tributações, como é o caso.

Em relação aos critérios de sujeição ao regime são preservados alguns conceitos, nomeadamente a base de valores, que atualmente, com o mesmo objetivo, é denominada de rendimento padrão. Na mesma medida, o legislador em ambos os regimes, refere como medida comparativa com os sinais exteriores de riqueza o rendimento, sendo que não explicita se se deve considerar o rendimento bruto ou o líquido. A desproporção sugerida em ambos os regimes, pese embora relacione os mesmos conceitos, sugere desproporções calculadas de forma diferente. Se, por um lado, o regime inicial parte do montante de sinais exteriores de riqueza para comparar com o rendimento declarado, o segundo regime prefere considerar a desproporção a partir de um rácio diferente, pese embora o objetivo seja semelhante.

Por outro lado, em ambos os casos, o legislador enumera situações em que as manifestações de fortuna possam estar registadas em nome de sociedades, mas em que o verdadeiro usufruto e controlo seja do contribuinte, nomeadamente quando a participação de um dos membros do agregado familiar é maioritária. Neste sentido, as normas relevam diversas possibilidades do contribuinte ostentar sinais exteriores de riqueza ocultando a posse dos bens, através de artefatos fiscais.

Relativamente à inversão do ónus da prova, a solução permanece válida no regime mais recente, uma vez que representa um dos elementos basilares para aplicação do regime. O legislador não inovou particularmente preferindo manter esta exceção como solução que permite mais facilmente aferir a verdade declarativa.

O espetro temporal de aplicação, por sua vez, apresenta alterações. Se por um lado o primeiro regime parece sugerir dois períodos fiscais para que o regime seja aplicado, na segunda redação o legislador parece possibilitar à entidade fiscalizadora correções fiscais em quatro períodos diferentes. Desta forma, o legislador parece penalizar as situações em que fica provado que foram ocultados rendimentos por parte do contribuinte, permitindo a fixação da matéria coletável por mais do que um período fiscal.

No que respeita aos meios de defesa do contribuinte, verificar que o recurso à disposição do contribuinte apresenta características semelhantes sendo que, ao contrário do que acontecia no primeiro normativo, em que o recurso era apresentado para o Ministro das Finanças e do Plano, na versão mais recente, este procedimento é dirigido ao diretor-geral dos Impostos. Relativamente ao prazo para apresentação deste recurso, o contribuinte possui cada vez menos tempo para reagir à decisão de avaliação por métodos indiretos, uma vez que inicialmente tinha um ano, enquanto no regime que entrou em vigor em 2001 o prazo é limitado a dez dias.

Por outro lado, é também importante comparar a evolução normativa referente às manifestações de fortuna, objetivamente previstas no regime original e na redação que entrou em vigor em 2001. Pela Tabela 2.1 fica explícito que, na realidade, não existe alterações substanciais quanto aos bens os quais a pertença ou fruição representam sinais exteriores de riqueza enquadrados neste regime.

A redação inicial prevê a tributação da habitação própria principal e secundária, enquanto o regime subsequente apenas vincula os imóveis no geral, correspondendo a manifestação de fortuna caso sejam adquiridos por valor superior ao objetivamente tabelado. Em segundo lugar, ambos os regimes preveem os automóveis ligeiros de passageiros e os motociclos dos quais o montante de compra seja revelador de elevada capacidade aquisitiva.

Em relação a barcos de recreio, o regime dos anos 80 é mais específico, nomeadamente quanto à utilização ou peso, sendo que desenvolve diferentes bases de valor, consoante as características. Por fim, as avionetas continuam a estar previstas, com discriminação dos diferentes atributos.

A maior diferença entre a redação de cada regime está presente na base de valores, ou rendimento padrão, considerado como critério. Nomeadamente no que se refere a habitação própria, ou imóveis, existe divergência no modo de cálculo. Se por um lado, o regime mais antigo considera o rendimento coletável, o mais recente, como em todas as outras manifestações de fortuna, valoriza uma parte do valor de aquisição. É difícil compreender o pensamento do legislador para considerar 60% do triplo do rendimento coletável, sendo que é mais intuitiva a interpretação mais recente que refere uma percentagem do valor de aquisição total. Posto este caso, em todos os outros o valor a considerar como rendimento padrão, ou similar, é calculado segundo critérios muito semelhantes, cumprindo a mesma linha orientadora.

Concluindo, as manifestações de fortuna previstas são similares, com exceção das devidas atualizações relativas a preço de compra ou tempo de amortização. O legislador

optou por não inovar especialmente no que concerne a esta temática preferindo, em 2001, apenas voltar a aplicar o regime, com o intuito de poder acrescentar ou reduzir sinais exteriores de riqueza conforme a percepção de evasão fiscal pudesse tender para outro tipo de situações. Talvez neste sentido, apenas poucos anos depois, tenha sido criado o regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados para que o legislador não tivesse que enriquecer ainda mais a tabela, tornando mais complexa a sua interpretação.

Este regime, com soluções diferentes para tributação de rendimentos ocultos, mas com semelhantes sinais exteriores de riqueza, pretende tributar outros elementos que o regime de manifestações de fortuna não alcança. O legislador considerou que havia elementos dos quais o valor de compra, ou acréscimo patrimonial, careciam de investigação fiscal sendo que o regime originalmente em vigor não respondia a esta questão.

Este diferente regime pode ser considerado complementar, uma vez que o legislador não pretende que haja sobreposição entre estes, apesar de ser possível, apenas espera que torne mais eficiente o combate à evasão e fraude fiscais.

O fato de ambos coexistirem no panorama tributário português releva a preocupação do legislador no combate a comportamentos evasivos e não introduz, à partida, qualquer desvantagem para o contribuinte.

Tabela 1.2 - Comparação entre a tabela anexa ao art. 15.º-A do CIC e a tabela do art. 89.º-A n.º4 da LGT

Tabela anexa ao art. 15.º-A do CIC		Tabela do art. 89.º-A n.º4 da LGT	
Elementos que constituem sinais exteriores de riqueza	Base de valores	Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
Habitação própria com rendimento coletável superior a 250 contos ou 400 contos, consoante tal rendimento tenha sido fixado, respectivamente, antes ou depois de 31 de Dezembro de 1980 e segunda habitação própria com rendimento coletável superior a 200 contos ou 300 contos, consoante tal rendimento tenha sido fixado, respectivamente, antes ou depois de 31 de Dezembro de 1980	60% do triplo do rendimento coletável	Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 50 000 contos	20% do valor de aquisição
Veículos automóveis ligeiros de passageiros cujo preço global em novo seja superior a 2000 contos e de antiguidade não superior a 5 anos e Motociclos de preço em novo superior a 300 contos e de antiguidade não superior a 5 anos	80% do valor correspondente a: 75% do preço no 1.º ano de uso 50% do preço no 2.º ano de uso 33% do preço no 3.º ano de uso 25% do preço no 4.º ano de uso 20% do preço no 5.º ano de uso	Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 10 000 contos e motociclos de valor igual ou superior a 2 000 contos	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 10% por cada um dos anos seguintes
Barcos de recreio a motor com tonelagem de arqueação bruta superior a 2t e com mais de 25 HP de potência de propulsão: Para as primeiras três toneladas: Por cada uma das restantes toneladas ou fracção: De 4t a 10t De mais de 10t a 25t De mais de 25t	75 mil escudos 22 mil escudos 30 mil escudos 60 mil escudos	Barcos de recreio de valor igual ou superior a 5 000 contos	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes
Barcos de recreio à vela com arqueação bruta superior a 5t: De 5t a 15t Por cada uma das restantes toneladas ou fracção: De 16t a 20t De mais de 20t a 30t De mais de 30t	75 mil escudos 22 mil escudos 30 mil escudos 60 mil escudos	Aeronaves de turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes

Aviões ou avionetas de turismo de peso máximo autorizado à decolagem superior a 1400kgs Por cada kilograma	2 mil escudos
---	---------------

Fonte: Tabela anexa ao art. 15.^o-A do CIC e tabela presente no art. 89.^o-A n.^o4 da LGT

A Comissão para a reforma do IRS produziu em Setembro de 2014, o relatório em que apresenta o projeto de revisão deste imposto, em que critica e propõe alterações no que respeita à tributação de sinais exteriores de riqueza. Nomeadamente é considerada *"imperiosa a revisão profunda do atual regime legal das chamadas "manifestações de fortuna", uma vez que se tem revelado complexo, de difícil interpretação, sendo fonte de inúmeros litígios, de diferentes e contraditórias orientações jurisprudenciais e, mais grave, de profundas injustiças"* (Comissão para a reforma do IRS, 2014). O mesmo relatório refere que *"a necessidade de revisão deste normativo havia sido já sentida pela própria administração tributária"*, pelo que a opinião destes, como a de outros intervenientes em matéria fiscal, foi considerada, no encontro da melhor resolução para os problemas sentidos.

Assim, este documento sugere a eliminação do art. 89.º-A da LGT, por considerar que este normativo não se apresenta atualizado, merecendo uma revisão que o torne mais próximo dos objetivos para que foi criado. É ainda assinalado que *"este regime nunca funcionou de forma integrada com o regime igualmente adotado do rendimento padrão, gerando dificuldades interpretativas assinaláveis, como se pode constatar da variada jurisprudência promanada pelos tribunais portugueses"* (Comissão para a reforma do IRS, 2014).

Por esta razão, é proposto um novo normativo, que elimina o conceito de rendimento padrão e que se apresenta mais próximo do regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados. Esta alteração legislativa é apresentada sob a forma do novo art. 89.º-B da LGT, em que o legislador igualmente procura o reforço dos meios de defesa do contribuinte e procura a eliminação da taxa especial de tributação.

Salientar que a proposta da Comissão para a reforma do IRS não foi aceite no que concerne a esta temática, pelo que não se encontra em vigor este normativo. Todavia, é pertinente a apreciação deste pensamento legislativo, uma vez que oferece uma perspetiva futura em relação à tributação de rendimentos ocultos presumidos de sinais exteriores de riqueza, com desenvolvimentos no último capítulo.

Assim sendo, a Tabela 1.3 refere a proposta presente no relatório.

Tabela 1.3 – Proposta rejeitada pela Comissão para a reforma do IRS em 2014

Proposta da Comissão para a reforma do IRS Art. 89.º-B da LGT
1 - Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando, no mesmo período de tributação, a soma dos acréscimos de património com a despesa efetuada pelo sujeito passivo de IRS, incluindo liberalidades, exceda em mais de um terço o valor dos rendimentos declarados ou comunicados e tal excesso seja de montante superior a €10.000.
2 - Para obstar à avaliação indireta, cabe ao sujeito passivo a comprovação de que, sendo o caso, é outra a fonte dos acréscimos de património e da despesa efetuada.
3 - Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior da categoria B, a diferença entre a soma dos acréscimos de património e da despesa efetuada, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.
4 - Na aplicação da alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º: a) Considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior da categoria B, a diferença entre os acréscimos de património e as despesas efetuadas, e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação; b) O rendimento tributável para efeitos da alínea anterior corresponde à parte não justificada pelo sujeito passivo nos termos do n.º 2; c) Os acréscimos de património consideram-se verificados e tributados no período de tributação em que se exteriorize a titularidade dos bens ou direitos e a despesa considera-se verificada quando efetuada; d) Os acréscimos patrimoniais são considerados pelo seu valor bruto, devendo atender-se na sua determinação, sendo o caso, ao valor de aquisição calculado nos termos do disposto no Código do IRS ou, sendo desconhecido, ao valor de mercado; e) Os rendimentos declarados ou comunicados são considerados pelo seu valor líquido; f) São tomados em consideração na determinação dos acréscimos de património ou despesa efetuada, os bens de que frua no período em causa o sujeito passivo ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, bem como as despesas de carácter pessoal suportadas em seu favor, que tenham sido, respetivamente, adquiridos ou efetuadas, nesse ano, por: a. Sociedade na qual o sujeito passivo detenha, direta ou indiretamente, participação maioritária; ou b. Por entidade sediada em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças ou cujo regime não permita identificar o titular respetivo; g) Excetuam-se do disposto na subalínea 1) da alínea anterior os bens ou despesas que tenham sido objeto de tributação autónoma na esfera da sociedade ou que sejam tributáveis ao abrigo de outras disposições do Código do IRS.
5 - A decisão de avaliação indireta constante deste artigo é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem faculdade de delegação.
6 - Nos casos previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 87.º: a) O sujeito passivo pode recorrer da decisão de avaliação indireta para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, não sendo aplicável o procedimento constante dos artigos 91.º e seguintes; b) Ao recurso referido na alínea anterior aplica-se, com as necessárias adaptações, a tramitação prevista no artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo

Tributário, podendo ser utilizado todos os meios de prova admissíveis em direito;

c) O sujeito passivo pode reclamar ou impugnar da liquidação nos termos gerais, podendo também contestar os pressupostos e a quantificação da avaliação indireta, desde que deles não tenha recorrido nos termos da alínea a);

d) No recurso referido na alínea a) e na reclamação ou impugnação referida na alínea anterior a decisão de avaliação indireta ou a liquidação devem ser anuladas caso o sujeito passivo faça contraprova de fatos suscetíveis de criar fundadas dúvidas sobre a verificação dos respetivos pressupostos;

e) A decisão de avaliação indireta após a liquidação deve ser comunicada pelo diretor de finanças ao Ministério Público e, tratando-se de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes para efeitos de averiguações no âmbito da respetiva competência.»

Fonte: Art. 89.º-B da LGT proposta pela Comissão para a reforma do IRS

2 Manifestações de fortuna

A tributação no regime de manifestações de fortuna respeita, na sua aplicação, o cumprimento de certos critérios objetivos no âmbito do combate à evasão e fraude fiscais, através da tributação de rendimentos presumivelmente ocultos. Na verdade, o regime não foca a atenção *“na origem do comportamento ilícito, mas mais na utilização de rendimentos ou fluxos que passaram à margem do sistema oficial”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013).

A norma em causa apresenta *“uma tripla natureza: trata-se de uma norma anti-fraude, tem a natureza de norma de incidência e assume-se como uma regra de lançamento”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013). Assim sendo, *“constitui uma norma anti-fraude posto que, como referenciamos, a razão de ser da sua instituição foi justamente a da chamada à colação fiscal de rendimentos que ilicitamente o contribuinte subtraiu à tributação. Por outro lado, ao definir as “manifestações de fortuna” fiscalmente relevantes, esta norma tem a natureza de incidência real, dado que determina o que está sujeito a tributação, definindo, assim, o campo objetivo da aplicação da norma. Finalmente, e por via da coluna que ostenta a epígrafe “rendimento padrão” constante do quadro do número 4 do art. 89º-A, a regra em causa contém regras de fixação do rendimento a tributar”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013).

O art. 87.º n.º 1 - d) da LGT prevê a tributação com recurso a métodos de avaliação indireta nas situações em que os rendimentos declarados para efeitos de IRS se afastem significativamente, para menos, do rendimento padrão calculado através da capacidade aquisitiva demonstrada. O legislador presume que, pelo fato do contribuinte ostentar certos sinais exteriores de riqueza, que podem passar pela aquisição de imóveis, veículos, barcos de recreio, aeronaves, realização de suprimentos e empréstimos ou montantes envolvidos na transferência de e para paraísos fiscais, em desproporção com os rendimentos auferidos, existem fontes de rendimento não declaradas, pelo que se exige justificação. Esta presunção resulta da falência do princípio da verdade declarativa que une o contribuinte e a entidade fiscalizadora em relação às informações prestadas.

Fatualmente, o regime de manifestações de fortuna é menos gravoso ao nível da correção fiscal fixada do que o regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, sendo que o legislador considera, pelo n.º 2 do mesmo artigo, que no caso de haver englobamento em simultâneo nos dois regimes, deve ser aplicado o segundo.

Desta forma, estão sujeitos ao regime de manifestações de fortuna, pelo n.º 2 do art. 89.º-A da LGT, o contribuinte ou qualquer elemento do seu agregado familiar, que

demonstre uma das capacidades aquisitivas tipificadas na tabela do n.º 4 do mesmo artigo. Neste sentido, se conclui que este regime apenas engloba contribuintes singulares, pelo que o âmbito de aplicação se esgota ao nível do IRS. Noutros países, nomeadamente em Espanha, os regimes em vigor com objetivos semelhantes preveem correções fiscais também em sede de imposto sobre pessoas coletivas.

Assim sendo, é necessário verificar em simultâneo a falta de declaração de rendimentos e a demonstração de uma das capacidades aquisitivas presentes na tabela ou, noutra medida, o rendimento líquido declarado deve apresentar uma desproporção superior a 30%, para menos, sem razão justificada, em relação ao rendimento padrão apurado, segundo o art. 89.º-A n.º 1 da LGT. Desta forma é introduzido o conceito de rendimento padrão, que resulta da aplicação ao valor de aquisição de uma percentagem variável, consoante o item da tabela em causa. O rendimento líquido representa o rendimento bruto declarado pelo contribuinte no somatório das várias categorias, subtraído das respetivas deduções específicas.

Após verificados os critérios objetivos de englobamento no regime, nomeadamente a demonstração da capacidade aquisitiva em desconformidade com o rendimento líquido declarado, ou a ausência de declaração de rendimentos, o legislador propõe a inversão do ónus da prova, passando para o contribuinte a responsabilidade de provar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte das manifestações de fortuna, pelo previsto no art. 89.º-A n.º 3 da LGT.

Posteriormente, o contribuinte é informado pela entidade fiscalizadora da decisão de avaliação por métodos indiretos, dos pressupostos de aplicação do regime e do cumprimento dos respetivos critérios de englobamento, para que proceda à sua defesa. Esta decisão é da competência do diretor de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte, sem faculdade de delegação, como salienta o n.º 6 do art. 89.º-A da LGT.

A matéria coletável apurada, prevista no n.º 1 - d) do art. 9.º do CIRS, é englobada em categoria G de IRS, sendo posteriormente aplicadas as taxas gerais presentes do art. 68.º do mesmo normativo. Estes rendimentos não estão sujeitos a quaisquer deduções, como o refere o art. 42.º do CIRS.

Em relação aos meios de defesa do contribuinte, este pode apresentar recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente, segundo regras específicas subjacentes aos regimes em causa, como refere o n.º 7 do art. 89.º-A da LGT. Esta petição deve ser apresentada no prazo máximo de dez dias desde a data de notificação, não obedece a formalidades específicas e deve ser acompanhada dos meios de prova que o contribuinte considerar pertinentes, como o prevê o art. 146.º-B

n.ºs 2 e 3 do CPPT. Originalmente, o legislador apenas previa a apresentação de prova documental porém, após julgada a inconstitucionalidade da norma, qualquer meio de prova passou a ser aceite, como se demonstra pela decisão emanada *onde “declara-se com força obrigatória geral a inconstitucionalidade, por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 2, ambos da Constituição, da norma constante da parte final do n.º 3 do artigo 146.º-B, do Código de Processo e Procedimento Tributário, [...] quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível”* (TC, Acórdão n.º 759/2013 TC, 2013).

A entidade fiscalizadora, no regime de manifestações de fortuna, tem acesso à informação financeira do contribuinte se assim o desejar sendo, noutra medida, obrigatória a derrogação do sigilo bancário no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados. Esta pode deduzir oposição ao recurso do contribuinte igualmente no prazo de dez dias apresentando os meios de prova à sua disposição, como salienta o n.º 4 do art. 146.º-B do CPPT.

A justificação³ a apresentar pelo contribuinte relativa às fontes de rendimento que explicam as manifestações de fortuna deve considerar o fato de o legislador querer obter conhecimento da verdadeira fonte de rendimento, não relevando o fato de o contribuinte apresentar dados bancários que demonstrem a existência de meios financeiros mas, por outro lado, a fonte que permitiu a sua existência.

Em relação ao elemento temporal, a AT pode desencadear a correção da declaração de rendimentos do contribuinte no ano em causa da demonstração da capacidade aquisitiva, como em qualquer um dos três anos seguintes, quando se trate de um dos quatro primeiros itens da tabela e caso o contribuinte não faça prova dos rendimentos presumivelmente ocultos. Após haver correção fiscal num certo período, a AT não pode voltar a englobar o contribuinte no regime sem que este demonstre nova capacidade aquisitiva, sendo que esta interpretação carece de sustentação em sede de jurisprudência consolidada. Deste modo, o contribuinte apenas pode ver a sua declaração de IRS corrigida uma única vez em relação a uma mesma manifestação de fortuna, sendo que a entidade fiscalizadora pode desencadear o processo em qualquer um dos quatro anos, nomeadamente o ano de aquisição e os três anos seguintes, com respeito pelas regras de caducidade e prescrição inerentes.

³ Vide, relativamente à justificação da fonte de rendimento, os acórdãos n.ºs 0579/09 STA, 050/12 STA, 0298/12 STA, 0567/13 STA, 035/14 e 0189/14 STA.

3 Outros acréscimos patrimoniais não justificados

Associado ao regime de manifestações de fortuna, o legislador criou o conceito de acréscimo patrimonial não justificado para tributar, com similares objetivos, outro tipo de sinais exteriores de riqueza sem qualificação expressa, considerados desfasados com o rendimento declarado pelo contribuinte. A solução normativa aplicada neste regime é diferente em relação às manifestações de fortuna, ao privilegiar uma norma aberta e geral com critérios baseados nos montantes envolvidos, ao invés da natureza das capacidades aquisitivas e valores associados.

Este regime surge, assim, como *“sequência do redobrado esforço legislativo de combate à evasão fiscal, permitindo que as autoridades tributárias alcancem sinais de fortuna que no regime originário não permitiam a exigibilidade de imposto, face ao numerus clausus instituído pelo Princípio da Legalidade Fiscal”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013).

Inicialmente, a redação da lei n.º 55-B/2004, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2005, determinava a existência de acréscimo patrimonial quando se provava a existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciado pelo contribuinte no mesmo período de tributação. Assim, o valor considerado como acréscimo patrimonial era calculado pela comparação entre o valor de rendimento declarado líquido pelo contribuinte e a despesa efetuada, sendo que poderia haver uma conjugação que podia conduzir o contribuinte a não estar sujeito a tributação pelo regime das manifestações de fortuna e a estar neste regime acessório.

Nesta primeira redação não havia alusão a qualquer valor a partir do qual se aplicava o regime, pelo que, mais tarde, foi necessário alterar a lei para que ficasse mais clara a que tipo de situações se destinava, nomeadamente possíveis rendimentos ocultos de elevado montante.

Desta forma, ambos os regimes em estudo possuem critérios de englobamento muito semelhantes, sendo que se diferenciam pelo fato do regime de manifestações de fortuna tipificar os sinais exteriores de riqueza, enquanto neste normativo acessório fica sujeito qualquer contribuinte que num ano fiscal apresente uma divergência superior em um terço entre os seus rendimentos e o acréscimo patrimonial.

Após a alteração da redação promovida pela Lei n.º 94/2009⁴, o regime passou a prever um critério em valor absoluto em vez do rácio entre o valor declarado e a despesa, como existia anteriormente. Porém, a nova interpretação gera mais dúvidas que a anterior por não ser completamente clara quanto aos conceitos que sugere.

O fato de não ficar desde logo prevista a divergência a partir da qual se desencadeia o processo, conduz a que a entidade fiscalizadora tenha arbitrariedade e possa tratar de forma diferente, casos semelhantes. Porém, na interpretação atualmente aceite, a AT considera em primeiro lugar as despesas ou acréscimos patrimoniais superiores a cem mil euros e, mais tarde, compara com a declaração de rendimentos do contribuinte, para verificar se existe divergência injustificada. Posteriormente, o critério da AT determina a partir de que desproporção desencadeia o processo ou, noutra medida, tributa todos os casos em que a diferença resultante do acréscimo patrimonial e rendimento declarado seja superior a cem mil euros.

Nos casos em que exista uma combinação que conduza a que o mesmo contribuinte, com base no mesmo fato-base, fique sujeito ao regime de manifestações de fortuna e tenha acréscimos patrimoniais não justificados, o art. 87.º n.º 2 em conjugação com o art. 89.º-A n.º 3 da LGT, prevê que este fica sujeito a tributação apenas no segundo regime, pelo que a correção a ser feita em sede de Categoria G de IRS é dada pela diferença entre o acréscimo de património ou despesa efetuada e os rendimentos declarados, como explicado no art. 89.º-A n.º 5 da LGT. Como consequência, o legislador opta por enquadrar no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados o contribuinte que possa estar sujeito aos dois regimes, pelo que elege a solução mais penalizadora fiscalmente.

O rendimento presumido por este regime, em sede de categoria G, fica sujeito a uma tributação a uma taxa especial de 60%, conforme o estipula o art. 72.º n.º 11 do CIRS.

No âmbito de aplicação do regime ressaltar os critérios que devem ser cumpridos para que, na mesma medida do regime de manifestações de fortuna, o contribuinte seja englobado. Neste sentido, a aplicação do regime é desencadeada pela falência do princípio da verdade declarativa, sendo que a AT, por considerar que o acréscimo patrimonial não está justificado pelo rendimento declarado, presume que houve montantes ocultados. Os acréscimos patrimoniais considerados apenas respeitam ao ano

⁴ Desde a entrada em vigor, a 1 de Setembro de 2009, da Lei n.º 94/2009, a redação do art. 87.º n.º1 – f) da LGT prevê: “Acréscimo de património ou despesa efetuada, 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.”

fiscal em que se manifeste a titularidade dos bens ou direitos e a despesa efetuada, pelo que não existe alargamento do período temporal de aplicação do regime em anos posteriores. Assim sendo, a correção fiscal a desencadear apenas pode ser realizada no ano em que se verifiquem os pressupostos, como salienta o n.º 5 - b) do art. 89.º-A da LGT.

O valor de aquisição considerado deve corresponder ao montante apurado de acordo com a prova à disposição da AT ou, caso não se consiga, deve ser considerado o valor de mercado do elemento patrimonial ou despesa, como prevê o art. 89.º-A n.º 6 - b) da LGT.

Em relação aos procedimentos que conduzem à correção fiscal, os trâmites processuais são semelhantes aos revelados em relação à tributação de manifestações de fortuna, nomeadamente a competência de decisão de avaliação por métodos indiretos, meios de defesa do contribuinte, cumprimento de prazos e deveres de informação para com o Ministério Público.

A maior diferença no que concerne à prova está presente no n.º 11 do art. 89.º-A da LGT, em que o legislador obriga a entidade fiscalizadora a ter acesso aos dados bancários do contribuinte, em sentido inverso do que acontece no regime de manifestações de fortuna, em que este procedimento não é obrigatório. Na mesma norma, o legislador oferece ao contribuinte a possibilidade de regularizar a sua situação tributária, identificando e justificando a natureza dos rendimentos omitidos e corrigindo as declarações dos respetivos períodos. Esta preocupação normativa demonstra a colaboração que a AT pretende manter com o contribuinte, mesmo após presumir que as declarações prestadas se encontram afastadas da realidade. Igualmente, ressaltar as situações em que o contribuinte justifica através desta oportunidade os rendimentos previamente não declarados ou, noutro sentido, usa esta norma para apresentar rendimentos sem correspondência legal com a fonte.

Relativamente a outros acréscimos patrimoniais não justificados, o regime espanhol coloca a questão deste regime representar uma base para um processo-crime fiscal. Diante do exposto, uma vez que fica provado que foram ocultados rendimentos, ainda que não se conheça a origem e o montante real, é colocada a hipótese do contribuinte responder criminalmente pela presunção que não consegue ilidir. Na verdade, atualmente, o legislador espanhol não aceita esta solução, porém pode, no futuro, ser uma questão em aberto a possibilidade de responsabilização criminal ao nível da falta de veracidade da declaração de rendimentos. Em Portugal, *“os pressupostos da realização de avaliação indireta da matéria coletável não constituem por si só indícios bastantes da*

prática de crimes tributários ou de outra natureza a justificar a instauração de um inquérito penal” (da Silva, Germano Marques;, 2011) pelo que, no mesmo sentido, o legislador português não desencadeia automaticamente processos nesta vertente, salientando apenas, no art. 89.º-A n.º 10 da LGT, o dever de comunicação ao Ministério Público da decisão de avaliação por métodos indiretos.

4 Aplicação normativa

4.1 Conceito de rendimento

A determinação do rendimento representa um dos critérios de sujeição aos regimes em estudo. Este conceito, que atualmente não origina quaisquer dúvidas na sua compreensão, ganhou especial relevância por ser um dos casos em que, na redação original, o legislador não foi claro. Assim sendo, foi necessária a posterior intervenção normativa no sentido de resolver os problemas interpretativos.

A lei inicialmente em vigor não era explícita⁵ quando se referia aos rendimentos declarados pelo contribuinte, pelo que importava esclarecer em que medida se devia considerar o rendimento líquido ou bruto.

Na interpretação inicial da primeira redação da norma, a AT optou pelo ponto de vista mais aproximado ao rendimento que resultar do abatimento das deduções específicas relativas *"a gastos necessariamente efetuados, por isso não constituindo rendimento disponível"* (STA, Acórdão n.º 0468/06 STA, 2006). Este tipo de despesas, pela sua natureza consideradas indispensáveis à produção de rendimentos, era deduzido do rendimento bruto, resultando assim o rendimento líquido. Esta abordagem foi desde logo rejeitada pela jurisprudência, que considerou que o pensamento do legislador se referia ao rendimento bruto, ao invés do rendimento líquido, por não haver explicitamente a referência ao segundo e, assim sendo, teria que se considerar o rendimento declarado antes de deduções específicas ou qualquer abatimento para a determinação da matéria coletável. Neste sentido interpretou a jurisprudência ao referir que *"o «rendimento declarado» a que alude o n.º 1 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária se refere a rendimento bruto e não àquele a que se chega após as deduções específicas"* (STA,

⁵ Redação do n.º 1 do art. 89.º-A da Lei Geral Tributária em vigor até 2007: "Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela."

Acórdão n.º 0468/06 STA, 2006). Do mesmo modo, considerou *"do que aqui se trata não é da capacidade contributiva, mas da capacidade aquisitiva"* (STA, Acórdão n.º 0468/06 STA, 2006) rejeitando, por isso, quaisquer deduções ao rendimento bruto declarado para o cálculo do rendimento a considerar.

Este tipo de abordagem jurisprudencial⁶ aproximava a interpretação à letra da lei, desvalorizando distinta análise, numa visão mais próxima dos princípios do Direito fiscal. A jurisprudência entendia que estava em causa a capacidade aquisitiva, ao invés da capacidade contributiva, ao desconsiderar o rendimento efetivamente ao dispor do contribuinte para, em contrapartida, evidenciar aquele que era o verdadeiro proveito caso não houvesse despesas inerentes à produção de riqueza.

Assim sendo, a interpretação aceite salientava que *"as expressões «rendimentos declarados» e «declare rendimentos» dos artigos 87º alínea d) e 89º-A nº 1, respetivamente, da Lei Geral Tributária, referem-se aos rendimentos ilíquidos, tais quais o contribuinte os deve inscrever na declaração que está obrigado a apresentar, e não aos rendimentos líquidos, após as deduções específicas"* (STA, Acórdão n.º 0468/06 STA, 2006).

Em resposta às divergências causadas pela norma em causa, o legislador em 2007, através da aprovação da Lei n.º 53-A/2006, introduziu a expressão "rendimento líquido declarado"⁷ no art. 89.º-A n.º 1 da LGT, que conduziu a uma clarificação concetual que devia ser seguida daí em diante, evitando que se repetissem julgamentos diferentes sobre este conceito, salvaguardando que esta alteração não tinha carácter interpretativo e, por isso mesmo, a compreensão prévia à sua entrada em vigor era dada pela jurisprudência. A partir deste momento era evidente que o legislador se referia aos rendimentos líquidos para efeitos do regime de tributação de manifestações de fortuna, opção dissonante da interpretação até então da jurisprudência e de acordo com a visão inicial da AT. Esta alteração veio cessar a discussão do conceito de rendimento. Neste sentido, a atuação do legislador veio corrigir um conceito que não ficou claro aquando da entrada em vigor da lei, intervenção que deve ser seguida noutros normativos que igualmente constituam fonte de discordância entre AT e jurisprudência por omissões na lei.

⁶ Vide, relativamente ao conceito de rendimento, os acórdãos n.ºs 0710/09 STA, 0468/06 STA e 1213/13 STA.

⁷ A alteração do n.º1 do art. 89.º-A da LGT provocou a seguinte redação "Há lugar a avaliação indireta da matéria coletável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela."

Relativamente ao conceito de rendimento presente no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o legislador salienta, pelo art. 89.º-A n.º 5 – d) da LGT, que se deve considerar os rendimentos líquidos das diferentes categorias de rendimentos. Desta forma, a lei prevê que o rendimento líquido é o critério valorizado, o que prova a intenção do legislador em homogeneizar os conceitos presentes em ambos os regimes em estudo, que procuram atingir objetivos semelhantes.

4.2 Valor de aquisição

A jurisprudência representou um papel importante na interpretação relacionada com o conceito de valor de aquisição⁸ para efeitos do regime de tributação de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados. Este conceito parece simples de determinar, no entanto, não estava expressamente previsto na lei se representava o preço de compra e todas as despesas suportadas para colocar o bem à disposição do contribuinte ou se, por outro lado, traduzia apenas o valor líquido, excluindo impostos ou outro tipo de despesas de registo e notário. Assim, considerando que este representa um dos critérios de sujeição ao regime conjugado com o rendimento padrão, houve necessidade de esclarecimento em sede jurisprudencial.

O entendimento inicial da AT deste conceito era tendencialmente prejudicial para o contribuinte, por considerar que *“o conceito de “valor de aquisição” utilizado no n.º 1 da Tabela constante do n.º 4 do artigo 89º-A da LGT integra necessariamente, pois, o preço de aquisição, o imposto da sisa e as despesas de escritura”* (STA, Acórdão n.º 01248/04 STA, 2004). Noutra medida, a jurisprudência considerou que *“não pode a administração fiscal pretender que nesse valor se incluem os montantes pagos de sisa e encargos com a escritura, por tal entendimento não ter na letra da lei um mínimo de correspondência, sendo certo que o próprio CIRS, no artigo 46º nº1, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa, isto é, o preço do imóvel”* (STA, Acórdão n.º 01248/04 STA, 2004).

Desta forma, no que se refere ao valor de aquisição no caso de imóveis, ficou clara a interpretação a ser seguida, nomeadamente as despesas anexas não devem ser incluídas.

⁸ Vide, relativamente ao conceito de valor de aquisição, os acórdãos n.ºs 01248/04 STA, 00615/07 TCAN e 0755/12 STA.

Porém, o conceito posteriormente voltou a ser discutido com a AT a argumentar de forma semelhante, sendo que as conclusões finais espelham a mesma interpretação. A entidade fiscalizadora defendia que o valor de aquisição *“inclui todas as importâncias despendidas pelo adquirente para esse efeito, já que só desse modo se evidencia a efetiva capacidade contributiva do sujeito passivo do IRS tributado por método indireto”* (TCAN, Acórdão n.º 00615/07.6BECBR TCAN, 2007).

Ao ser considerado um valor de aquisição mais elevado que o simples valor de compra, o rendimento padrão calculado seria obrigatoriamente superior. Deste modo, todos os seguintes critérios seriam afetados, nomeadamente a desproporção com o rendimento líquido declarado, pelo que esta interpretação da AT seria prejudicial para o contribuinte, uma vez que o obrigava a apresentar rendimentos superiores para não ficar englobado. Esta abordagem teoricamente respeitava o princípio da substância dos fatos tributários e a totalidade da capacidade contributiva do contribuinte, ao considerar todos os montantes envolvidos na transação, e não apenas o valor inicialmente negociado entre as partes interessadas.

Porém, a jurisprudência não acolheu novamente esta argumentação defendendo que apenas está em causa a capacidade aquisitiva. Deste modo, a jurisprudência dos tribunais superiores considerou que *“em sentido literal o valor de aquisição é o que for pago pelo comprador ao vendedor”* (TCAN, Acórdão n.º 00615/07.6BECBR TCAN, 2007), não se devendo considerar, no caso da compra de imóveis, os montantes suportados de IMT, IS ou outro tipo de encargos relacionados com registo e notário. Neste sentido, *“quando está em causa a tributação em IRS [...] fazendo apelo às normas do IRS dos arts.46º, n.º1 e 51º-b) em conjugação com o art. 89.º A da LGT que tal valor deverá ser o valor de aquisição sem quaisquer outros adicionais a título de despesas, encargos ou impostos”* (TCAN, Acórdão n.º 00615/07.6BECBR TCAN, 2007). Assim, a interpretação da AT não tinha suporte no CIRS, uma vez que este era explícito, prevendo que o valor de aquisição deve ser aquele que foi usado para efeitos de liquidação de IMT.

Desta forma, a AT foi obrigada a rever o conceito de valor de aquisição para efeitos deste regime passando a considerar o valor da transação, excluindo do cálculo os custos inerentes ao negócio. Igualmente se concluiu que o conceito de valor de aquisição *“não integra os respetivos encargos relativos, designadamente, às despesas com escrituras, registos e impostos”* (Inspeção Geral das Finanças, 2009) no caso de aquisição de imóveis.

Relativamente ao conceito, este não fica prejudicado, pese embora as partes possam acordar momentos de pagamento faseados no tempo, conjugando mais do que um

período fiscal, uma vez que o valor de aquisição apurado desconsidera o efeito temporal na concretização do pagamento.

Noutro sentido, a jurisprudência considera que quando *“está em causa a aquisição de um veículo automóvel ligeiro de passageiros, o rendimento manifestado é todo aquele que a recorrente teve de dispor para fazer essa aquisição, incluindo, assim todas as despesas, encargos e impostos inerentes e conexionsados com a mesma aquisição”* (STA, Acórdão n.º 0755/12 STA, 2012) pelo que se deve valorizar, em sentido inverso ao caso dos imóveis, todas as despesas inerentes.

Esta diferença no que se refere aos valores a considerar em cada manifestação de fortuna releva o fato de haver previsão normativa no caso dos imóveis e omissão no caso dos veículos ligeiros de passageiros. Igualmente nesta perspetiva, a doutrina sugere que *“também essas despesas são reveladoras de capacidade económica, sendo, por isso, dificilmente dissociáveis do preço”* (Ribeiro, João Sérgio, 2014), pelo que se justifica o diferente tratamento do conceito de valor de aquisição no caso dos imóveis e veículos ligeiros de passageiros.

Em relação a este conceito no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, pese embora se trate de regimes particularmente próximos no que se refere aos objetivos, podem ser considerados montantes diferentes, ainda que com referência ao mesmo fato-base. Neste sentido, o regime de manifestações de fortuna tipifica os diferentes sinais exteriores de riqueza que considera como critérios objetivos, enquanto o segundo regime desconsidera a natureza da capacidade aquisitiva e apenas releva o montante em causa, nomeadamente o valor de aquisição. Deste modo, aferir se na aplicação do segundo regime, o legislador pretende que se considere a natureza do sinal exterior de riqueza, aplicando os mesmos princípios que no regime de manifestações de fortuna quanto ao valor de aquisição, ou se, por outro lado, engloba todos os custos suportados pelo contribuinte.

Assim sendo, uma vez que não existe jurisprudência nesta vertente, urge intervenção do legislador para esclarecer a interpretação deste tipo de situações no segundo regime.

4.3 Elemento temporal

A aplicação dos regimes em estudo está condicionada, como qualquer outro normativo, ao espaço temporal de aplicação.

O legislador oportunamente refere, no art. 89.º-A n.º 2 - a) da LGT, que na aplicação da tabela de manifestações de fortuna devem ser considerados os bens adquiridos no ano em causa, ou nos três anos anteriores, pelo contribuinte ou qualquer outro elemento do respetivo agregado familiar, relevando o ano fiscal em que são expressados os sinais exteriores de riqueza e os anos subsequentes. Seguidamente, o atual art. 89.º-A n.º 4 da LGT, prevê que se deve considerar como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar em categoria G, no ano em causa e nos três anos seguintes, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela. Assim, de acordo com a redação atualmente em vigor, o legislador propõe a tributação com base no regime de manifestações de fortuna em mais do que um período fiscal.

Porém, nem sempre a norma se apresentou nestes termos, pelo que se desenvolveram sucessivamente tentativas de procurar a melhor interpretação, de acordo com o pensamento do legislador e a letra da lei.

A interpretação não se apresenta simples pelo fato de não ser totalmente clara a possibilidade de haver correção fiscal em todos os períodos, ou apenas no ano em que se verifica pela primeira vez a manifestação de fortuna. Mais uma vez, a jurisprudência⁹ assume papel preponderante, ao apresentar a interpretação da norma em consonância com os princípios do Direito fiscal, redação da lei e espírito do legislador.

Do ponto de vista mais penalizador para o contribuinte, a interpretação a ser dada possibilita a correção fiscal em quatro períodos, nomeadamente no ano da demonstração da capacidade aquisitiva e nos três anos posteriores. Esta solução obriga o contribuinte a apresentar, consecutivamente, em quatro períodos fiscais, rendimentos líquidos que justifiquem a manifestação de fortuna. Em sentido inverso, numa perspetiva menos penalizadora, a sujeição ao regime ocorre no ano em que se revele a capacidade aquisitiva ou em apenas um dos quatro períodos pelo que, em respeito pelos princípios de capacidade contributiva e equidade, a presunção apenas desencadeia por uma vez correções fiscais.

A medida legislativa de prolongar o prazo de aplicação do regime de manifestações de fortuna obsta a que o contribuinte tome comportamentos evasivos posteriormente, por não bastar ficar fora dos critérios de englobamento no ano da demonstração da capacidade aquisitiva, como também nos três anos seguintes, devendo para o efeito apresentar a sua declaração com rendimentos líquidos que justifiquem o valor de aquisição das manifestações de fortuna.

⁹ Vide, relativamente à aplicação das normas no tempo, os acórdãos n.ºs 0433/13 STA, 1203/13 STA, 0400/14 STA e 0418/14 STA.

Inicialmente, o legislador apenas apresentou a possibilidade da tabela considerar os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo contribuinte, ou qualquer elemento do respetivo agregado familiar, sendo que apenas mais tarde procedeu à introdução do atual n.º 4 do art. 89.º-A da LGT que, mais uma vez, reitera a possibilidade de haver correção fiscal em mais que ano fiscal.

No período compreendido entre a entrada em vigor do regime e o ano de 2007, nomeadamente a data em que o legislador interveio neste tema através da aprovação da Lei n.º 53-A/2006, a interpretação do normativo foi complexa. A jurisprudência considerava que *“o contribuinte é tributado com recurso a este método de cada vez que tenhamos a ocorrência dessa fruição e essa fruição apenas pode servir de base à tributação no ano em que ocorre ou se tiver ocorrido nos três anos anteriores”* (TCAN, Acórdão n.º 00615/07.6BECBR TCAN, 2007). Neste sentido, para haver correção da matéria coletável tinha de se verificar em cada ano uma nova manifestação de fortuna, logo a interpretação era restritiva em relação ao espaço temporal de aplicação do regime com base numa mesma presunção. Noutra sentença, a entidade fiscalizadora penalizava o contribuinte com a responsabilidade de justificar a manifestação de fortuna por quatro períodos, sob pena de haver correção fiscal consecutivamente. Assim, o legislador foi obrigado a intervir através da introdução de uma redação que, em certa medida, trouxe maior clarificação nos casos em que o contribuinte não efetue a prova exigida pelo n.º 3 do art. 89.º-A da LGT.

A nova redação do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT vem expressar o pensamento do legislador ao considerar que, quando o contribuinte não faça a prova referida no número anterior, deve ser considerado 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, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela. A alteração legislativa *“suscitou dúvidas na jurisprudência e na doutrina, em especial pelo fato de na redação anterior não se fazer uma referência expressa à possibilidade de enquadrar o rendimento presumido através das manifestações de fortuna nos três anos seguintes ao da verificação do fato”* (da Silva, Suzana Tavares, 2015).

A partir deste momento, caso o contribuinte não comprove que correspondem à realidade os rendimentos declarados, este fica sujeito ao regime de tributação de manifestações de fortuna no ano em causa da aquisição, assim como nos três anos seguintes, sendo corrigido em sede de IRS o rendimento padrão calculado com base no valor de aquisição da manifestação de fortuna. Ficou assim expressa a intenção do legislador em aumentar o espetro de aplicação deste regime quando não fique provado, no primeiro momento, a origem dos rendimentos que suportam a capacidade aquisitiva, excetuando os casos em

que se trate de suprimentos ou empréstimos e montantes envolvidos na transferência de e para paraísos fiscais.

De qualquer modo, parece não ficar justificada a razão pela qual dois itens da tabela de manifestações de fortuna são excluídos, ficando estes beneficiados em relação aos restantes, criando uma situação de discriminação no que respeita ao elemento temporal. Assim sendo, o legislador considerou que nos casos apresentados como exceção, apenas se procede à correção da declaração de rendimentos no ano fiscal da demonstração do sinal exterior de riqueza, enquanto nas restantes manifestações de fortuna pode haver correção nos três anos seguintes, conforme se verifique os pressupostos. Era exetável que o regime expressasse maior homogeneidade na sua aplicação mesmo que haja diferença entre a aquisição de um bem de luxo, como se trata na maioria dos itens da tabela, e o caso de suprimentos ou empréstimos e montantes envolvidos na transferência de e para paraísos fiscais. Mesmo a interpretação da norma pode suscitar dúvidas quando existem diferentes formas de tratamento dos fatos dentro da aplicação de um mesmo regime.

Em relação à aplicação, é questionada a possível sobreposição à capacidade contributiva, ao se estender temporalmente uma presunção relativa a um período fiscal anterior, ficando o contribuinte sujeito ao regime quando a capacidade aquisitiva teve consequências fiscais no ano em que ocorreu.

A jurisprudência posterior à alteração legislativa revela a possibilidade de *"a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 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"* (STA, Acórdão n.º 01203/13 STA, 2013). Esta interpretação considera que a correção da matéria coletável com base em manifestações de fortuna apenas pode ocorrer num único período fiscal. Deste modo, a posição do contribuinte fica salvaguardada uma vez que, numa interpretação mais penalizadora, as correções fiscais podiam ser repetidas durante quatro períodos fiscais.

Uma vez que a lei não obriga a que o regime seja aplicado no ano da aquisição, este pode ser apenas aplicado em anos subsequentes, quando o rendimento declarado pelo contribuinte alcance em relação ao rendimento padrão apurado a desproporção suficiente para estar sujeito ao regime. Esta interpretação conduz a que o elemento temporal se estenda, podendo assim o contribuinte ficar sujeito à aplicação deste método indireto até

três anos após demonstrar a sua capacidade aquisitiva, porém apenas pode ser corrigida a declaração de rendimentos uma única vez.

Como consequência, o rendimento padrão calculado no ano em que se verifica a manifestação de fortuna constitui a base para o ano em causa, assim como para os anos seguintes, sob pena de englobamento no regime. Porém, a jurisprudência parece clara no que concerne a este tipo de interpretação, salientando o fato de, se o legislador aplicar o regime no próprio ano da demonstração da capacidade aquisitiva, este não o pode repetir em períodos posteriores. Assim, o rendimento padrão calculado no ano em causa da manifestação de fortuna não deve ser considerado nos anos seguintes sem que nesses anos sejam identificadas novas manifestações de fortuna, no caso de haver correção no ano da aquisição.

Noutro sentido, mais recentemente, a jurisprudência considera 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"* (STA, Acórdão n.º 0418/14 STA, 2014). Assim, em sentido diferente de decisões proferidas anteriormente, parece haver a possibilidade da entidade fiscalizadora corrigir em anos sucessivos a declaração fiscal do contribuinte com base numa presunção obtida em períodos anteriores. Desta forma, o ónus de demonstrar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de rendimentos que justifica a capacidade aquisitiva, segue com o contribuinte, uma vez que em todos os anos este tem a possibilidade de ilidir a presunção.

A obrigatoriedade que a lei parece impor no que concerne ao rendimento mínimo a declarar pelo contribuinte após ficar sujeito ao regime num certo ano fiscal parece colidir com as regras basilares do Direito fiscal, uma vez que a capacidade de gerar rendimentos não é certa e contínua no tempo, ficando o contribuinte posteriormente sujeito a correções mesmo que a sua capacidade de gerar riqueza se tenha alterado.

A expressão de sinais exteriores de riqueza não deve onerar o contribuinte com a obrigatoriedade de apresentar rendimentos que os justifiquem em momento posterior. O contribuinte deve justificar, dentro das suas possibilidades, o rendimento calculado quando sujeito ao regime e deve apenas ficar englobado nesse ano. Esta interpretação que visa abranger o máximo de períodos fiscais em que o contribuinte fica sob suspeita, parece defender uma visão penalizadora do regime, com desconsideração pela real capacidade contributiva. Não parece ser justo o contribuinte manifestar fortuna num determinado ano e, pese embora possa não a justificar nesse ano, e por isso mesmo ficar

sujeito a correções na sua declaração de IRS, seja obrigado a justificar em períodos posteriores quando os seus rendimentos possam ser inferiores e, por isso mesmo, a sua capacidade contributiva também.

Por fim, o TC indagado sobre a interpretação da norma, por forma a haver nova clarificação interpretativa, considerou que *“a avaliação presuntiva de rendimentos tributáveis não declarados possa ter lugar nos três anos posteriores àquele em que ocorre o fato substanciador de manifestação de fortuna”* (TC, Acórdão n.º 43/2014 TC, 2014), pelo que se conclui que a norma pode ser aplicada em qualquer dos quatro anos, podendo assim, no limite, haver quatro correções da matéria coletável.

Em relação a esta recente decisão, a jurisprudência recusa a interpretação considerando que esta não se apresenta como a mais adequada, uma vez que a possibilidade de haver quatro liquidações com base num mesmo fato retira direitos ao contribuinte de poder ilidir posteriormente a presunção, uma vez que o tem de fazer logo no primeiro ano, ficando impedido nos demais. Assim sendo, os direitos do contribuinte não são salvaguardados, devendo ser outra a interpretação da norma, nomeadamente a possibilidade de correção em apenas um ano fiscal. Este entendimento pode ser verificado quando a jurisprudência refere que *“a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 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”* (STA, Acórdão n.º 01203/13 STA, 2013).

Assim, parece claro na jurisprudência que não se pode tributar em diferentes anos a mesma manifestação de fortuna. A presunção pode desencadear vários processos de aplicação do regime mas este mesmo apenas poderá ser aplicado num só ano fiscal. Por outro lado, não é igualmente possível tributar neste regime com base numa manifestação de fortuna de um ano em relação ao qual a possibilidade de se efetuar uma correção caducou, ficando assim o contribuinte protegido.

Assim sendo, com respeito pelo princípio da capacidade contributiva, igualdade e equidade, a interpretação segundo a qual a aplicação deste regime num dado ano justifica a aplicação do rendimento padrão apurado em anos subsequentes, deve ser corrigida, sob pena de se prejudicar o contribuinte em favor deste regime que se pretende restaurador da justiça fiscal, ainda que tenha como objetivo a tributação de rendimentos ocultos.

No que se refere a esta temática, aplicada aos acréscimos patrimoniais não justificados, não se afigura tanta dificuldade de interpretação uma vez que os atos apenas são

considerados no ano em que são praticados, não havendo, neste caso, extrapolação para outros períodos. Assim, o legislador considera que o ajustamento em IRS apenas ocorre no ano do acréscimo patrimonial ou despesa.

Em Espanha, o elemento temporal de aplicação do regime fica circunscrito ao ano em que se verificam os ganhos patrimoniais, solução semelhante em relação a Portugal. Desta forma, o contribuinte apenas tem de ilidir a presunção num ano fiscal, ficando posteriormente desonerado de nova sujeição ao regime com base na mesma presunção.

No regime francês, o legislador encontra a mesma solução, sendo que delimita ao ano da verificação das manifestações de fortuna as consequências fiscais. Desta forma, o regime não é tão penalizador quanto ao que se encontra em vigor em Portugal.

4.4 Justificação parcial da fonte

A aplicação dos regimes em estudo tem subjacente o princípio presente no art. 73.º da LGT, segundo o qual as presunções não podem ser inilidíveis, *iuris tantum*, nomeadamente podem sempre ser alvo de justificação por parte do contribuinte, com o intuito de se admitir a possibilidade de apresentação de prova em contrário. Nesta perspetiva, o legislador consagra a possibilidade do contribuinte ilidir a presunção de rendimento, através da comprovação que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados. Desta forma, o contribuinte tem o ónus de justificar o montante relacionado com a capacidade aquisitiva demonstrada, pelo que urge perceber a relevância a conceder à prova nos casos em que a justificação prestada não representa a totalidade do fato-base que constitui a base da presunção.

A norma presente no n.º 4 do art. 89.º-A da LGT oferece uma interpretação que considera possível a determinação de um valor superior de rendimento caso existam indícios fundados, mas não prevê que a justificação parcial possa ser deduzida à manifestação de fortuna que constitui a base do cálculo do rendimento padrão. Neste sentido, atender aos princípios do Direito fiscal enquadrados a este regime em particular, para se realizar a correta interpretação jurídica. Na realidade, se existe a possibilidade de fixação de um rendimento padrão superior por via de indícios fundados, também deve ser possível a interpretação em sentido inverso, beneficiando o contribuinte nos casos em que consiga, mesmo que não por completo, justificar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e é outra a fonte de rendimento.

Assim sendo, numa primeira interpretação da norma, o legislador não prevê claramente a possibilidade de elisão parcial da fonte de rendimento, preferindo referir apenas a eventualidade de fixação de maior montante em relação ao rendimento padrão, porém considerar que este apenas não faz menção à situação simétrica pela vertente sancionatória inerente ao regime em causa.

A lei prevê que é o contribuinte o responsável por comprovar que os rendimentos que declara correspondem à realidade, porém não está expressamente prevista a possibilidade de este não conseguir justificar na totalidade o montante relacionado com a capacidade aquisitiva demonstrada. Não fica clara se a justificação a ser dada pelo contribuinte obrigatoriamente deve representar a totalidade do valor de aquisição da manifestação de fortuna, ou qual o enquadramento quando apenas é apresentada uma justificação parcial.

Parece justo haver tratamento diversificado para situações em que o contribuinte se demite de justificar o rendimento corrigido de acordo com as regras objetivamente previstas, sendo que nestes casos se conforma e aceita, e as situações em que não concorda e justifica, ainda que parcialmente, a matéria coletável fixada. Na verdade, a ausência de explicação por parte do contribuinte permite concluir que, de certo modo, o rendimento pode ter sido auferido de forma ilícita, portanto não existe uma justificação aceite, sendo importante valorizar as situações em que exista prova que explique a capacidade aquisitiva, mesmo que não pela totalidade. Pese embora a ausência de esclarecimentos possa ser devida, por exemplo, ao incumprimento dos prazos legais, ressaltar o fato do contribuinte não ter outra solução que não seja aceitar o rendimento padrão, caso não exista mesmo explicação fiscalmente aceite e legalmente possível para o sinal de exterior de riqueza evidenciado.

Neste sentido, havendo três casos possíveis, a justificação total, justificação parcial e ausência de justificação, deve haver tratamento tributário diferenciado de forma a aplicar os *“princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais, e do Estado de Direito Democrático”* (STA, Acórdão n.º 0734/09 STA, 2010).

Em primeiro lugar, fica clara a interpretação no sentido que, caso o contribuinte não justifique de todo a manifestação de fortuna, é fixado em Categoria G de IRS o rendimento padrão calculado, de acordo com o valor de aquisição apurado.

Noutra medida, foi necessário o recurso à jurisprudência para se perceber o tratamento a conferir às situações em que apenas existe justificação parcial da fonte e ainda os diferentes tipos de justificação aceites.

Assim sendo, é colocada a questão da justificação da fonte de rendimentos quando o ónus da prova passa para o contribuinte e este tem de demonstrar, sob pena de ser aplicado o regime, como obteve rendimentos que justifiquem os sinais exteriores de riqueza evidenciados. Esta justificação, sendo parcial, não está expressamente prevista, sendo que a interpretação jurisprudencial¹⁰ conclui que ao valor da manifestação de fortuna deve ser deduzido o valor justificado pelo contribuinte, numa medida que beneficia a tentativa de explicar a origem da capacidade aquisitiva, mesmo que não se consiga na totalidade, para posteriormente ser calculado o rendimento padrão. Assim, “*a matéria tributável é apurada com recurso ao rendimento padrão, calculado apenas sobre a manifestação de fortuna não justificada*” (STA, Acórdão n.º 664/13 STA, 2013).

Posteriormente à apresentação desta justificação parcial devem ser verificados os pressupostos de englobamento no regime, nomeadamente a desproporção prevista entre o rendimento líquido declarado e o rendimento padrão calculado sobre a parte da manifestação de fortuna não justificada. Esta interpretação, posteriormente seguida pela AT, tem o intuito de considerar o rendimento provado, fazendo o devido ajustamento no rendimento padrão calculado, ficando o contribuinte apenas sujeito a tributação pelo rendimento não justificado.

Porém o entendimento jurisprudencial nem sempre seguiu esta linha interpretativa. Inicialmente, apenas era valorizada a existência da justificação total da fonte de rendimento e, caso não se verificasse, a prova evidenciada era desconsiderada no seu todo. A justificação concorria apenas para afastar os pressupostos legais de aplicação do regime, sendo que a explicação parcial não era valorizada para atenuar as consequências fiscais para o contribuinte.

A justificação mais usada pelo contribuinte é o uso de depósitos bancários para o pagamento das manifestações de fortuna. Esta justificação não é a que se pretende, uma vez que o contribuinte deve provar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte, ao invés de dar conhecimento da origem do pagamento. Por esta razão, tendo o contribuinte o ónus de demonstrar a fonte dos rendimentos, a simples apresentação de dados bancários, nomeadamente contas de depósitos ou poupança, não é aceite como prova, podendo relevar no caso destes dados justificarem outros rendimentos que auferiu em que o recebimento tenha sido realizado por aquela via. Por este prisma, o aforro por si só é rejeitado como meio de prova porque o que se pretende é averiguar a fonte de rendimentos que deu lugar à obtenção do dinheiro que posteriormente financia o sinal exterior de riqueza. Porém, salientar que em

¹⁰ Vide os acórdãos n.ºs 085/14 STA, 0907/14 STA e 0832/13 STA.

relação à *“utilização de capitais, detidos em contas de depósito a prazo, desde que não gerados no período inspeccionado, está o contribuinte liberto de demonstrar a forma como adquiriu esses capitais, uma vez que o decisivo é apurar se foram ou não omitidos rendimentos na declaração do próprio ano”* (Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;, 2012).

Outra das justificações é o recurso a empréstimo bancário para o pagamento da manifestação de fortuna. Neste caso, atender ao fato de, na realidade, ser diferente liquidar desde logo o negócio ou fazer pagamentos diferidos no tempo. Assim, nos casos em que fica provado o recurso a crédito para pagamento da manifestação de fortuna, o argumento é aceite como justificação da fonte de rendimento, sendo deduzido ao valor de aquisição o montante de empréstimo obtido para este fim. Nesta perspetiva, a jurisprudência considera que *“para apuramento do rendimento padrão deveria ter sido considerado apenas o valor de aquisição dos imóveis deduzido do valor dos empréstimos utilizados”* (STA, Acórdão n.º 734/2009 STA, 2009), considerando os mútuos como justificação.

A aprovação do argumento do recurso a crédito bancário não está, contudo, salvaguardada de críticas, por possibilitar planeamento fiscal abusivo por parte do contribuinte. Nesta perspetiva, mesmo atendendo que para haver crédito bancário a instituição mutualista cumpre os seus deveres de garantia da dívida e fixação de taxa de juro de acordo com o risco do cliente, a aceitação por si só do valor do empréstimo pode conduzir a esquemas de planeamento fiscal com vista ao não cumprimento dos critérios de englobamento no regime. A partir do momento em que os empréstimos concedidos para compra do sinal exterior de riqueza são aceites para deduzir ao valor de aquisição apurado, é possível que cada vez que o contribuinte pretenda adquirir uma das manifestações de fortuna previstas, apenas tenha de contratualizar um mutuo com uma instituição até ao ponto em que não fique sujeito ao regime e não desembolse mais em juros do que o custo de haver correção da sua declaração de rendimentos.

Noutra medida, também é apresentada como justificação o fato de, não havendo recurso a crédito bancário, o pagamento ser faseado no tempo, decorrendo por mais do que um período fiscal. A resposta jurisprudencial invocou que se deve aferir da substância do empréstimo, nomeadamente se foi concedido numa perspetiva de planeamento fiscal abusivo do contribuinte, para invocar mais tarde apenas o valor da primeira prestação, ou numa perspetiva comercial, em que comprador não tem possibilidades financeiras no primeiro momento para liquidar a dívida. Na verdade, esta avaliação é complexa, determinando por parte da AT uma investigação que tende sempre a ser subjetiva, mesmo com acesso aos dados bancários do contribuinte para se verificar se, na data de

compra do bem, havia disponibilidades suficientes para, desde logo, se liquidar a obrigação.

No que se refere a veículos ligeiros de passageiros, é apresentada como justificação para redução do montante de compra, o valor de retoma de outra viatura dada em troca. Esta justificação, como as demais citadas, apenas preenche parcialmente a fonte de rendimento, sendo que a análise jurisprudencial considerou que este valor pode ser considerado como justificativo, uma vez que não é possível ser declarado em qualquer outra obrigação declarativa em IRS. Nesta perspetiva, *“no respeito pelo princípio da capacidade contributiva, atendendo ao caráter subsidiário da avaliação indireta, deveria o montante das retomas ter sido tomado em conta e, em consequência, corrigido o valor tributário fixado”* (STA, Acórdão n.º 01225/06 STA, 2007). A AT, por seu turno, numa primeira análise, não aceitou esta justificação desconsiderando a materialidade do negócio, nomeadamente a retoma de um bem que assim reduz o montante a pagar, prejudicando o contribuinte uma vez que era calculado o rendimento padrão com base no valor de aquisição sem deduções.

Ainda assim, a análise atualmente aceite em relação à justificação por via de retoma, conclui que apenas o montante efetivamente despendido com a aquisição da manifestação de fortuna, dado pela diferença entre o valor de aquisição e o valor de retoma, é considerado, devendo o contribuinte apresentar os devidos documentos comprovativos. No geral, as justificações são referentes a heranças ou doações, que não estão sujeitos a declaração em sede de IRS, e ainda rendimentos tributados em anos anteriores, pelo que é sempre necessário o auxílio do contribuinte para que a AT tome conhecimento destes fatos que visam afastar a aplicação dos regimes em causa.

Por fim, ressaltar o papel da jurisprudência no auxílio da interpretação das normas fiscais. Pese embora a lei seja geral e abstrata, existem sempre situações que surgem, pela crescente complexidade dos negócios, que precisam de um estudo próprio servindo de exemplo para casos análogos. Nas situações em estudo, a jurisprudência oferece especial relevância à substância dos negócios, nomeadamente ao aceitar a justificação parcial da fonte de rendimentos no que concerne aos empréstimos obtidos, ou aceitando a retoma como dedução ao valor de compra. Esta conexão entre a análise jurídica e a verdadeira substância dos negócios deve ser assinalada como uma aproximação da justiça fiscal ao contribuinte, numa via de o fiscalizar mas simultaneamente estar disponível para atender às suas justificações.

4.5 Rendimento padrão

A introdução no panorama tributário português do regime de tributação de manifestações de fortuna criou o conceito de rendimento padrão, pilar importante no que concerne aos critérios de englobamento no regime.

O legislador indica um pressuposto que considera, em primeiro plano, o valor de aquisição da manifestação de fortuna para, posteriormente, presumir o rendimento admissível o contribuinte auferir para justificar antecipadamente a capacidade aquisitiva, o rendimento padrão. Assim, foi criada uma proporcionalidade entre a capacidade aquisitiva e o rendimento, sendo que ao valor padrão encontrado é descontada uma percentagem que conduz a um dos critérios de sujeição do regime de manifestações de fortuna. Este é a base de comparação com o rendimento líquido declarado pelo contribuinte. A desproporção expressa na redação da lei visa não onerar em excesso o contribuinte, na medida em que não é necessária a justificação total do valor de aquisição da manifestação de fortuna, mas apenas uma parte substantiva.

No regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o conceito de rendimento padrão não existe, apesar de, mais uma vez, ser a despesa a base de comparação com a declaração de rendimentos para se aferir do englobamento no regime.

Por exemplo, se um contribuinte adquirir um imóvel pelo valor de quinhentos mil euros, excluindo deste valor quaisquer impostos inerentes à transação, o rendimento padrão, calculado pela tabela, é o resultado da multiplicação por 20% do valor de aquisição do imóvel. Nesta medida, o legislador considera que o valor normal de rendimento para justificar a compra de um imóvel é de cem mil euros. Este montante, porém, não é exigido que seja declarado na totalidade, resultando o englobamento no regime da desproporção superior a 30%, para menos, entre o rendimento padrão e o rendimento declarado nesse ano. Deste modo, caso o contribuinte apresente rendimentos líquidos em IRS inferiores a setenta mil euros, fica englobado no regime sendo desencadeada, por parte da AT, a correção da declaração de rendimentos.

Esta interpretação vigorou até à alteração legislativa de 2007, em que se deixou de considerar o rendimento bruto para efeitos de comparação com o valor de aquisição, passando a ser considerado o rendimento líquido de cada uma das categorias.

Na mesma medida, no caso dos imóveis, o valor limite de setenta mil euros é mantido nos três anos seguintes, podendo o contribuinte ser sujeito a regularização em sede de IRS caso nalgum desses períodos apresente a desproporção entre os rendimentos declarados e o rendimento padrão, sendo que a correção fiscal apenas pode ocorrer num

único período fiscal. Esta interpretação não é totalmente aceite na jurisprudência atual, pelo que urge clarificação.

O exemplo apenas vincula a redação anterior à entrada em vigor do regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, uma vez que após o surgimento deste normativo, o contribuinte deixa de ser tributado neste regime com base nestes fatos. Neste sentido, continua a estar sujeito ao regime de manifestações de fortuna porém, por estar englobado simultaneamente em ambos, o n.º 2 do art. 87.º da LGT prevê que deve ser tributado no regime mais recente.

Ainda assim, no que respeita ao regime de manifestações de fortuna, caso seja corrigido o montante a incorporar em categoria G num determinado ano, não pode haver repetição posteriormente com base nos mesmos fatos de acordo com a interpretação jurisprudencial mais recente. O montante a corrigir em sede de IRS é o rendimento padrão, devendo a justificação por parte do contribuinte ser relativa ao valor de aquisição da manifestação de fortuna.

Num segundo exemplo, um contribuinte que tenha adquirido um veículo ligeiro de passageiros pelo valor de cem mil euros, excluindo deste valor quaisquer impostos inerentes à transação. O rendimento padrão apurado, neste caso, será de 50% do valor da compra no primeiro ano e serão abatidos 20% por cada um dos anos seguintes. Assim sendo, no ano de registo do veículo, o rendimento padrão apurado é de cinquenta mil euros, no segundo ano quarenta mil euros e assim sucessivamente até não haver mais abatimentos. Deste modo, ao contrário do que acontece no caso dos imóveis, o legislador decidiu incorporar uma redução no rendimento que justifique esta compra ao longo do tempo. No primeiro ano é desencadeada a tributação por métodos indiretos caso o total de rendimentos declarados seja inferior a trinta e cinco mil euros, no segundo ano vinte e oito mil euros e assim sucessivamente com abatimentos de 20% por ano. Caso, em algum dos anos, o contribuinte não apresente rendimentos superiores ao limite estipulado pela aplicação da percentagem ao rendimento padrão, este fica sujeito a correções ao nível da categoria G de IRS nesse ano. Esta redução no rendimento padrão de ano para ano pode ser justificada pelo valor depreciado, ao contrário do que acontece, em teoria, com o valor de um imóvel, em que a perda de valor é mais lenta, sendo desconsiderada para efeitos deste regime.

No que respeita a barcos de recreio de valor igual ou superior a vinte e cinco mil euros e aeronaves de turismo, como previsto igualmente na tabela do art. 89.º-A n.º 4 da LGT, o tratamento é semelhante ao descrito em relação aos veículos ligeiros de passageiros, uma vez que o rendimento padrão apurado segue os mesmos princípios.

Em relação a suprimentos e empréstimos de valor igual ou superior a cinquenta mil euros, o rendimento padrão apurado é de 50% sendo que, por exemplo, caso um contribuinte realize suprimentos no valor de cem mil euros, o rendimento padrão será de cinquenta mil euros, logo, para não ficar englobado no regime, terá de apresentar rendimentos líquidos de valor superior a trinta e cinco mil euros.

Por fim, a última manifestação de fortuna prevista na tabela é referente a montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, sendo o rendimento padrão previsto a totalidade do valor envolvido. Neste caso o legislador procurou penalizar este tipo de transações com países denominados paraísos fiscais¹¹.

Os exemplos apresentados conjugam vários conceitos, nomeadamente a interpretação de valor de aquisição, rendimento declarado para efeitos de desproporção e ainda a possibilidade de prolongar no tempo a tributação pelo regime de manifestações de fortuna por um fato tributário passado.

Em concreto, este conceito criado pelo legislador oferece ao regime um indicador objetivo de sujeição ao regime. A atuação da AT é facilitada, uma vez que apenas necessita de reunir o rendimento declarado e valor de aquisição das manifestações de fortuna para ter acesso à informação suficiente referente ao regime. Nesta ótica, a prova é de fácil consulta, uma vez que a informação sobre os rendimentos do contribuinte é obtida através da declaração deste, que se considera verdadeira, e dos agentes económicos com quem este realizou os negócios e dos quais as informações que prestam também se presumem rigorosas e correspondentes à realidade económica. Neste sentido, a opção de considerar a 100% como rendimento padrão as transações com países com fiscalidade claramente mais favorável faz jus ao princípio que, por haver maior dificuldade de troca de informação financeira e fiscal com estes Estados, a entidade fiscalizadora nacional pretende, através da via fiscal, dissuadir este tipo de transações, que muitas vezes estão ligadas a negócios fiscalmente não aceites ou rendimentos ocultos.

Assim sendo, os dados necessários para desencadear o processo de tributação por manifestações de fortuna são fornecidos pelo contribuinte e pelos agentes económicos com quem a entidade fiscalizadora mantém um princípio de confiança e boa-fé das

¹¹ A lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, está presente na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro, alterada de acordo com a Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

informações que prestam. Deste modo, o processo é desencadeado “quando é violado o dever de colaboração por parte do sujeito passivo” (Ribeiro, João Sérgio, 2011).

Neste sentido, o rácio que é pretendido pelo legislador entre o rendimento obtido pelo contribuinte e o rendimento mínimo, que se considera necessário para sustentar o sinal exterior de riqueza evidenciado, revela o intervalo de confiança que é dado às declarações do contribuinte, preferindo o sistema fiscal englobar no regime por defeito, do que oferecer um rácio maior, como aconteceu no passado, deixando possíveis rendimentos ocultos sem a correta tributação. Mesmo neste prima, o contribuinte não fica prejudicado, uma vez que mantém as mesmas garantias processuais de defesa que, em princípio, são o bastante para poder provar que é outra a fonte de rendimentos que justifica as manifestações de fortuna apuradas.

Ao longo do tempo o conceito de desproporção previsto sofreu alterações, nomeadamente com a redução da desproporção anterior de 50% para 30% pela Lei n.º 55-A/2012, como sinal legislativo de combate a possíveis situações de enriquecimento não declarado. Esta alteração reforçou o alerta da AT no reforço de um dos desígnios do regime, o combate à evasão e fraude fiscais.

4.6 Declaração de substituição

O contribuinte, para sua defesa, ao invés de somente impugnar a decisão de fixação da matéria coletável por métodos indiretos, pode apresentar uma declaração de substituição de rendimentos. Neste sentido, tem a oportunidade de corrigir o rendimento divulgado para efeitos fiscais, com o intuito de anular a declaração previamente apresentada, sendo apenas considerada a mais recente. Esta solução representa uma das hipóteses que o legislador considera possíveis, como salienta o art. 59.º n.º 3 do CPPT. Desta forma, o contribuinte retifica oportunamente os dados fornecidos à entidade fiscalizadora, com o objetivo de devolver às suas declarações fiscais conformidade com a realidade, assumindo a falsidade de parte das declarações prestadas anteriormente.

Porém, a apresentação desta declaração de substituição¹² durante o período em que o recurso se reveste de efeito suspensivo, coloca a dúvida de se tratar de uma verdadeira correção do rendimento declarado ou se, noutra medida, apenas se trata de uma estratégia com objetivo de desonerar o contribuinte da sujeição aos regimes em estudo.

¹² Vide, relativamente à apresentação de declaração de substituição, os acórdãos n.ºs 0390/07 STA, e 037/09 STA.

Segundo estas duas possibilidades, a jurisprudência prefere beneficiar a posição do contribuinte, consubstanciando a sua interpretação no princípio da boa decisão da causa, previsto no art. 663.º do CPC, ordenando a baixa dos autos à primeira instância para reavaliação da totalidade dos fatos. Neste sentido, verifica-se que *“apresentada declaração de substituição, de maior rendimento coletável em IRS, antes de proferida sentença, no âmbito de recurso, dos arts. 89.º-A, n.º 8, LGT e 146.º-B CPPT, interposto pelo contribuinte, se configura um fato jurídico superveniente”* (Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;, 2012).

A AT deve, neste tipo de situações, atentar à veracidade da nova declaração apresentada, para prevenir possíveis atos dilatórios que se revistam de tentativas de pagar menos imposto. Neste sentido, a entidade fiscalizadora deve apurar se o conteúdo da segunda declaração corresponde à realidade, nomeadamente se os rendimentos declarados possuem validade fiscal ao nível da existência de uma verdadeira fonte de rendimentos, ou se os proveitos verdadeiramente não foram auferidos.

A jurisprudência considera que *“a alteração dos rendimentos inicialmente declarados (após o envio do projeto de decisão em que se propõe a fixação da matéria tributável de IRS por avaliação indireta), sem que o contribuinte faça prova do valor e da origem dos rendimentos acrescidos, constitui um “artifício” e uma forma de evitar a tributação pelo rendimento padrão, obtendo dessa forma um benefício ilegítimo”* (STA, Acórdão n.º 037/09 STA, 2009). Assim sendo, existe um benefício do contribuinte que não pode ser aceite. A apresentação de uma declaração de substituição, ao ser considerada um simples expediente sem verdadeira correspondência com a realidade, deve ser desconsiderada, sendo que os regimes devem ser aplicados na sua plenitude com base na informação fiscal fornecida pelo contribuinte no primeiro momento.

Este tipo de comportamento do contribuinte encerra um dos maiores problemas da sociedade portuguesa, nomeadamente a tentativa exaustiva de ilidir, prolongar e escapar à tributação ou, caso a tentativa seja gorada, o ensaio de expedientes mais ou menos elaborados para evitar ao máximo o pagamento do imposto. Mesmo englobado num regime que presume rendimentos ocultos, pela via da evasão e fraude fiscal, o contribuinte encontra em artefatos fiscais não aceites o necessário para que o processo se atrase e, mais que não seja, a correção da matéria coletável seja fixada o mais tarde possível.

4.7 Caso excepcional: Reavaliações fiscais

A possibilidade de haver englobamento do contribuinte no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados pela via da reavaliação de imóveis, por exemplo, representa uma questão de difícil interpretação e enquadramento. Pese embora a redação não preveja, taxativamente, esta possibilidade, a verdade é que se deve estudar se o pensamento legislativo valida esta hipótese ou se, noutra medida, apenas se deve considerar os fatos em que existe verdadeira expressão de capacidade aquisitiva.

O fato de haver uma reavaliação de um imóvel em montante suficiente para englobar um contribuinte num determinado período no regime pode ser possível, uma vez que aparentemente os critérios ficam satisfeitos. O pensamento legislativo parece incluir esta possibilidade quando se refere ao aumento patrimonial ou despesa, nomeadamente no art. 87.º n.º 1 – f) da LGT, preferindo apenas no decurso do normativo salientar a importância da demonstração de capacidade aquisitiva.

Neste sentido, a jurisprudência¹³ emitiu a sua visão do normativo, tendo considerado que, faturalmente, quando existe acréscimo patrimonial para efeitos fiscais, estão reunidas as condições para tributação com recurso a métodos indiretos. A interpretação refere que *"independentemente do valor encontrado, tem fundamento legal a realização da avaliação indireta da matéria coletável em IRS"* (STA, Acórdão n.º 097/09 STA, 2009) uma vez que os critérios objetivos presentes na lei se encontram preenchidos. Porém, esta interpretação não segue os verdadeiros desígnios da tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados. Na verdade, este regime pretende verdadeiramente tributar rendimentos presumivelmente ocultos, ostentados através de acréscimos patrimoniais em desconformidade com a verdadeira capacidade de gerar riqueza do contribuinte. Neste caso, ocorre a reavaliação fiscal de um imóvel que, ao ser superior a cem mil euros, engloba o contribuinte num regime que penaliza gravemente comportamentos evasivos. Porém, ainda que tenha aumentado o seu património num dado período num montante elevado, o contribuinte não realizou qualquer exfluxo financeiro ou despesa logo, mesmo que os critérios estejam aparentemente cumpridos, aplicar este regime nestas circunstâncias parece revelador de um carácter excessivamente penalizador.

Notar o fato de se tratar de uma reavaliação fiscal e o n.º 3 do art. 89.º-A da LGT referir que, na determinação dos acréscimos patrimoniais, se deve considerar o valor de

¹³ Vide, relativamente à reavaliação de imóveis para efeitos de englobamento, o acórdão n.º 097/09 STA.

aquisição ou, sendo desconhecido, o valor de mercado. Nesta ótica, o legislador parece afastar a hipótese de se considerar as valorizações para efeitos fiscais como fator elegível de sujeição ao regime, inclusivamente pelo fato de se tratar de um acréscimo patrimonial não realizado.

Assim, o presente regime pretende tributar rendimentos ocultos e combater a evasão e fraude fiscais, porém este desígnio não é cumprido quando se onera o contribuinte com a correção da sua declaração de rendimentos com base num fato, o acréscimo de património, que apenas aconteceu fiscalmente, não tendo havido da sua parte qualquer demonstração de capacidade aquisitiva. Sem dúvida que se trata de um caso em que a lei é excessivamente seguida à letra com desconsideração sobre alguns princípios subjacentes ao regime, como são a demonstração de capacidade aquisitiva que conduz à presunção de rendimentos. As simples reavaliações do foro fiscal não devem ser suficientes para desencadear este processo de avaliação indireta, uma vez que o contribuinte não demonstrou qualquer capacidade aquisitiva de onde se possa presumir rendimentos ocultos, evasão ou fraude fiscal.

A correção deve ser produzida quando o acréscimo de património é desencadeado pela demonstração de uma qualquer capacidade aquisitiva ou despesa. Logo, o aumento administrativo do valor de uma propriedade não deve concorrer para o englobamento neste regime, uma vez que *“não estão abrangidas no conceito de «acrécimo patrimonial» as situações em que este decorre apenas de avaliação fiscal, existindo uma valorização e não propriamente uma aquisição do bem imóvel”* (Marques, Paulo;, 2014).

4.8 Suprimentos e prestações suplementares

A tabela de manifestações de fortuna refere os suprimentos e empréstimos realizados pelos sócios às empresas como um dos fato-base que constitui critério de englobamento no regime. A interpretação dos conceitos em causa tem provocado dificuldades, por sugerir formas de financiamento semelhantes a prestações suplementares.

Neste sentido, as prestações suplementares, previstas no art. 210.º a 213.º do CSC, representam formas de aumentar o capital próprio de uma sociedade por quotas sem recorrer a um aumento de capital social. Esta forma corresponde a um reforço do capital da empresa em dinheiro, representando um aumento das garantias aos credores. O reembolso do montante despendido pelo sócio não vence juros e não constitui uma obrigação legal da sociedade.

O suprimento, presente no art. 243.º a 245.º do CSC, consiste num empréstimo do sócio à sociedade, com prazo de reembolso superior a um ano, ficando esta com a obrigação de restituir o crédito, reconhecendo o passivo no balanço. Este contrato geralmente é remunerado a uma taxa acordada entre as partes e existe a possibilidade de pagamento de juros ao sócio, sendo que representam gasto dedutível fiscalmente.

Neste sentido, *“promovido o confronto dos quadros normativos que, no direito societário, disciplinam, separada e de forma estanque, as duas figuras jurídicas em causa, apresenta-se irrefutável a afirmação de que estamos na presença de realidades singulares, típicas, e, por isso, inconfundíveis”* (Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;, 2012). Pese embora esta interpretação, os conceitos em análise apresentam semelhanças, sendo que representam realidades, ainda assim, próximas, com diferenças na forma contabilística como são reconhecidos e nas garantias de restituição do crédito ao sócio.

Todavia, pelo fato do legislador não prever taxativamente as prestações suplementares na norma em causa, não se pode considerar que estas representam uma manifestação de fortuna, sendo que apenas se deve considerar os empréstimos e suprimentos. De realçar que, pelo instituído pelo art. 11.º n.º 4 da LGT, não são suscetíveis de integração analógica as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República, pelo que não se pode considerar incluído no regime de manifestações de fortuna as prestações suplementares quando o legislador apenas integrou na redação os suprimentos e empréstimos. Neste sentido, *“não pode a Administração tributária incluir [...], para efeitos de aplicação do artigo 89.º-A, os montantes registados na contabilidade da empresa como prestações suplementares, correspondentes a deliberações previamente suportadas em atas da sociedade”* (STA, Acórdão n.º 0579/09 STA, 2009). A jurisprudência refere ainda que as prestações suplementares *“exigidas e prestadas pelos sócios de sociedades por quotas (e anónimas) nos termos e para os efeitos do art. 210.º segs. CSC, não podem, por ora, ser abrangidas no terreno restrito, rigorosa e totalmente demarcado, de aplicação do disposto no art. 89.º-A LGT, máxime, dos seus n.ºs 2 al. c) e 4”* (TCAN, Acórdão n.º 01561/08.1BEPRT TCAN, 2008).

Assim sendo, é questão esclarecida o fato do regime das manifestações de fortuna apenas prever na sua redação suprimentos e empréstimos, sendo que, deste modo, as prestações suplementares se apresentam fora do âmbito de aplicação, pese embora representem situações particularmente semelhantes.

Esta opção legislativa pode ser explicada pelo fato das formas em causa representarem uma natureza vinculativa diferenciada. No caso das prestações suplementares existem

obrigações referentes ao contrato de sociedade e impostas por deliberação dos sócios, para além da proibição de vencimento de juros, enquanto no caso de empréstimos e suprimentos a sua realização é da iniciativa do sócio, podendo representar a entrada com dinheiro ou o diferimento do pagamento de um crédito. Neste último caso, o legislador pressupõe uma capacidade económica, que pode ser mais ou menos relevante consoante os montantes em causa, uma vez que o sócio se predispõe a financiar a atividade da empresa em prejuízo do seu património. Deste modo, o legislador presume capacidade económica que permite ao sócio financiar a atividade da empresa, enquanto no caso das prestações suplementares existe uma obrigação por imperativos legais.

Por fim, enquanto mecanismo de controlo, o art. 1143.º do CC, refere que o contrato de mútuo de valor superior a vinte e cinco mil euros apenas é válido se for celebrado por escritura pública ou por documento particular autenticado. Assim sendo, a AT pode ter conhecimento da celebração deste tipo de contratos de empréstimos de sócios a sociedades, desencadeando a aplicação do regime de manifestações de fortuna ou acréscimos patrimoniais não justificados, consoante o montante, através da troca de informação com a entidade que autentica o contrato.

5 Deveres de comunicação

O englobamento nos regimes em estudo indicia a ocultação de rendimentos por parte do contribuinte pelo que, sendo este ato ilícito, deve a AT dar conhecimento destes fatos ao Ministério Público quando a decisão de recurso a este método indireto se torna definitiva. A presunção desencadeada em cada um dos regimes é ilidível, porém quando o processo desencadeado resulta na correção da matéria coletável, fica provado fiscalmente que existiram fontes de rendimento ocultas que permitiram ao contribuinte ostentar sinais exteriores de riqueza. Neste sentido, o n.º 10 do art. 89.º-A da LGT, refere que o diretor de finanças deve comunicar ao Ministério Público as circunstâncias em que o contribuinte fica englobado no regime, sendo que, quando se trate de funcionários públicos ou equiparados, é acrescido de informação à tutela destes para efeitos de investigação da respetiva competência. Desta forma, a AT desenvolve procedimentos para verificar a medida da correção fiscal a fixar, enquanto o Ministério Público examina eventuais ilícitos de natureza criminal ou disciplinar, quando se trata de funcionário ou titular de cargo público. Pese embora o dever de comunicação seja diferenciado, salientar o motivo que conduziu o legislador a seguir esta opção, sob pena de se apresentar esta exceção como uma discriminação entre contribuintes. Neste sentido, a igualdade é

assegurada, sendo que este dever de informação em particular se relaciona com o fato de estes contribuintes, por inerência da sua posição em relação ao Estado, estarem sujeitos a medidas específicas de controlo.

Esta previsão normativa representa mais uma particularidade dos regimes. A redação parece, assim, ser imperativa quando refere que a comunicação deve ser feita em todos os casos, tão-só nas situações em que exista suspeita de crime tributário. A norma tenta, mais uma vez, demonstrar a preocupação do legislador em penalizar situações de enriquecimento ilícito e injustificado, havendo uma dupla investigação, uma ao nível do restabelecimento da justiça fiscal e outra na procura pela verdadeira fonte de rendimentos que sustenta a capacidade aquisitiva do contribuinte.

Concluindo, a norma não prejudica a situação do contribuinte que seja funcionário público ou equiparado, tão-só a jusante do processo tributário desenvolve um procedimento específico para dar conhecimento à tutela para efeitos de investigação da respetiva competência.

6 Mecanismos de controlo

A evolução das tecnologias de informação e comunicação nas últimas décadas tem capacitado as instituições do acesso a software que permite o controlo, troca e verificação de informação de forma mais simples, rápida e segura. A adoção do programa Simplex desde meados de 2006, por parte da administração pública portuguesa, trouxe melhores mecanismos de controlo das declarações fiscais dos contribuintes. Este sistema tem sido atualizado com o intuito de dotar a AT de maior conhecimento sobre a realidade tributária dos agentes económicos e contribuintes.

Assim, a intervenção humana, sujeita a falhas quer sejam deliberadas ou negligentes, tem vindo a ser lentamente substituída pelo domínio tecnológico que permitiu vantagens à entidade fiscalizadora e contribuinte com consequências positivas na relação entre estes. Por exemplo, as obrigações declarativas fiscais que antes apenas podiam ser entregues em versão de papel, passaram a ser cumpridas em formato eletrónico criando maior comodidade ao cidadão, uma vez que este passou a cumprir a sua responsabilidade tributária a partir de casa, trazendo superior interesse à AT por conseguir desde logo criar bases de dados eletrónicas facilmente acessíveis a qualquer momento, com os ficheiros recebidos.

O atual acesso, quase instantâneo, ao histórico de informações de dado contribuinte, fornece instrumentos aos quais nunca, no passado, houve possibilidade no âmbito do controlo de situações de fraude e evasão fiscais. Os sistemas implementados informaticamente estão programados para desencadear alertas quando, por exemplo, determinada ação acontece, expira o prazo de pagamento de um imposto ou os dados fornecidos pelo contribuinte não correspondem aos fatos que a AT teve conhecimento por outra via.

Assim, é indispensável, associado ao controlo informático, o correto tratamento e sistematização para que a informação seja eficazmente consultada e tratada para o cumprimento dos seus desígnios. De nada servirá os dados tributários dos contribuintes ficar armazenados numa base de dados se esta não for orientada para o utilizador da informação que, em primeira instância, é a entidade fiscalizadora. Neste sentido, atualmente urge *"intensificar a utilização das bases de dados para identificar manifestações de fortuna, nomeadamente de imóveis de elevado valor, para seleção de sujeitos passivos com acréscimos de património não compatíveis com os rendimentos declarados"* (Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, 2015).

No que concerne à especialização do sistema informático da AT, desde 2007, deixou de ser obrigatório o preenchimento, por parte do contribuinte, da DM 3 anexo G1 de IRS referente a manifestações de fortuna, sendo atualmente realizado o controlo através do cruzamento de informações fiscais com os diversos agentes económicos.

A informação prestada em sede de IRS pelo contribuinte deixou de ser necessária, uma vez que a AT passou para si a responsabilidade de conhecer os fatos presentes na anterior DM 3 anexo G1, sem indicação do contribuinte. Neste caso, a entidade fiscalizadora prescindiu da informação do contribuinte, não a comparando com os dados a que tem acesso, ficando com o ónus de, através do cruzamento de dados, conhecer os fatos que considerar relevantes. Em relação a manifestações de fortuna, o controlo é efetuado através do cruzamento de dados com o registo de imóveis, registo automóvel ou IES, consoante os casos. Em relação a imóveis, a AT deverá ter acesso à informação, a mais atualizada possível, referente ao seu registo, mudança de titularidade e valor de aquisição respetivo, para que tenha as informações mínimas com o intuito de averiguar se os critérios de englobamento no regime de manifestações de fortuna são cumpridos. Neste caso, os agentes presentes no art. 123º do CIRS responsáveis por transmitir esta informação, nomeadamente notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares, são responsáveis por enviar à AT, até ao dia dez de cada mês,

as informações dos atos por si praticados, entre eles os suscetíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS e contratos sujeitos a registo predial.

No que se refere aos veículos ligeiros de passageiros e motociclos, a AT deve ter acesso à base de dados referente ao ISV e IUC, tão-só para verificar o pagamento de tais tributos mas também para registar a titularidade do veículo e o seu valor de aquisição. Na mesma medida o acesso aos dados de registo dos barcos de recreio e aeronaves é indispensável para que sejam verificados os critérios de englobamento no regime.

Em relação aos suprimentos, a AT deve ter acesso à IES, instituída desde 2007 pelo DL 8/2007, de 17 de Janeiro, para verificar o mesmo tipo de informações que nos tópicos anteriores com o mesmo desígnio.

Por fim, para o controlo das transações financeiras está em vigor o regime de informações relativas a operações financeiras em que estão implementados mecanismos de informação automática entre as ICSF e a AT.

No que respeita à tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados, especial atenção às transmissões gratuitas na forma de liberalidades, uma vez que poderão igualmente ser objeto de controlo e, por isso, obrigatoriamente a AT é informada destas situações.

Estes mecanismos representam elemento basilar na persecução dos objetivos do regime. A ausência de uma “máquina” fiscal suficientemente moderna impediu que, no passado, regimes semelhantes pudessem ser implementados com resultados visíveis. Sem dúvida que as tecnologias da informação devem estar ao dispor tanto do contribuinte, como da entidade fiscalizadora, que assim consegue controlar, verificar e inspecionar melhor, com respeito pelos direitos de cada parte, para que os impostos sejam cobrados e a justiça fiscal seja uma realidade.

A melhoria do relacionamento entre AT e contribuinte também pode passar por estes mecanismos, uma vez que os dados podem ser consultados com maior regularidade e eficácia do que acontecia no passado. Todavia, devem ser dotados estes procedimentos da humanização que é necessária em qualquer relação entre duas partes. A entidade fiscalizadora deve procurar incutir no sistema vias alternativas de reclamação ou exposição de dúvidas e problemas para que situações desencadeadas informaticamente não sejam sobrepostas a possíveis resoluções oficiosas.

7 Derrogação do sigilo bancário

A questão do acesso aos dados bancários do contribuinte é um dos aspetos mais debatidos no âmbito das medidas de combate à fraude e evasão fiscais e possui um papel importante no que concerne à prova.

Dentro deste tema, considerar o equilíbrio entre a derrogação do sigilo bancário, que permite e facilita a investigação a diversos tipos de infrações criminais e fiscais, e a interdição total de acesso a estes dados, ficando o contribuinte protegido e salvaguardado de se encontrar possíveis ilícitos nos seus dados privados. Como pontos favoráveis a que o sigilo bancário seja derrogado existe a facilidade, por parte da AT, de cruzar os dados fornecidos pelo contribuinte e a sua real posição financeira, podendo desde logo haver fundados indícios de irregularidades. Por outro lado, o fato de não haver derrogação torna a posição do contribuinte bastante mais protegida em relação à entidade fiscalizadora, por não se permitir a consulta destes dados, que podem provar ou refutar situações duvidosas.

Um dos argumentos usados para não se permitir o acesso a estes dados é o de violação do princípio constitucional da reserva da intimidade da vida privada e familiar, previsto no art. 26.º da CRP. Todavia, este mecanismo não pretende que os direitos do contribuinte sejam revogados, pelo que apenas se procura informação dos dados financeiros relativos a rendimentos e despesas.

A grande desvantagem da derrogação do sigilo bancário passa pelo enquadramento dos atores que podem ter acesso aos dados, em que circunstâncias e até que ponto estas informações podem ser usadas como prova, daí que seja necessário, no âmbito tributário, que estas questões estejam esclarecidas.

Em Portugal, este tema sofreu na década passada, no que concerne à atuação da AT, algumas alterações, nomeadamente com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, que veio permitir a derrogação do sigilo bancário em situações objetivamente previstas na lei sem obrigação de autorização judicial. No âmbito tributário, antes da referida alteração, apenas se podia recorrer a este mecanismo contra a vontade do contribuinte após pedido fundamentado e conseqüente ordem judicial. Assim, a AT passou a ter acesso aos documentos bancários que considere necessários, nomeadamente quando está perante um processo de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados.

O acesso às informações financeiras do contribuinte está previsto no art. 63.º-A da LGT em relação a informações relativas a operações financeiras e no art. 63.º-B da LGT

relativamente ao acesso a informações e documentos bancários. Em relação ao primeiro ponto, deve ser feita a distinção entre os casos em que as ICSF estão sujeitas a mecanismos de informação automática com a AT e os casos em que tais informações apenas são realizadas a pedido. Esta distinção entre as duas modalidades de prestação de informação é importante pois, no primeiro caso, a AT pode desencadear o procedimento de avaliação por métodos indiretos com base em informações que recebe por imperativo legal, ao contrário do que sucede no segundo caso em que o acesso à informação pressupõe indícios de irregularidades que geram o pedido de informação.

Assim, pelo previsto no art. 63.º-A da LGT, as ICSF informam obrigatória e automaticamente a AT sobre a abertura e manutenção de contas por contribuintes dos quais a situação tributária não esteja regularizada ou que estejam inseridos em setores de risco e façam transferências para o exterior que não sejam relativos a rendimentos sujeitos a regimes de comunicação. Estão igualmente estas instituições obrigadas a informar, uma vez por ano, sobre a transferência para entidades em paraísos fiscais e fluxos de pagamentos com cartões de crédito e de débito de contribuintes da categoria B de IRS sem identificação dos titulares. Esta troca de informações é enquadrada particularmente na última manifestação de fortuna da tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT e nos acréscimos patrimoniais não justificados, por se tratar de operações financeiras com valor mensurável.

No âmbito da tributação de manifestações de fortuna¹⁴, os dados bancários podem ser um valioso aliado da posição do contribuinte na justificação, por exemplo, que houve fluxos financeiros que explicam a capacidade aquisitiva demonstrada, sendo estes resultantes de herança, doação ou rendimentos tributados em anos anteriores, que não têm de ser divulgados em sede de IRS. No que diz respeito ao acesso a informações e documentos bancários, a AT tem a iniciativa de solicitar as informações que considerar pertinentes no âmbito do regime de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados.

Assim, a derrogação do sigilo bancário pode ser invocada por parte da AT, para além de outras situações previstas art. 63.º-B LGT, no âmbito dos regimes em estudo, em que existe suspeita da falta de veracidade da declaração de rendimentos do contribuinte ou nos casos em que esta não é entregue e ainda na existência de indícios de acréscimos patrimoniais não justificados.

¹⁴ Vide, relativamente à derrogação do sigilo bancário para acesso a informações financeiras do contribuinte, os acórdãos n.ºs 0834/09 STA e 0837/13 STA.

A abertura legislativa para o acesso aos dados anteriormente invocados representa a preocupação crescente com a justiça fiscal entre contribuintes, reconhecendo a AT que este mecanismo de combate à evasão e fraude fiscal impede que situações obscuras não sejam verificadas.

Ainda referir o fato do art. 63.º-B n.º 4 da LGT prever que a derrogação do sigilo bancário não fica sujeito à aprovação por parte do contribuinte, tão-só esta decisão da AT deve ser fundamentada com indicação dos motivos justificativos e notificada após a sua emissão no prazo de trinta dias ao visado. Desta decisão, o contribuinte pode recorrer para o tribunal tributário de primeira instância da área de domicílio fiscal, ficando o recuso com efeito meramente devolutivo. Referir ainda ser da competência do diretor geral dos impostos, pelo previsto no art. 63.º-B n.º 4 da LGT, decidir sobre a derrogação do sigilo bancário enquanto o procedimento de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados é instaurado pelo diretor de finanças da área do domicílio fiscal do contribuinte, pelo previsto no art. 89.º-A n.º 6 da LGT. Esta divergência no responsável máximo desencadeia um pedido hierárquico para que o superior permita o acesso a informações bancárias. Esta autorização releva a salvaguarda que é dada pelo sistema jurídico aos dados privados do contribuinte, como se espera que a derrogação do sigilo bancário apenas seja efetuada nas situações em que a justificação merece provimento.

Caso o acesso às informações bancárias revele dados que possam justificar valores de aquisição superiores ao previsto ou rendimentos auferidos não declarados, pode ser fixado pela AT rendimento superior pelo plasmado no art. 90.º da LGT, resultante do previsto no art. 89.º-A n.º 4 da LGT.

Relativamente a esta temática, o ordenamento jurídico espanhol prevê igualmente o acesso aos dados bancários dos contribuintes. Neste sentido, a administração fiscal espanhola acede a estas informações financeiras com o intuito de produção de prova por forma a aferir com o máximo de certeza os montantes em causa. Ressalvar, pese embora se trate de um regime com base em métodos presuntivos, que se pretende encontrar a realidade material dos fatos com a maior certeza possível sendo, por isso, importante o acesso ao máximo de informação possível.

8 Meios de defesa do contribuinte

8.1 Introdução

Como em qualquer outro ordenamento jurídico, também no que concerne aos regimes em estudo, o contribuinte tem à sua disposição diversas garantias que os seus direitos são respeitados e salvaguardados antes que seja tomada uma decisão final. De entre as garantias que defendem o contribuinte, existem as procedimentais e processuais, sendo as primeiras relacionadas com o procedimento administrativo de avaliação indireta e as segundas com os meios contenciosos de defesa ou tutela jurisprudencial.

Em primeiro lugar, está salvaguardado ao contribuinte o direito à fundamentação do ato tributário, nomeadamente com a apresentação por parte da AT das motivações de fato e de direito que determinam a opção de avançar para o regime de tributação em causa, com a devida indicação das normas legais aplicadas, qualificação e quantificação dos atos tributários e operações que serviram de base para o apuramento da matéria coletável. Assim, *“esta indicação e ponderação terão de dar a conhecer, na sua totalidade, o itinerário seguido na avaliação para se alcançar o valor da matéria tributável, permitindo conhecer integralmente as razões por que foi atingido esse valor e não qualquer outro”* (de Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; de Sousa, Jorge Lopes, 2012).

O início do procedimento tributário é a fase com maior importância, por representar a base de todos os trâmites legais que se sucedem, devendo haver especial cuidado neste momento no dever de fundamentação, cumprimento de prazos e notificação do contribuinte.

A fundamentação apresentada pela AT na decisão de abertura destes processos deve estar especialmente bem sustentada, nomeadamente com base em normativos legais, atendendo sempre à explicação que deve prestar ao contribuinte, sendo este particularmente menos conhecedor dos procedimentos legais deste tipo de processos, numa perspetiva de o informar dos critérios, direitos e deveres que o assistem. Em respeito pelas regras gerais do procedimento tributário, presentes nos art. 54.º e seguintes da LGT, deve a AT percorrer todos os trâmites para a descoberta da verdade material. Deve haver especial cuidado em explicar em que termos pode obter mais esclarecimentos e quais os meios a que deve recorrer para se defender do processo tributário. É importante manter diálogo e cooperação entre as partes intervenientes, pois o objetivo final deste regime não passa pela obtenção “cega” de correções, com vista a maior coleta de imposto, mas o restabelecimento de justiça fiscal através da explicação

rigorosa por parte do contribuinte da fonte de rendimento que justifique a capacidade aquisitiva.

Por outro lado, quanto melhor justificado estiver o início do procedimento, menor será a probabilidade de, mais tarde, em sede de instância judicial, a AT perder o caso por deficiência ou ocultação de justificações legais.

A decisão de abertura do processo deve revelar ao contribuinte a descrição dos bens dos quais a propriedade ou fruição representam, segundo a lei, manifestações de fortuna, assim como demonstrar o desfasamento entre os rendimentos declarados por este e o valor de aquisição apurado, com o intuito de haver justificação por parte da AT das razões para a sujeição a este regime. Ao nível da notificação, deve a entidade fiscalizadora solicitar ao contribuinte a identificação das suas contas bancárias, assim como pedir autorização para a consulta.

No que respeita à tributação de acréscimos patrimoniais não justificados, deve igualmente a AT demonstrar o cumprimento dos critérios de sujeição, nomeadamente o desfasamento entre os rendimentos declarados e o património ou despesa efetuada.

Deste modo, a AT desencadeia o processo assim que tem conhecimento do cumprimento dos requisitos de aplicação do regime, ganhando a fundamentação de abertura do processo especial relevância por, em último caso, apresentar uma acusação ao contribuinte de falência do princípio da verdade declarativa. O fato-base, a demonstração da capacidade aquisitiva ou aumento do património, é sobreposto aos elementos tributários declarados pelo contribuinte.

Outro elemento importante na abertura deste tipo de processos é a troca de informações entre AT e contribuinte, numa via de facilitar o encontro da verdade fatural, sem que seja obrigatório o recurso a tribunais para que as situações em investigação sejam refutadas ou confirmadas. Neste sentido, tendo a AT especial apetência para perder este tipo de processos em tribunal, por falta ou deficiência na justificação legal, deve haver maior cuidado na troca de informações logo na fase inicial para que os processos não sejam levados avante quando, *a priori*, ficou provada, por exemplo, a falta de um elemento declarativo que assim deixa de englobar o contribuinte no regime. Apesar de ser importante haver um trâmite legal a ser cumprido ao desencadear este tipo de processos, deve haver a capacidade de avaliação dos casos, nomeadamente a sua fundamentação em conjugação com a prova em primeira instância apresentadas pelo contribuinte, para se aferir se existe verdadeira razão para continuar com a correção da matéria coletável.

O fato de a AT não proceder à correção da matéria coletável após a apresentação de prova pelo contribuinte, não melindra a sua posição neste ou noutro tipo de processos,

mas evidencia a proximidade que se pretende com o contribuinte na perspectiva de ser aliada na procura da realidade declarativa, afastando a ideia de procura incessante de coleta de imposto.

8.2 Recurso da decisão de avaliação indireta

A decisão de avaliação indireta com base em manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados é da competência do Diretor de Finanças da área de domicílio fiscal do contribuinte sem faculdade de delegação, como prevê o art. 89.º-A n.º 6 da LGT. O legislador, no período de vigência dos regimes anterior a 2007, delegou esta competência exclusivamente ao Diretor Geral dos Impostos, sendo que a Lei n.º 53-A/2006 trouxe esta alteração.

O recurso à disposição do contribuinte¹⁵ representa uma opção acessória, consubstanciando um meio processual a que corresponde regras específicas presentes no art. 146.º-B e seguintes do CPPT, diferentes dos casos previstos de determinação da matéria tributável do art. 90.º e seguintes da LGT. A defesa a que o contribuinte tem direito deve dar entrada no tribunal tributário de primeira instância da sua área de domicílio fiscal no prazo de dez dias a partir do momento em que é notificado. Este procedimento, previsto no art. 146.º-B do CPPT, tem sempre efeito suspensivo e deve tramitar como urgente, não obedecendo a formalidade especial, devendo apresentar prova na forma documental prevista no art. 89.º-A n.º 7 da LGT. A prova presente na norma não prevê a opção testemunhal, porém o TC optou pela inconstitucionalidade da parte final, pelo que a apresentação deste tipo de prova é possível atualmente.

Após a reação do contribuinte, a AT fica impedida de proceder à liquidação do imposto até haver decisão judicial transitada em julgado sobre a fixação da matéria coletável.

A suspensão da liquidação incorpora uma exceção no que se refere à regra geral de atuação nos casos de impugnação contenciosa dos atos tributários. Normalmente, a suspensão da execução fiscal, apresentada após o procedimento de liquidação e cobrança, apenas pode ser requerida através de reclamação graciosa, recurso hierárquico ou impugnação judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda e mediante a prestação de garantia, como previsto no art. 103.º e 169.º do CPPT.

¹⁵ Vide, relativamente à possibilidade de recurso da decisão de avaliação por métodos indiretos, os acórdãos n.ºs 0342/08 STA, 0188/09 STA e 0422/11 STA.

Ressalvar que, nesta fase do procedimento, o contribuinte deve cingir a sua reação ao previsto na lei, sendo que o meio de defesa gracioso elegível para este momento não apresenta as mesmas possibilidades de sucesso que a impugnação judicial. Esta opção legislativa impede que os casos sejam resolvidos por uma via mais amigável, pelo que a alteração deste preceito pode resultar em ganhos de tempo e recursos para ambas as partes.

Contra este recurso o Diretor de Finanças pode ainda deduzir oposição no prazo de dez dias, igualmente acompanhando com os elementos de prova à sua disposição, pelo art. 416.º-B do CPPT.

8.3 Procedimento administrativo

A liquidação, última fase do procedimento administrativo, representa o resultado jurídico dos restantes atos preparatórios interligados e desenvolvidos em cadeia com o objetivo de obtenção dos dados necessários para se proceder ao cálculo do imposto a pagar.

Os atos preparatórios não são suscetíveis de impugnação direta, uma vez que o seu resultado é apenas apresentado sob a forma da decisão final, pelo que somente esta pode ser alvo de impugnação. Deste modo, apenas as decisões administrativas com eficácia externa, mesmo que inseridas num procedimento administrativo, são passíveis de impugnação, pois os restantes atos preparatórios e operações materiais, ao não constituir decisão, ficam apenas abrangidos indiretamente.

Regra geral, a determinação da matéria coletável por si só não é suscetível de impugnação judicial autónoma, apenas podendo haver impugnação judicial contra a última fase do processo administrativo, nomeadamente o ato tributário de liquidação adicional. Excecionalmente, são suscetíveis de impugnação os atos intermédios do procedimento quando estes forem lesivos do contribuinte ou exista disposição expressa em sentido diverso, como o defende o princípio da impugnação unitária, salvaguardado no art. 54.º do CPPT. A impugnação da decisão final pode ocorrer mesmo com justificação em ilegalidades incorridas no decorrer do processo. De ressaltar que o art. 97.º n.º 1 – b) do CPPT revela que nos casos em que não exista liquidação, este princípio não se aplica.

O contribuinte não pode solicitar a revisão da matéria tributável fixada pela aplicação do regime geral do art. 91.º da LGT, uma vez que estes regimes têm subjacentes regras particulares de tributação. No caso das manifestações de fortuna e outros acréscimos

patrimoniais não justificados, o legislador expressamente recusou a possibilidade de recurso ao procedimento previsto para outros casos em relação ao pedido de revisão da matéria coletável, permitindo apenas que o contribuinte apresente recurso para tribunal tributário para impugnação da decisão.

Por outro lado, a decisão de avaliação da matéria coletável neste regime representa por si só um ato destacável dos atos preparatórios seguintes, podendo ser alvo de recurso jurídico por condicionar desde logo a decisão final. Por outras palavras, *“apesar de a decisão de avaliação pelo método indireto das manifestações de fortuna ter um indisfarçável carácter preparatório, revestir a natureza de típico ato interlocutório, em paralelo, mantém uma relação de evidente prejudicialidade, com o sequente ato liquidador, que lhe incute autonomia e destaque e a faculdade de ser autonomamente impugnável”* (Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;, 2012).

Neste sentido, caso o contribuinte não apresente recurso da decisão da matéria coletável, perde o direito a discutir posteriormente em sede de tribunal tributário o montante de matéria coletável apurado. Objetivamente, *“por força desta tensão prejudicial, quer o ato de determinação da matéria tributável seja ou não isoladamente impugnado, conforme os casos, ocorre, sempre, uma “preclusão processual” que impede a reapreciação da questão no procedimento administrativo de liquidação, tornando-se o valor tributável definitivo, com força de caso decidido ou resolvido”* (Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;, 2012). Assim, a fase final do procedimento pode ser impugnada com fundamento em qualquer ilegalidade, porém o valor da matéria coletável representa uma questão diferente, por isso mesmo, tem autonomia em relação ao restante procedimento. Nesta perspetiva, o legislador apresenta ao contribuinte, numa primeira fase, o direito de reagir contra a decisão de fixação da matéria coletável, sendo que qualquer outra questão relacionada com o procedimento deve ser discutida através de impugnação da decisão final de liquidação.

No que se refere a garantias à disposição do contribuinte, este continua com as mesmas que nos demais processos, porém ressaltar o fato de haver regras específicas para defesa quanto à decisão de determinação da matéria coletável nestes regimes, o mesmo se passando relativamente ao dever de fundamentação. A exigência quanto ao direito de fundamentação em relação aos restantes processos de tributação por métodos indiretos é diferente, por se tratar de um regime específico que valoriza a inversão do ónus da prova. Assim sendo, existem diferenças quanto aos restantes, nomeadamente por a AT não estar obrigada a demonstrar que é impossível a determinação da matéria coletável por avaliação direta, tão-só existe a obrigação de descrever os fatos que conduziram a

que o processo fosse desencadeado, nomeadamente pelo cumprimento de critérios objetivos.

Após terminadas todas as fases no âmbito do procedimento inspetivo, a entidade fiscalizadora elabora e envia para o contribuinte um projeto de relatório da inspeção tributária para que se cumpra o princípio da participação, presente no art. 60.º da LGT. Neste relatório, assim como no documento final, o parecer é apostado pelo chefe de equipa e pelo chefe de divisão.

Caso esta tramitação não seja respeitada, existe fundamento para invalidade de todo o ato tributário por vício de forma e incumprimento de formalidades legais. O procedimento inspetivo fica concluído com o envio para o contribuinte do relatório definitivo onde consta a matéria coletável fixada.

8.4 Constitucionalidade

Em relação ao recurso previsto neste regime, foram suscitadas dúvidas quanto à sua constitucionalidade, nomeadamente por apenas haver um único meio e momento em que o contribuinte se pode defender contra a fixação da matéria coletável. O TC apreciou as questões em causa considerando que as normas invocadas respeitam os princípios da Lei Fundamental, concretamente por haver um meio processual que cumpre o direito de defesa do contribuinte, sendo incoerente a existência de mais do que um para se discutir o mesmo fato, neste caso a fixação da matéria coletável. Concretamente, havia duplicação dos meios de defesa se fosse possível reagir contra o ato de fixação da matéria coletável e, posteriormente, reagindo contra o processo de liquidação, fosse possível novamente argumentar contra o mesmo fato. Se esta situação ocorresse haveria um excesso de garantias no sistema procedimental e processual que não é desejável, em que a defesa de um fato se apresenta duplicada. Assim sendo, *“a plenitude da garantia jurisdicional está suficientemente assegurada através da previsão de um único meio processual, desde que este se mostre adequado à tutela do direito ou interesse legalmente protegido que lhe subjaz”* (TC, Acórdão n.º 554/2009 TC, 2009).

Neste sentido, a jurisprudência refere que *“a decisão de avaliação constitui ato destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respetiva”* (STA, Acórdão n.º 342/08 STA, 2008). Assim sendo, existe sempre uma garantia de

recurso à disposição do contribuinte sendo, nos regimes em concreto, o momento de receção da informação do contribuinte por parte da AT.

Em relação ao prazo à disposição do contribuinte para este recorrer do processo de fixação da matéria coletável por métodos indiretos, o TC não se pronunciou de forma explícita, tendo apenas salientado que *“a urgência de um meio processual não é necessariamente desvantajosa para o contribuinte impugnante, pois embora lhe imponha prazos de atuação mais curtos, assegura-lhe, em contrapartida, maior celeridade na decisão”* (TC, Acórdão n.º 554/2009 TC, 2009). Assim sendo, fica a jurisprudência responsável pela interpretação da norma, nomeadamente ao nível de verificar se o prazo disponível é limitador da capacidade de resposta do contribuinte. Neste sentido, os dez dias ao dispor do contribuinte foi considerado coerente com o regime em causa, pelo que daqui não resultam limitações de resposta ao contribuinte, ficando os seus direitos igualmente salvaguardados.

Relativamente à aparente exclusão da prova testemunhal presente na parte final do n.º 3 do art. 146.º-B do CPPT, ressalvar a inconstitucionalidade da norma *“por violação dos artigos 20.º, n.º 1, em conjugação com o artigo 18.º, n.º 2, ambos da Constituição [...] quando aplicável por força do disposto no n.º 8 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na medida em que exclui em absoluto a produção de prova testemunhal, nos casos em que esta é, em geral, admissível.”* (TC, Acórdão n.º 759/2013 TC, 2013). Neste sentido, este regime apenas previa a apresentação de prova do tipo documental. Assim, o TC veio invocar a inconstitucionalidade da norma, podendo o contribuinte apresentar prova testemunhal ou de qualquer outra natureza.

Igualmente a última parte do art. 89.º-A n.º 10 da LGT, nomeadamente o fato do Ministério Público ser obrigatoriamente informado, pelo diretor de finanças da área de residência do contribuinte, sobre a decisão de avaliação da matéria coletável através de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados, quando se trate de um funcionário público ou equiparado, foi outra das situações discutidas em sede constitucional. A norma suscitada para apreciação contesta o cumprimento do princípio da igualdade de tratamento, presente no art. 13º da CRP, entre contribuintes comuns e aqueles que exerçam certo tipo de funções de serviço público. A resposta obtida salienta o fato de não haver desrespeito pelos princípios constitucionalmente consagrados, sendo que se considera que *“os funcionários públicos ou titulares de cargos sob tutela pública detêm, em face da Administração fiscal, em relação aos restantes sujeitos passivos, uma igual posição de direitos e deveres, quanto aos métodos de determinação da matéria coletável”* (TC, Acórdão n.º 442/2007 TC, 2007). Neste sentido, a norma introduzida visa apenas um diferente tratamento a jusante do procedimento tributário, não havendo assim

qualquer diferenciação de tratamento entre contribuintes, à exceção da obrigação de comunicação da decisão de abertura deste tipo de processos, numa via de combate à corrupção no âmbito de funcionários públicos ou equiparados. A opção do legislador é assim justificada, uma vez que para além de prosseguir um fim legítimo, visa o interesse público ao procurar verificar se os rendimentos presumivelmente obtidos pelo contribuinte, na condição de funcionário público ou equiparado, podem resultar da prática de atos ilícitos através do cargo que exerce. Neste sentido, a averiguação *"apenas dá azo a que se deslinde se, por detrás dela, não haverá irregularidades de conduta no exercício das funções públicas em que o visado está investido"* (TC, Acórdão n.º 442/2007 TC, 2007). A norma obsta a que contribuintes que exerçam funções públicas desenvolvam comportamentos evasivos, uma vez que podem, mais tarde, ser investigados no âmbito deste tipo de procedimentos.

Por fim, diferentes tratamentos podem ser legítimos quando sejam cumpridos certos critérios, como *"a) se baseiem numa distinção objetiva de situações; b) não se fundamentem em qualquer dos motivos indicados no n.º 2; c) tenham um fim legítimo segundo o ordenamento constitucional positivo; d) se revelem necessárias, adequadas e proporcionadas à satisfação do seu objetivo"* (Moreira, Vital; Canotilho, José Joaquim Gomes, 2007), pelo que se pode considerar que todos estes se encontram satisfeitos sendo constitucional o diferente tratamento, no que concerne à comunicação da decisão de avaliação por métodos indiretos, quando se trate de funcionários públicos ou titulares de cargos sob tutela pública, no âmbito dos regimes em estudo.

9 Ónus da prova

9.1 Legitimidade

A inversão do ónus da prova, previsto pelo art. 344.º n.º 1 do CC, representa uma das características mais importantes dos regimes em estudo. O alcance dos normativos não é a obtenção de receita desconsiderando a justificação do contribuinte, todavia visa a restituição de justiça fiscal através da correta distribuição do esforço de pagar impostos, conforme a capacidade contributiva.

A apresentação de prova representa um dever para a entidade fiscalizadora, uma vez que obrigatoriamente deve expressar os fato-base que desencadearam a determinação da matéria coletável por métodos indiretos, todavia são igualmente um direito do contribuinte que deve provar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e

que é outra a fonte das manifestações de fortuna, acréscimo patrimonial ou despesa efetuada.

Na verdade, a prova, prevista no art. 341.º do CC, tem como função demonstrar a realidade dos fatos sendo que, na generalidade do ordenamento jurídico, a responsabilidade de a apresentar é daquele que invocar um direito, como defende o art. 342.º n.º 1 do CC. Nos regimes em estudo, numa primeira instância, o art. 74.º n.º 3 e art. 77.º n.º 4 da LGT preveem que continua a AT com o ónus de provar a razão pela qual o contribuinte fica sujeito ao regime, porém, num segundo momento, passa para este a responsabilidade de provar o excesso de quantificação, sendo que, caso não o faça, fica sujeito às correções em sede de categoria G de IRS. Neste sentido, caso o contribuinte não apresente justificação em sentido diverso, as presunções apresentadas pela entidade fiscalizadora servem de base para se proceder à liquidação adicional.

O recurso a esta solução jurídica ocorre quando existe a falência do princípio da verdade declarativa, presente no art. 75º n.º 1 e n.º 2 - d) da LGT, nomeadamente quando os rendimentos declarados se afastam significativamente para menos, sem razão justificada, em relação aos padrões de rendimento objetivamente calculados, através do valor de aquisição apurado das manifestações de fortuna evidenciadas. No que se refere ao regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, este método presuntivo de determinação da matéria coletável é aplicado quando ocorre um acréscimo patrimonial, ou despesa, superior a cem mil euros, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou existência de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Neste sentido, inicialmente é da responsabilidade do contribuinte declarar os seus rendimentos, sendo que se presume verdadeiras e de boa-fé as declarações apresentadas. Após verificados os critérios de sujeição, a AT considera que os rendimentos declarados não correspondem à verdade sendo, a partir deste momento, da responsabilidade do contribuinte justificar o contrário.

Na verdade, *“a incompatibilidade entre o rendimento declarado e o fato catalogado como manifestação de fortuna 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 titularidade dos bens ou direitos considerados manifestações de fortuna resultam de fontes de rendimento alternativas”* (Falcão, Pedro Marinho;, 2013). Salientar que o contribuinte tem de apresentar prova que é outra a fonte de rendimentos que justifica a sua capacidade aquisitiva, sendo que não se coloca a questão da contraprova, que se baseia na apresentação de dados que criem incerteza

quanto à verdade dos fatos. No caso deste regime, o fato base corresponde à detenção, declaração ou aquisição de bens, direitos, consumo ou dívidas que não tenham justificação no rendimento declarado pelo contribuinte, que levam à presunção de rendimento, devendo o contribuinte afastar a aplicação do regime pela prova que correspondem à verdade os rendimentos declarados e é outra a fonte de rendimento que justifica a sua capacidade aquisitiva.

Assim sendo, a tributação é realizada com base em indícios, presunções e outros elementos que sejam do conhecimento da AT, pelo art. 349.º do CC, nomeadamente através do montante, natureza da capacidade aquisitiva e rendimento líquido declarado. Esta avaliação indireta tem, portanto, carácter excecional e apenas é desencadeada quando este princípio basilar da relação fiscal entre AT e contribuinte não é cumprido.

Relativamente à prova, no regime em vigor em Espanha, salientar o fato de igualmente o contribuinte ter o ónus de demonstrar que as aquisições efetuadas, ou elementos patrimoniais, estão relacionados, nomeadamente, a montantes declarados no passado, rendimentos isentos de tributação ou resultantes da venda de património que geram valores monetários. Assim, a interpretação da norma sugere os mesmos princípios do que acontece em Portugal.

9.2 Eficácia da inversão

Não existe a exigência de provar que as declarações fiscais do contribuinte não correspondem à realidade, tão-só é necessário a AT demonstrar o cumprimento dos critérios de aplicação do regime, nomeadamente a presunção que existem rendimentos ocultos. Noutra medida, a posição da entidade fiscalizadora fica salvaguardada por não ter que provar que está impossibilitada de aceder à verdadeira situação tributária do contribuinte por métodos diretos.

Neste sentido, as exigências do contribuinte são maiores do que para a AT, pois este, após cumprir os critérios de sujeição ao regime, tem de provar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e ainda demonstrar que é outra a fonte de rendimentos que permitiu a demonstração da capacidade aquisitiva. Sem dúvida que, neste aspeto, a posição da AT é mais favorecida por apenas ter de fazer prova dos sinais exteriores de riqueza e do desfasamento com o rendimento declarado.

Assim, se por um lado é simples perceber em que medida pode um contribuinte ficar sujeito ao regime, é mais difícil este demonstrar que não omitiu quaisquer rendimentos, até porque não basta justificar o rendimento corrigido, mas todo o valor de aquisição.

Na verdade, por o aforro muitas das vezes representar uma parte substancial da forma de pagamento da capacidade aquisitiva demonstrada, a prova total é inalcançável sem que este tipo de explicação seja aceite.

Nos processos de natureza fiscal é sensível a questão da distribuição do ónus da prova pela AT e contribuinte. Por um lado, a AT ficar sempre onerada de fazer prova de fatos que muitas vezes não estão à sua disposição faz com que a sua posição fique bastante desequilibrada em relação à do contribuinte conduzindo a que, por esta via, não se consiga eficazmente alcançar a justiça fiscal pretendida. Por outro lado, o contribuinte ficar com a responsabilidade de ilidir as presunções da AT, cria igualmente um desequilíbrio pela dificuldade que se coloca em provar que corresponde à verdade os elementos declarados. Desta forma é importante haver equilíbrio no uso das duas modalidades, nomeadamente com vista à defesa dos direitos e garantias de ambas as partes na persecução do objetivo principal do sistema fiscal que atende à capacidade contributiva.

Deste modo, o legislador concede o ónus da prova ao contribuinte nos regimes em causa por ser mais fácil a este justificar a presunção, do que a entidade fiscalizadora conseguir provar, sob pena de não haver qualquer correção, que o contribuinte auferiu rendimentos que não declarou. Caso contrário, seria quase impossível haver prova desses fatos, uma vez que os rendimentos não sendo declarados eram desconhecidos da AT, pelo que havia muita dificuldade em produzir prova. Assim, parece ser a melhor opção a existência nestes regimes da inversão do ónus da prova, por ser mais fácil ao contribuinte justificar a sua própria capacidade aquisitiva, uma vez que é o que melhor conhece a sua própria situação patrimonial e de rendimentos, ao invés de ser responsabilidade da outra parte.

A jurisprudência¹⁶, em benefício do contribuinte, tem inclusivamente aceite justificações que não estão contempladas na letra da lei, nomeadamente a aceitação como justificação empréstimos obtidos ou dedução do valor de retoma. Neste sentido, o ónus é reduzido, havendo uma maior flexibilidade quanto ao tipo de justificações aceites para o rendimento presumido, equilibrando a desvantagem do contribuinte, no que concerne à apresentação de prova em relação à AT.

¹⁶ Vide acórdãos n.ºs 0549/10 STA e 0590/07 STA.

CAPÍTULO II – OPINIÃO CRÍTICA/SUGESTÕES

1. Metodologia

O estudo dos regimes de tributação de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados constitui a base da elaboração de uma componente crítica que visa analisar e interpretar de forma integrada os normativos em estudo, com relevância para os vários aspetos tratados nos capítulos anteriores. Assim, é importante compreender as opções do legislador, nomeadamente o pensamento que desenvolveu para apresentar os regimes, optando por certas soluções que devem ser avaliadas. Pretendo igualmente desenvolver uma intervenção crítica, nomeadamente opinar em relação a diversos subtemas que considero pertinentes.

Assim, a minha opinião sobre os temas tratados, inerentes a cada um dos regimes, é um elemento fundamental para que toda a abordagem fique completa. A interpretação crítica dos temas que considero mais importantes deve ser realizada e devidamente estruturada para que o contributo seja válido e construtivo. Porém, esta abordagem não se fica pela simples emissão de uma opinião, sendo parte relevante a elaboração de sugestões próprias que possam ser seguidas no futuro para que os desígnios dos regimes sejam cumpridos com maior rigor, eficiência e eficácia. Após a caracterização detalhada, realizada nos capítulos anteriores, é importante avaliar como um todo se os objetivos para os quais os regimes foram criados são atingidos e em que medida podem ser otimizados para o futuro.

Neste sentido, inicialmente proponho a apresentação de diversas problemáticas que considero as mais importantes para, a partir das quais, sugerir a minha interpretação e demonstrar a minha posição crítica. Os temas que desenvolvo representam tanto situações de enquadramento como, noutra perspetiva, tratam características próprias dos regimes apresentadas anteriormente.

Em segundo lugar, o estudo da proposta de revisão dos regimes, presente no relatório da Comissão para a Reforma do IRS, revela a atualidade presente na discussão destes regimes. As conclusões deste grupo de trabalho, ao representar uma perspetiva futura, são importantes para analisar se o legislador segue, ou não, um pensamento legislativo semelhante ao registado atualmente. Com esta abordagem, pretendo dotar de atualidade esta pesquisa, nomeadamente por este documento representar o último contributo válido conhecido publicamente.

Desta forma, a opinião demonstrada em cada uma destas componentes, nomeadamente a resposta a problemáticas e o estudo da proposta da Comissão para a Reforma do IRS, representa a base para o desenvolvimento das sugestões finais, com o intuito de poderem ser seguidas, nomeadamente numa próxima revisão dos regimes. No que respeita a sugestões, tanto equaciono modificações a certos critérios na aplicação dos regimes, como defendo a introdução de alterações mais profundas, consoante se pretenda uma simples melhoria de procedimentos ou a introdução de uma legislação com novas perspetivas.

2. Problemáticas

2.1 Solução encontrada para tributação de rendimentos ocultos

Os regimes em vigor em Portugal para tributação de rendimentos ocultos, criados com o desígnio máximo de combate à evasão e fraude fiscais são, aproximadamente, a reunião do regime de manifestações de fortuna francês e de outros acréscimos patrimoniais não justificados espanhol.

Estes regimes jurídicos, com normativos semelhantes ao português, pretendem tributar igualmente rendimentos ocultos com base em sinais exteriores de riqueza, sendo que elaboram soluções legislativas diferentes para atingir os mesmos fins. Neste sentido, em França, num regime semelhante às manifestações de fortuna em vigor em Portugal, o legislador procura enumerar os fato-base que representam presunções, nomeadamente ao prever várias situações semelhantes às presentes na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT. Deste modo, o contribuinte apenas fica englobado no regime caso apresente uma das capacidades aquisitivas objetivamente presentes na lei, em conjugação com a desproporção com o rendimento declarado.

Na solução espanhola de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o legislador procura, ao invés, o acréscimo de património ou despesa do contribuinte para presumir rendimentos, à semelhança do que acontece em Portugal no regime com o mesmo nome. Neste caso, não existe discriminação da capacidade aquisitiva, tão-só se presume rendimentos a partir do montante em que as despesas do contribuinte se afastam do rendimento declarado.

Em Portugal, o legislador preferiu adotar inicialmente apenas a solução de tributação de manifestações de fortuna, através da aprovação do art.º 15-A e tabela anexa ao DL 192/84. Este regime esteve em vigor poucos anos, sendo posteriormente substituído pela redação presente na Lei n.º 30-G/2000 que se assemelha bastante àquela em vigor atualmente. Porém, pela dificuldade em tributar outro tipo de incrementos patrimoniais ausentes da tabela de manifestações de fortuna, o legislador preferiu introduzir o regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados, ao invés de acrescentar itens à tabela existente no regime inicial. Assim, primeiramente estava em vigor um regime próximo do francês, sendo introduzido posteriormente um outro, em simultâneo, com semelhanças ao espanhol. Neste sentido, *“com a transformação do elenco das manifestações de fortuna constantes da tabela num figurino meramente exemplificativo, vem criar-se indeterminação e conseqüente a possibilidade de o Fisco considerar manifestações de fortuna que não as plasmadas na lei”* (Ribeiro, João Sérgio, 2011) possibilitando que o princípio da legalidade seja posto em causa.

A entrada em vigor em simultâneo dos dois regimes, com objetivos e conceitos semelhantes, revela a vontade do legislador em combater a ocultação de rendimentos. Esta semelhança entre regimes sobrecarrega a fiscalidade com critérios, nos quais a aplicabilidade é posta em causa pela falta de clarificação da lei. Neste sentido, a redação complexa das normas obsta a que os regimes sejam uniformemente aplicados conduzindo a que, muitas vezes, apenas em tribunal se resolvam os litígios. Referir que os conceitos-base do regime de manifestações de fortuna precisaram de esclarecimentos posteriores à entrada em vigor, nomeadamente o conceito de rendimento declarado, valor de aquisição e espetro temporal de aplicação, para que fosse possível a correta interpretação, pelo que se exigia que o novo regime fosse mais claro.

A introdução em 2005, através da aprovação da lei n.º 55-B/2004, da tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados trouxe, porém, novas dificuldades, nomeadamente para a conjugação dos dois regimes quando um mesmo fato-base pode ser englobado em ambos. Neste sentido, atualmente continua a não ser totalmente seguida a letra da lei presente no n.º 2 do art. 87.º da LGT, preferindo a jurisprudência produzir uma interpretação ligeiramente diferente daquela que resulta da norma.

Esta resposta legislativa ao tentar prever todas as situações possíveis de sinais exteriores de riqueza não justificados, obsta a que as normas sejam simples e de fácil interpretação. A lei fiscal deve ser abstrata e evitar pormenores excessivos. Esta deve apresentar uma perspetiva geral dos objetivos do legislador e evitar exceções e características que dificultem a interpretação. Mesmo que a lei se possa revestir de menor

densidade, os esclarecimentos adicionais devem ser reveladores da verdadeira interpretação a ser seguida.

Neste sentido, na minha opinião, a evolução normativa deve seguir uma perspectiva utilitarista, no sentido em que se deve dar preferência à clarificação da lei e à fácil interpretação por parte da AT e contribuinte, recorrendo a expressões de simples alcance, através da eliminação de cálculos e conceitos complexos. Neste sentido, particularmente o regime de manifestações de fortuna é denso. Tanto a interpretação das desproporções, como o cálculo do rendimento padrão, requerem várias leituras por parte do contribuinte comum até haver uma conclusão concreta do intuito do legislador. Este tipo de abordagem legislativa deve ser evitado no futuro. Atualmente, os contribuintes estão mais predispostos a interpretar a lei, nomeadamente numa via de planeamento fiscal, pelo que se exige que esta seja escrita para a interpretação tão-só de juristas, mas de todos.

Assim sendo, sugiro que o regime de manifestações de fortuna seja revogado, uma vez que este há muito, senão desde sempre, deixou de prever alguns dos mais relevantes sinais exteriores de riqueza. A tabela que prevê estas situações não inclui, por exemplo, obras de arte ou peças de joalheria que muitas vezes possuem valor superior a veículos ligeiros de passageiros ou motociclos. Neste sentido, penso que se ganha eficácia interpretativa, mantendo o nível de combate à evasão e fraude fiscais, se apenas ficar vigente o regime de tributação de acréscimos patrimoniais não justificados. O legislador, caso opte por esta opção, continua a tributar manifestações de fortuna, mas foca primordialmente a atenção em situações de ostensiva omissão de rendimentos e desonera contribuintes que demonstrem sinais de riqueza tão pouco relevantes como sejam motociclos de valor de aquisição superior a dez mil euros.

Na verdade, caso o regime inicialmente em vigor seja revogado para a aplicação apenas do segundo, a receita fiscal não é particularmente reduzida, uma vez que a AT, ao direcionar a sua fiscalização para situações que envolvem maiores valores monetários, consegue igualmente alcançar receita fiscal, procedendo a correções em sede de IRS de montante superior. Assim sendo, a revogação do regime de manifestações de fortuna liberta fiscais, advogados e tribunais, que assim se dedicam à aplicação do segundo regime.

Após catorze anos de aplicação, nem todos os conceitos relacionados com as manifestações de fortuna são claros, pelo que se pode concluir que existem graves falhas na redação da lei. Esta não é suficientemente simples para ser interpretada na mesma perspectiva por todos. Neste sentido, caso não se proceda à revogação, penso que devo

sugerir, pelo menos, que o regime de manifestações de fortuna sofra uma nova redação, por forma a ficar mais simples a interpretação a ser dada aos vários conceitos que sugere, ou, no mínimo, que sejam realizados esclarecimentos adicionais por parte do legislador quando se suscitem dúvidas na interpretação dos normativos. Deste modo, deve haver uma união de esforços para que os conceitos sejam seguidos pelos intervenientes, nomeadamente AT e tribunais, de modo a que não exista dupla interpretação como ainda acontece atualmente.

2.2 Cumprimento dos princípios subjacentes aos regimes

Atualmente, a CRP segue o princípio da capacidade contributiva, equidade e justiça fiscal para tributar de acordo com princípios que respeitam a possibilidade de cada contribuinte em concorrer para o bem-estar comum.

Neste sentido, não existem impostos, taxas ou contribuições especiais que tenham como objetivo a simples obtenção de receita, visam sobretudo distribuir pelos contribuintes os encargos inerentes à sustentação do Estado social. Assim sendo, o que se espera de cada contribuinte é que cumpra os seus deveres tributários em todos os momentos, para que se verifique o princípio geral de pagar impostos, que deve onerar todos de forma justa e equitativa. Nesta medida, ganha importância o cumprimento dos deveres tributários por parte de cada contribuinte, concorrendo para que não existam desequilíbrios na repartição dos sacrifícios. Deste modo, o legislador considera que quando o contribuinte se demite de apresentar rendimentos de acordo com os sinais exteriores de riqueza que demonstra, quer se trate de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados, deve ser desencadeado um processo de âmbito fiscal que devolva a verdade material dos fatos. Assim, surgem os regimes estudados, que visam a correção da declaração de rendimentos pelo fato do contribuinte não apresentar rendimentos que sustentem a capacidade aquisitiva demonstrada, pelo que é necessária a correta justificação da fonte de rendimentos para que a presunção seja ilidida.

Os regimes criados pelo legislador com o objetivo de combate à evasão e fraude fiscais são instrumentos importantes no que concerne à tributação de rendimentos ocultos. A presunção destes rendimentos é intuitivamente obtida quando se apresentam desfasamentos materialmente relevantes, num determinado período, entre o incremento patrimonial ou despesa e a capacidade de gerar rendimentos. Este tipo de situações desencadeiam juridicamente processos de fiscalização que têm como objetivo

restabelecer na ordem fiscal a justa tributação do contribuinte, de acordo com a sua verdadeira capacidade contributiva, que se presume não ser revelada.

Neste sentido, os objetivos dos regimes estão efetivamente presentes no preâmbulo da Lei n.º 30-G/2000, nomeadamente visam a adoção de medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, não sendo apresentados como simples artifício. A coleta “cega” de impostos, seguida em períodos do passado em Portugal, é neste momento substituída por princípios que respeitam a identidade individual do contribuinte e a sua realidade como agregado familiar. A justiça fiscal deve considerar a verdadeira situação patrimonial para tributar de acordo com as possibilidades de cada contribuinte, visando sobretudo respeitar a capacidade contributiva e equidade, ao invés de arrecadar simples receita.

Assim sendo, posso concluir que os regimes foram criados verdadeiramente para fazer cumprir os princípios basilares do Direito Fiscal, na medida em que criam normas jurídicas objetivas que procuram situações verdadeiramente injustificadas de sinais exteriores de riqueza. Neste sentido, a obtenção de receita não é claramente o desígnio, sendo apenas relevante no sentido em que as correções em sede de IRS são parte integrante do processo fiscal. Na realidade, a receita obtida pela categoria G de IRS não é relevante no imposto em que se insere, pelo que estas correções visam sobretudo desincentivar o contribuinte a praticar atos evasivos.

O fato de visar particularmente contribuintes com maior disponibilidade financeira, demonstrada pela sua capacidade aquisitiva ou despesa efetuada, representa uma característica própria dos regimes, uma vez que se pretende tributar rendimentos ocultos associados a sinais exteriores de riqueza. Deste modo, não se pretende, na minha opinião, onerar os contribuintes com maior riqueza mas, por outro lado, perceber a origem dos rendimentos quando existem evidências de fortuna sem justificação em relação aos rendimentos declarados.

2.3 A inversão do ónus da prova

O uso desta exceção no que se refere à prova é desencadeado quando cumpridos os requisitos objetivos de englobamento nos regimes. A justiça subjacente à inversão do ónus da prova não se apresenta simples de alcançar, pelo que se deve relevar principalmente a possibilidade de ser usada quando apresenta melhores resultados do que a regra geral referente à prova.

Em situações normais, a responsabilidade de provar cabe a quem invocar um direito. Porém, nos regimes em estudo, o legislador considera que se deve inverter esta ordem, por haver indícios suficientes para não ser da AT a responsabilidade de provar que o contribuinte presumivelmente deixou de declarar rendimentos. A repartição do ónus da prova deve ser encontrada conforme a natureza dos fatos que esteja em causa, sendo que, no caso destes regimes, o legislador considera que se deve proceder ao uso desta exceção relacionada com a prova. Neste sentido, o contribuinte deve demonstrar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte que justifica a sua capacidade aquisitiva.

Assim sendo, apenas no momento inicial de decisão do procedimento de avaliação por métodos indiretos, cabe à AT o ónus de verificar os pressupostos de sujeição ao regime, sendo que, posteriormente, é do contribuinte a responsabilidade de ilidir a presunção, quer seja na totalidade ou em parte.

Esta opção legislativa pretende que seja o contribuinte, conhecedor de todo o seu património, rendimentos e despesas, a demonstrar que a presunção criada pela entidade fiscalizadora não corresponde à realidade, apresentando para efeito prova documental ou testemunhal. Nesta ótica, é mais simples ao contribuinte justificar a sua capacidade aquisitiva através da demonstração da verdadeira fonte de rendimentos, do que a AT provar que o contribuinte obteve rendimentos não declarados. Deste modo, faz sentido ser o contribuinte a defender a sua posição, por ser o melhor conhecedor dos fatos que a si dizem respeito, do que ser a AT a apresentar evidências fatuais que conduzam à correção fiscal. A melhor forma de tributar rendimentos presumivelmente ocultos parece ser mesmo a aplicação de métodos indiciários, pois é impossível à entidade fiscalizadora aplicar métodos de tributação do rendimento real quando não possui meios para o fazer mas, em contrapartida, obtém conhecimento de sinais exteriores de riqueza.

Neste sentido, a inversão do ónus da prova desde logo altera a ordem jurídica normal, por isso os regimes devem ser bastante claros e objetivos nas situações em que se torna possível. Esta inversão deve ser desencadeada apenas quando existem indícios suficientemente sustentados que permitam à AT presumir rendimentos, devendo estar sempre assegurado o direito do contribuinte ilidir a presunção.

Deste modo, sou da opinião que a inversão do ónus da prova, como elemento representativo de uma exceção jurídica no que concerne à prova, é bem aplicado nos regimes em estudo. Considero que, pela dificuldade de obtenção de prova, não deve ser da AT a responsabilidade de demonstrar inequivocamente que o contribuinte omitiu

rendimentos, mas deverá ser desencadeada uma presunção que este deve conseguir ilidir, caso não se esteja perante qualquer situação de omissão de rendimentos.

Na realidade, outros ordenamentos jurídicos semelhantes ao nacional optam pela mesma inversão do ónus, pelo que esta se tem demonstrado a forma mais viável de se proceder à correção de declarações fiscais em desconformidade com a realidade patrimonial do contribuinte.

Por outro lado, os regimes não se apresentam demasiado penalizadores para o contribuinte, pois estabelecem meios de defesa que este possui à sua disposição. Estas garantias devem ser suficientes para que a presunção seja ilidida, devendo o contribuinte apresentar fatos que comprovem que as suas declarações fiscais correspondem à verdade, sendo de diversa fonte os meios que possibilitam ostentar os sinais exteriores de riqueza.

Neste sentido, a inversão ocorre quando estão cumpridos os requisitos objetivos de englobamento nos regimes sendo que, pese embora a correção fiscal possa ser mais ou menos penalizadora consoante o regime, o contribuinte possui sempre meios de defesa que conduzem à procura pela verdade dos fatos. A justiça do recurso a esta exceção referente à prova não se apresenta simples de verificar porém, parece representar a forma que apresenta melhores resultados, por isso mesmo, mais justa.

2.4 Derrogação do sigilo bancário

Os regimes em estudo procuram soluções legislativas diferentes no que concerne ao acesso a informações bancárias, nomeadamente quando apresentam hipóteses diferentes consoante se trate de manifestações de fortuna ou outros acréscimos patrimoniais não justificados.

Neste sentido, no que se refere ao primeiro regime, a entidade fiscalizadora não necessita das informações bancárias do contribuinte para que tenha acesso a todos os dados essenciais para desencadear o processo de correção, em sede de imposto sobre o rendimento. Na verdade, o legislador permite o acesso a estes dados quando se aplica este regime, porém não considera indispensável que a AT tenha conhecimento destes fatos bancários. Noutra vertente, nomeadamente como meio de defesa, pode ser o contribuinte a apresentar como prova documentos bancários, que visem demonstrar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de rendimentos que justifica a sua capacidade aquisitiva. Assim sendo, no que se refere a

manifestações de fortuna, não é verdadeiramente imprescindível o conhecimento por parte da entidade fiscalizadora dos dados bancários do contribuinte, à exceção da última manifestação de fortuna presente na tabela no n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.

O regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados possui um enquadramento diferente relativamente a esta temática. O legislador considerou, no art. 89.º-A n.º 11 da LGT, que na aplicação deste regime se deve investigar as contas bancárias do contribuinte, pelo que opta por uma solução mais invasiva da vida privada. Neste regime, o legislador julga relevante que a entidade fiscalizadora tome conhecimento dos dados bancários para aferir os verdadeiros montantes de despesa, ou acréscimo patrimonial, para aproximar o montante presumido ao valor verdadeiramente em causa.

Relativamente a manifestações de fortuna, o valor de aquisição é conhecido através do cruzamento de dados com os agentes económicos. Assim sendo, a AT conhece o montante através destas entidades, das quais as declarações fiscais se presumem verdadeiras, optando por prescindir de verificar obrigatoriamente os dados bancários do contribuinte. Apenas no caso do último item da tabela, considero essencial a derrogação do sigilo bancário, uma vez que se torna impossível aferir o valor em causa sem que os dados bancários sejam do conhecimento da entidade fiscalizadora.

Neste sentido, no que se relaciona com manifestações de fortuna, considero pertinente a derrogação do sigilo bancário, na medida em que possibilita a confirmação de informação obtida por diferentes vias, capacidade de melhor presunção dos montantes envolvidos na transferência de e para paraísos fiscais e ainda para a obtenção de indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art. 90.º da LGT, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior. Desta forma, no primeiro regime, penso que a entidade fiscalizadora deve optar sempre pela mesma opção, nomeadamente o acesso a estes dados, uma vez que existe maior sustentação da presunção e conhecimento da situação patrimonial e de rendimentos do contribuinte, pelo que o encontro do valor de aquisição é simplificado.

Assim sendo, considero relevante a possibilidade de acesso aos dados bancários do contribuinte. A AT, mesmo recorrendo a um método indireto, deve procurar sempre tributar de acordo com o rendimento real e encontrar a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte. Neste sentido, deve utilizar todos os meios necessários para encontrar o verdadeiro valor de aquisição das manifestações de fortuna, acréscimos patrimoniais ou despesas.

Nesta medida, o acesso aos dados protegidos por sigilo bancário parece ser a melhor solução uma vez que se apresenta como a forma mais eficaz de aferir os verdadeiros montantes envolvidos nos negócios em causa, que se demonstraram reveladores de capacidade aquisitiva ou acréscimo patrimonial injustificado.

2.5 A primeira fase do processo inspetivo

A decisão de aplicação dos regimes em estudo está sujeita a recurso judicial a ser apresentado no prazo máximo de dez dias, a partir da data de notificação do despacho da AT que determina a aplicação deste procedimento de tributação indireta. Desde logo, este recurso pode ser entendido como uma fraqueza na aplicação do regime, uma vez que só se torna eficaz quando é confirmado pelo tribunal de primeira instância, pelo que existe um certo *“enfraquecimento do carácter executório (ou da força semi-executória) do ato tributário”* (da Silva, Suzana Tavares, 2015).

Pelo fato de este regime possuir regras específicas diferentes de outros métodos indiretos, não são aplicáveis as regras de pedido de revisão da matéria coletável presentes no art. 91.º e seguintes da LGT.

Esta limitação temporal de defesa do contribuinte apresenta um tratamento mais desfavorável em relação a outras situações de aplicação de métodos indiciários, uma vez que o legislador não prevê uma fase graciosa de recurso, assim como delimita prazos inferiores de resposta. Em relação à apresentação de outro tipo de recurso, que não a impugnação judicial, *“não há razões para que se considere vedada a utilização”, porém não existe “fundamento para justificar que a sua utilização determine o efeito suspensivo do prazo para o recurso judicial”* (da Silva, Suzana Tavares, 2015). A ausência de um meio gracioso obsta a que o diferendo entre AT e contribuinte seja resolvido, poupando recursos a ambas as partes em processo judiciais. Salientar que, caso não apresente recurso nesta fase, o contribuinte deixa de poder discutir posteriormente o ato de liquidação do imposto. Esta situação representa uma exceção ao princípio da impugnação unitária, previsto no art. 54.º do CPPT, por se considerar que a decisão de aplicação da tributação por métodos indiretos é um ato destacável, passível de impugnação autónoma, respeitante à relação entre o ato preparatório e o ato de liquidação.

Neste sentido, o prazo ao dispor do contribuinte fica reduzido quando sejam aplicados os regimes em estudo, em relação a outras situações de aplicação de métodos indiciários. Assim, ressaltar que a redução do prazo não alcança o objetivo de prejudicar as

hipóteses de defesa do contribuinte, tendo o TC referido indiretamente em relação a esta matéria, que a norma respeita a Lei fundamental, pelo que as garantias do contribuinte estão salvaguardadas. Neste sentido, o processo deve ter um trâmite mais acelerado, uma vez que *“embora lhe [ao contribuinte] imponha prazos de atuação mais curtos, assegura-lhe, em contrapartida, maior celeridade na decisão”* (TC, Acórdão n.º 554/2009 TC, 2009).

Assim sendo, concluo que as garantias do contribuinte ficam igualmente salvaguardadas mesmo com a redução do espaço temporal de resposta em relação a outras situações similares. O legislador considerou que este prazo se apresenta adequado à situação em apreço pelo que, na mesma medida, se espera mais celeridade na decisão judicial uma vez que os prazos devem ser equilibrados entre contribuinte e tribunais.

2.6 O rendimento padrão

A determinação do rendimento padrão representa o resultado de uma presunção realizada através da verificação de um fato conhecido, a titularidade de certos bens, para conjeturar um fato desconhecido, a existência de um certo rendimento. No regime de manifestações de fortuna quem beneficia de presunção legal escusa de provar o fato-base que conduz, pelo que basta demonstrar o elemento que constitui a presunção para se considerar como provado o fato presumido, recaindo sob o contribuinte a responsabilidade de ilidir a presunção, mediante apresentação de prova em contrário, como consagrado no art. 350.º do CC.

Neste sentido, o legislador considera inicialmente o valor de aquisição de cada um dos sinais exteriores de riqueza da tabela, para posteriormente presumir o rendimento considerado normal o contribuinte auferir para poder justificar *à priori* a capacidade aquisitiva demonstrada. Assim, ficam explicadas as diferentes percentagens apuradas na segunda coluna da tabela do art. 89.º-A n.º 4 da LGT.

Este rendimento padrão calculado representa um primeiro critério que o legislador introduz para não onerar em excesso o contribuinte, uma vez que, caso não existisse este conceito, o contribuinte tinha uma correção fiscal pela diferença entre o valor de aquisição e o rendimento líquido declarado. Deste modo, o legislador apenas exige que o contribuinte apresente como rendimento uma parte do valor de aquisição, dando relevância à possibilidade do contribuinte possuir, por exemplo, aforro, que permita a satisfação da capacidade aquisitiva.

Noutro sentido, o legislador ao prever diferentes percentagens para os itens da tabela do art. 89.º-A n.º 4 da LGT evidencia a presunção que, por exemplo, montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo contribuinte em instituições financeiras residentes em paraíso fiscal, possuem maior risco de ocultar situações de evasão ou fraude fiscal do que, por exemplo, a compra de imóveis ou veículos, que obrigatoriamente estão sujeitos a tributação de outra natureza. Portanto, a existência do conceito de rendimento padrão poderá ser justificada pelo excessivo ónus que recaía sob o contribuinte caso tivesse que justificar a totalidade do valor de aquisição e ainda pela diferente natureza de que se reveste cada manifestação de fortuna.

Neste sentido, parece ser um critério adequado ao permitir que se onere de diferente forma, distintas manifestações de fortuna. No pensamento legislativo, não é igual proceder a correção por manifestações de fortuna caso se trate da compra de um imóvel, por si só sujeito a despesas de escritura ou IMT ou, por outro lado, montantes transferidos de e para paraísos fiscais. Assim, o legislador prefere obter mais esclarecimentos quanto aos segundos, daí ressaltar a percentagem total da manifestação de fortuna, enquanto no caso dos imóveis apenas pretende justificação de 20% do valor de aquisição, uma vez que o risco deste tipo de negócio encobrir situações de evasão e fraude fiscal é inferior.

Noutra medida, a solução encontrada pelo legislador no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados revela um intuito mais penalizador. Nesta solução legislativa, este conceito não existe, pelo que o contribuinte tem de justificar a totalidade do valor do acréscimo patrimonial ou despesa, sendo que a correção fiscal não considera qualquer critério semelhante. Assim sendo, uma das maiores diferenças entre os dois regimes fica assim patente, nomeadamente as inerentes consequências fiscais.

2.7 Interpretação das normas fiscais

A lei é uma norma jurídica abstrata e geral, expressa por escrito que possui como características fundamentais a abstração, generalidade, estatalidade, escrita e novidade. Nesta perspetiva, quando as leis são publicadas devem apresentar desde logo uma redação de simples interpretação, evitando duplos significados para que seja perceptível o espírito do legislador, que se espera em consonância com a escrita.

Assim sendo, pese embora os preâmbulos introduzam o pensamento legislativo inerente, pode o legislador esclarecer certos conceitos ou procedimentos através da posterior produção de informação complementar, nomeadamente na aplicação de regimes fiscais.

Nesta perspectiva, uma vez que no regime de manifestações de fortuna existiu, durante um largo período temporal, dificuldades na interpretação de certos conceitos, penso que o legislador devia ter atuado no sentido de delimitar o domínio dos conceitos que sugere. Pese embora não se tenha traduzido o alcance da totalidade das normas, ressalvar algumas alterações produzidas no sentido de simplificar a interpretação legislativa. Noutros casos, nomeadamente no que concerne à correta análise do espetro temporal de aplicação do regime de manifestações de fortuna, foi necessário o recurso à jurisprudência para se verificar a melhor interpretação da norma, sendo que continua a não haver jurisprudência consolidada sobre esta matéria.

Neste sentido, penso que a produção de informação complementar no momento da publicação das leis, ou a oportunidade de clarificar a letra da lei quando as circunstâncias assim o exigam, são dois exemplos pertinentes de soluções que podem ser encontradas para que as dificuldades de interpretação, como aconteceram no regime de manifestações de fortuna, não se repitam no futuro. Estas situações obstam a que os regimes sejam cumpridos com o máximo rigor, uma vez que o recurso à jurisprudência é moroso e os resultados produzidos podem não se apresentar como uma solução seguida posteriormente. Mais do que uma vez, nos regimes em estudo, houve decisões contrárias quando os fatos em questão são semelhantes, pelo que cabe recurso por oposição de acórdãos.

Neste sentido, é evidente a necessidade da *“elaboração de soluções que contribuam para ultrapassar ou minorar os problemas que afligem o fluir do procedimento legislativo e a qualidade dos seus resultados, problemas que têm conduzido a um adensar da opacidade do sistema jurídico e a perdas sistémicas na identificação e aplicação do Direito legislado, com prejuízo manifesto da atividade dos operadores jurídicos e da tutela dos direitos dos cidadãos”* (Despacho n.º 73/XII , 2013).

Parece ser atualmente preocupação do legislador produzir normas com maior alcance, nomeadamente com uma redação mais simples e menos robusta, que permita o entendimento de todos os interessados. Este tipo de situações pode ser alterado no futuro na medida em que se deve ter maior cuidado na redação da lei, principalmente nos conceitos introduzidos pela primeira vez, para que a interpretação seja mais simples e intuitiva. De nada serve uma lei da qual não se entende o que sugere.

3. Proposta da Comissão para a Reforma do IRS

3.1 Conclusões

O Despacho n.º 4168-A/2014, de 19 de Março, nomeou a Comissão para a Reforma do IRS, que, entre outros temas, tratou os regimes de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, com vista a avaliar a sua continuidade no sistema fiscal ou, por outro lado, a alteração ou atualização das normas.

As conclusões apresentadas propõem a revisão dos regimes, nomeadamente com a revogação de ambos, através da entrada em vigor do novo art. 89.º-B na LGT, assim como a alteração do art. 87.º do mesmo normativo. A solução legislativa proposta, mais próxima concetualmente do atual regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, resolve os problemas de conjugação entre os dois normativos que se propõe revogar e representa uma evolução significativa em relação a estes.

Neste sentido, o relatório indica que o regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados *"nunca funcionou de forma integrada com o regime igualmente adotado do rendimento padrão, gerando dificuldades interpretativas assinaláveis, como se pode constatar da variada jurisprudência promanada pelos tribunais portugueses"* (Comissão para a reforma do IRS, 2014), pelo que urge a criação de um novo normativo que minimize estas dificuldades. Assim sendo, *"o regime que agora se propõe afasta-se do anterior regime do rendimento padrão, por se entender que o mesmo é redutor face às inúmeras possibilidades pelas quais os desvios de rendimento podem surgir"* (Comissão para a reforma do IRS, 2014), como por exemplo, a compra de obras de arte ou peças joalharia.

O legislador convoca alterações ao normativo que prevê os critérios de recurso à avaliação indireta, nomeadamente ao invocar diversos itens presentes na atual tabela de manifestações de fortuna, para o âmbito do art. 87.º n.º 1 - d) da LGT, em conjugação com os n.ºs 3 e 4 do mesmo normativo.

Ainda no que se refere a meios de defesa do contribuinte, realçar a possibilidade do *"sujeito passivo que não haja, por qualquer motivo, recorrido da decisão de avaliação nos termos do n.º 4 do artigo 89.-B da proposta, possa, ainda assim, em sede de reclamação ou impugnação do ato de liquidação, contestar os pressupostos e a quantificação da avaliação indireta"* (Comissão para a reforma do IRS, 2014). Neste sentido, o legislador parece beneficiar o contribuinte com a hipótese de debater, num momento posterior, a matéria coletável fixada no momento de abertura do processo.

Salientamos ainda que, *“como medida simplificadora e, ao mesmo tempo desagravadora, se propõe a eliminação da taxa especial de tributação de 60% para estes acréscimos, atualmente em vigor”* (Comissão para a reforma do IRS, 2014), atenuando, assim, o carácter penalizador presente nos regimes.

Por fim, referir que as propostas presentes no relatório, pese embora venham ao encontro tanto dos objetivos dos regimes, como das posições de AT e contribuinte, não foram aceites, pelo que se adia para um momento posterior a sua aplicação. Neste sentido, a procura de acordo entre o Governo e o principal partido da oposição não se consumou, sendo que se esperam novas iniciativas na próxima legislatura para que este normativo, ou outro com semelhante alcance, seja aprovado.

3.2 O novo regime proposto

O relatório produzido pela Comissão para a Reforma do IRS em 2014 propõe, no que respeita aos regimes em estudo, a revogação de ambos, através da substituição por apenas um regime, presente no art. 87.º e art. 89.º-B da LGT.

Neste sentido, é proposta a eliminação da tributação por manifestações de fortuna, *“porquanto se entendeu que qualquer tipificação sempre resultará numa relativa frustração do intuito legislativo, uma vez que sempre existirão outros “sinais exteriores de riqueza” não expressamente previstos na lei”* (Comissão para a reforma do IRS, 2014). Assim, *“entendeu-se que a excessiva tipificação se opõe à finalidade anti evasiva deste tipo de normas”* (Comissão para a reforma do IRS, 2014), pelo que se deve repensar o regime para que corresponda melhor aos desígnios que prossegue.

Por outro lado, a previsão normativa não foi totalmente excluída do novo regime proposto, pelo que através da incorporação no n.º 3 e 4 do art. 87º da LGT, com os devidos ajustamentos, a proposta continua a tipificar certos sinais exteriores de riqueza, ainda que eliminando o conceito de rendimento padrão. Na nova redação, a Comissão considera apenas, ao contrário do previsto no regime de manifestações de fortuna, os imóveis para habitação própria e permanente. Noutra sentido, releva tanto a compra, como a locação de viaturas e motociclos, apresentando uma evolução em relação ao normativo anterior. Igualmente a incidência negativa, proposta no art. 87.º n.º 4 da LGT, representa uma novidade no que se refere à limitação mínima dos valores de aquisição apurados.

Em relação ao novo art. 89.º-B n.º 1 da LGT, a Comissão propõe que, para haver sujeição a este regime, a desproporção prevista entre acréscimo patrimonial, ou despesa, deve exceder, em mais de um terço, o valor dos rendimentos declarados, sendo que o desfasamento deve ser superior a dez mil euros. Neste sentido, a Comissão assegura que as desproporções apresentam um limite mínimo, solução que não era explícita no normativo anterior. A inversão do ónus da prova continua a ser uma solução seguida, como o salienta o art. 89.º-B n.º 2 da LGT, em que é a responsabilidade do contribuinte provar que é outra a fonte de rendimentos que justifica o acréscimo patrimonial ou despesa.

Em relação à fixação de rendimento superior, através de indícios fundados, a Comissão prefere, no regime proposto, relacionar esta hipótese apenas com os rendimentos enquadrados em categoria B de IRS, como o demonstra a redação do n.º 3 do art. 89.º-B da LGT. Desta forma, ao contrário do que sugere nos regimes em vigor, a proposta desconsidera a possibilidade de fixar rendimento superior respeitante a todas as categorias, para apenas valorizar o rendimento enquadrado em categoria B.

Na mesma medida que nos regimes em estudo, a Comissão propõe que o rendimento tributável resulte da parte não justificada pelo contribuinte, pelo n.º 4 - b) do art. 89.º-B da LGT.

No que se refere ao espetro temporal, a proposta opta por fixar apenas um ano fiscal para correção da matéria coletável, pelo n.º 4 - c) do art. 89.º-B da LGT, considerando, para efeitos de cálculo dos acréscimos patrimoniais, os mesmos princípios que os previstos no anterior regime. Igualmente em relação ao rendimento a considerar como critério de sujeição ao regime, a Comissão propõe, através do n.º 4 - e) do art. 89.º-B da LGT, que se deve considerar o rendimento líquido.

No que concerne à possibilidade de ostentação de determinados sinais exteriores de riqueza, mediante sociedades em que o agregado familiar tenha posição dominante, o normativo considera situações semelhantes ao que acontece nos regimes que propõe revogar, nomeadamente através da previsão normativa presente no n.º 4 - f) do art. 89.º-B da LGT. Adicionalmente, a Comissão excetua de englobamento neste regime as despesas que tenham sido sujeitas a tributação autónoma em IRC.

A opção no que se refere à decisão de avaliação indireta, presente no art. 89.º-B n.º 5 da LGT, permanece a cargo do diretor de finanças da área de domicílio fiscal do contribuinte, assim como se prevê nos regimes em estudo.

Os meios de defesa do contribuinte, nomeadamente quanto à possibilidade de recurso da decisão de avaliação indireta, permanecem inalterados, através do proposto pelo n.º 6 -

a) do art. 89.º-B da LGT. Quanto à apresentação de prova, o art. 89.º-B n.º 6 – b) da LGT, salienta o fato de o contribuinte poder usar todos os meios de prova admissíveis em direito, atualizando a norma com base na decisão de inconstitucionalidade respeitante à norma similar no regime em vigor. Assim sendo, em relação à decisão de avaliação por métodos indiretos, as garantias processuais permanecem iguais, nomeadamente o recurso para tribunal tributário com efeito suspensivo e tramitação como processo urgente.

A Comissão opta por dar a oportunidade ao contribuinte de reclamar ou impugnar a liquidação nos termos gerais, podendo igualmente contestar os pressupostos e a quantificação da avaliação indireta, desde que deles não tenha recorrido antes, como o confirma o art. 89.º-B n.º 6 – c) da LGT proposto. Neste sentido, em apenas um momento pode o contribuinte defender a sua posição, não havendo duplicação de garantias em relação a um mesmo fato.

Relativamente à derrogação do sigilo bancário, a Comissão propõe que a norma vigente seja revogada, sendo que não introduz no novo normativo qualquer obrigatoriedade de acesso a estas informações financeiras do contribuinte. Assim sendo, fica apenas vigente a norma presente no art. 63.º-B n.º 1 – c) da LGT, passando a ser facultativo o acesso a estes dados por parte da entidade fiscalizadora. Ainda no que respeita ao art. 89.º-A n.º 11 da LGT, a proposta da Comissão não refere qualquer norma que conceda ao contribuinte a possibilidade de regularizar a situação tributária sendo que, nesta medida, vida aparentemente vedada a apresentação de qualquer declaração de substituição no decorrer do procedimento inspetivo.

A proposta da Comissão pretende ainda eliminar a taxa especial de 60%, presente no art. 72.º n.º 11 do CIRS, pelo que a matéria coletável apurada fica sujeita às regras de englobamento aplicáveis às restantes categorias de rendimentos.

No que respeita às prestações suplementares, previstas na tabela de manifestações de fortuna do art. 89.º-A n.º 4 da LGT, o legislador propõe a sua incorporação no art. 87.º da LGT, incluindo ainda os conceitos de prestações acessórias e empréstimos, que não estão previstos. Neste sentido, para além de haver uma abertura da norma a similares formas de financiamento das sociedades pela via dos sócios, a Comissão propõe que apenas se deve considerar o saldo positivo como acréscimo patrimonial, sendo que os possíveis reembolsos devem ser considerados para este cálculo

Por fim, com relevância para as duas situações referidas anteriormente, o legislador propõe que a decisão de avaliação indireta, ou a liquidação, devam ser anuladas caso o contribuinte faça contraprova dos fatos suscetíveis de criar fundadas dúvidas da

verificação dos pressupostos. Neste ponto, existe claramente uma alteração na posição do legislador no que se refere à prova apresentada pelo contribuinte. Se, por um lado, o regime se reveste de um caráter penalizador, na mesma medida do regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, por outro, caso existam fundadas dúvidas que os pressupostos estejam cumpridos, ou sejam verdadeiramente aqueles que a AT invoca, deve haver *in dubio pro reo*, nomeadamente ao não haver oportunidade para qualquer correção fiscal. Nesta ótica, ressaltar a alteração da posição do legislador. Nos regimes que a Comissão propõe revogar, o legislador não releva a produção de contraprova, tão-só deve o contribuinte apresentar justificação que o rendimento declarado corresponde à verdade e que é outra a fonte de rendimentos que justifica a capacidade aquisitiva. Neste sentido, o legislador propõe que, caso o contribuinte consiga gerar dúvidas quanto ao cumprimento dos pressupostos de sujeição ao regime, deve haver anulação dos procedimentos, nomeadamente sem oportunidade a qualquer correção fiscal.

Em relação aos deveres de comunicação, ressaltar o fato de a proposta sugerir que a comunicação ao Ministério Público, e no caso de funcionário ou titular de cargo sob tutela de entidade pública, também à tutela destes, deve ser realizada apenas após a liquidação, nomeadamente através do proposto no art. 89.º-B n.º 6 – e) da LGT.

3.3 Apreciação crítica

O novo regime que a Comissão para a reforma do IRS apresenta não foi aprovado, pelo que as alterações ao imposto, em vigor desde Janeiro de 2015, não incorporam as sugestões propostas.

Na elaboração do relatório, nomeadamente no que respeita a manifestações de fortuna, o grupo de trabalho considerou a opinião e sugestões de diversas entidades, nomeadamente a AT, que se apresenta como uma das principais interessadas a que os regimes se apresentem simples e objetivos para uma boa aplicação. Neste sentido, parece ser uma boa solução produzir normas de acordo com a experiência daqueles que intervêm repetidamente na sua aplicação, sendo que a opinião de juristas também é relevante, uma vez que se apresentam como intervenientes na defesa do contribuinte.

O relatório conclui que o regime de manifestações de fortuna se encontra desatualizado, não havendo possibilidade de o melhorar verdadeiramente, uma vez que sofre de um vício de forma, nomeadamente “*a excessiva tipificação se opõe à finalidade anti evasiva deste tipo de normas*” (Comissão para a reforma do IRS, 2014). O fato de a lei ser demasiadamente pormenorizada, obsta a que a sua aplicação seja simples, uma vez que

existem sempre situações que não estão previstas. Neste sentido, o legislador deve produzir uma redação mais abstrata, semelhante ao que se encontra no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, evitando descrever exaustivamente as formas de que se podem revestir os sinais exteriores de riqueza. Por outro lado, o excesso de legislação nesta vertente, nomeadamente através da sobreposição de dois regimes, obsta a que a aplicação seja simples, sendo que o legislador deve conseguir congregar num único normativo todas as soluções para tributar rendimentos presumivelmente ocultos.

Em relação ao normativo que a Comissão sugere que seja aplicado, saliento o fato de, pese embora esta conclua que o excesso de tipificação de manifestações de fortuna seja uma desvantagem, encontra novamente como solução a sua manutenção no novo regime, ainda que sob outra forma. Este fato, na minha opinião, representa uma desvantagem. O legislador não deve procurar tipificar os sinais exteriores de riqueza, uma vez que não os consegue prever na totalidade. Neste sentido, penso que deve ser eliminada qualquer tipificação normativa no que respeita a manifestações de fortuna, sendo que o legislador deve apenas, como acontece no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, relevar o montante do sinal exterior de riqueza. Se a Comissão conclui que a tipificação em excesso prejudica o alcance dos objetivos do regime, não deve, no normativo proposto, apresentar novamente o vício de forma.

Por outro lado, as alterações propostas ao art. 87.º da LGT, nomeadamente a revogação de alguns itens e aditamento de outros, provocam dificuldades de interpretação, uma vez que tanto neste normativo, como no novo art. 89.º-B da LGT, o legislador repete critérios de sujeição que, à semelhança dos regimes atualmente em vigor, obstam a que a interpretação seja simples e intuitiva. Neste sentido, parece vantajosa a eliminação do regime de manifestações de fortuna mas a tentativa de manutenção da norma através de uma outra redação, parece ser um dos pontos fracos da proposta apresentada.

De entre os dois regimes, nomeadamente as manifestações de fortuna presentes na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT e a tipificação proposta para o n.º 3 e 4 do art. 87.º da LGT, o legislador apenas propõe a eliminação do conceito de rendimento padrão. Esta solução parece demasiado redutora, particularmente quando o relatório pretende a eliminação de uma solução normativa para, posteriormente, sugerir que se preserve através de uma diferente redação.

Noutro sentido, a Comissão procura revestir o art. 89.º-B da LGT dos mesmos princípios de sujeição presentes no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, nomeadamente através do desfasamento entre acréscimo patrimonial, ou despesa, e

rendimento líquido. A solução legislativa encontrada procura introduzir algumas alterações pertinentes ao nível do diferente cálculo do desfasamento, introdução de limite mínimo para sujeição, apresentação de contraprova e alteração do espectro temporal de aplicação. Nesta medida, a maior relevância deve ser dada ao montante mínimo para que seja desencadeada a avaliação indireta. O legislador propõe que o desfasamento entre o acréscimo patrimonial, ou despesa, e o rendimento deve ser superior a dez mil euros, sendo que, no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, não é explícita esta interpretação. A alteração introduz melhorias no que concerne à clarificação do espírito do legislador, ao delimitar a partir de que montante de desproporção se deve proceder à fixação da matéria coletável por métodos indiretos.

Em relação ao espectro temporal de aplicação, a Comissão sugere que o regime apenas deve ser aplicado num único período fiscal em relação a um mesmo fato-base, nomeadamente quando verificados a titularidade ou ostentados os sinais exteriores de riqueza, ou no caso das despesas, quando estas sejam verificadas. Neste sentido, a proposta mantém as correções fiscais para apenas um período, ao contrário do que sugere o regime de manifestações de fortuna que pretende tributar, no limite, quatro períodos fiscais, através de uma mesma presunção.

Noutro sentido, a Comissão sugere que a apresentação de contraprova, que suscite fundadas dúvidas quanto à verificação dos pressupostos, deve conduzir à anulação do processo fiscal. Esta interpretação é inovadora, uma vez que tendencialmente beneficia o contribuinte quando este se apresenta numa posição desvantajosa perante a AT, após a fixação da matéria coletável através de presunções. Pese embora os meios de defesa à disposição do contribuinte sejam o bastante para que possa proceder à sua defesa, após invertido o ónus da prova, este é obrigado a demonstrar que correspondem à verdade os rendimentos declarados e que é outra a fonte que justifica a capacidade aquisitiva demonstrada. A explicação apresentada deve ser reveladora da fonte, tão-só a apresentação dos dados bancários que sustentam a compra são aceites, pelo que se pretende a proveniência do rendimento subjacente aos depósitos. Com esta nova redação, a posição do contribuinte fica mais protegida, uma vez que basta criar fundadas dúvidas da verificação dos pressupostos, tanto relativamente à ocorrência dos fatos, como à posse ou usufruto dos sinais exteriores de riqueza e respetivos montantes apurados em relação ao valor de aquisição. Neste sentido, a eficácia do regime pode ser diminuída, sendo que a argumentação da AT quando desencadear este tipo de processos deve ser superiormente sustentada, sob pena do contribuinte conseguir provocar dúvida através da contraprova apresentada.

4. Sugestões

Os regimes em estudo apresentam duas propostas legislativas de combate à evasão e fraude fiscais, através da correção da declaração de rendimentos com base em presunções provenientes de sinais exteriores de riqueza. A preocupação demonstrada pelo legislador em tributar rendimentos que aparentemente não são declarados é similar em outros países da UE, por representar a sustentação de um Estado fiscal que cumpre todos os seus pressupostos. A visão moderna do legislador salienta a preocupação crescente no combate à erosão da base tributável e planeamento fiscal agressivo, pelo que urge responder tempestivamente a estas ameaças à tributação justa e equitativa.

Desde há muito que em Portugal se tentou implementar um regime que tribute eficazmente rendimentos ocultados que conduzem a sinais exteriores de riqueza sem justificação fiscal. A criação do regime de manifestações de fortuna foi apresentada como o primeiro passo para cumprir este desígnio, sendo posteriormente complementado pelo regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados que pretendeu suprimir a falta de previsão de certos sinais exteriores de riqueza na redação do regime inicial.

Esta evolução normativa representa a tentativa do legislador em atualizar a lei consoante se altera o paradigma económico. Enquanto no início da década as verdadeiras manifestações de fortuna se poderiam ostentar através de viaturas ou barcos, atualmente outro tipo de bens também deve ser fiscalizado. Assim sendo, o segundo regime pretende minimizar a possibilidade de sinais exteriores de riqueza serem ostentados sem que exista a correta justificação através da declaração de rendimentos dos proprietários ou usufrutuários. Nesta medida, Portugal implementa medidas mais agressivas no combate aos rendimentos ocultos em relação a outros países próximos, ao fazer cumprir, em simultâneo, dois regimes com os mesmos objetivos. Sem dúvida que a entrada em vigor do segundo regime vem diminuir a possibilidade de haver qualquer tipo de enriquecimento não declarado ou, caso exista, evita que se possa materializar através de incrementos patrimoniais desproporcionados, uma vez que é sujeito a fiscalização.

Este tipo de prevenção legislativa representa uma vantagem, uma vez que obsta a que se desencadeiem comportamentos evasivos, num país onde existe uma cultura instalada de evitar ao máximo pagar impostos. A entidade fiscalizadora prefere, assim, atuar em excesso, sob pena de fraca eficácia, do que deixar possíveis rendimentos ocultos sem a devida tributação. A procura de fiscalizar situações que, muitas das vezes, podem não revelar posteriormente ocultação de rendimentos, conduzem a menor eficácia nestes

processos, ao contrário do que podia acontecer caso apenas fossem desencadeadas fiscalizações quando verificados pressupostos em situações de maior desproporção.

Na minha opinião, o fato de ambos os regimes vigorarem em simultâneo apresenta o maior inconveniente no fato de haver sobreposição de aplicação em alguns casos. Porém, o excesso de conceitos ou dificuldade em interpretar corretamente as desproporções que a lei sugere também causam limitações quando, na verdade, o que se procura é uma lei simples e objetiva. A redação do regime inicialmente em vigor é particularmente densa, daí a intervenção sistemática da jurisprudência.

Em relação ao segundo regime considero que, mais do que tentar englobar situações que não estão descritas no regime de manifestações de fortuna, pretende introduzir o próximo regime de tributação de rendimentos ocultos. Na realidade, esta tributação tem maior proximidade ao que se pretende de uma lei, nomeadamente não entrar em pormenores excessivos, apresentar uma perspetiva geral dos objetivos do legislador e evitar exceções e características que dificultem a interpretação, pelo que se apresenta como uma moderna redação com possibilidade de atualização por mais tempo.

Nesta medida, acredito que brevemente o regime de manifestações de fortuna pode ser revogado, podendo o legislador proceder a algumas alterações no normativo jurídico que fique em vigor, por forma a existir, finalmente, harmonização no que concerne à tributação de rendimentos ocultos, presumidos de sinais exteriores de riqueza. Esta evolução legislativa deve considerar o fato de os regimes possuírem diferentes critérios de aplicação, nomeadamente o espaço temporal de quatro períodos para aplicação do primeiro regime, e a correção possível apenas em um ano fiscal no segundo regime. Atualmente, o regime de manifestações de fortuna está desatualizado quanto aos itens que enumera, sofre ainda de dificuldades interpretativas nos conceitos que sugere e não tem uma redação simplista e intuitiva para o contribuinte comum entender a sua aplicação. Penso que o novo regime, para além de englobar grande parte das manifestações de fortuna atualmente previstas, ou pelo menos as que incluem montantes mais relevantes, apresenta uma resposta superior em quase todos os sentidos, ficando apenas o sistema fiscal menos defendido quando os acréscimos patrimoniais são de montante mais reduzido.

Na minha opinião, a desconsideração por estes sinais exteriores de riqueza menos relevantes representa a maior desvantagem do segundo regime, numa via de se ganhar no sistema fiscal português maior eficiência, eficácia, celeridade, simplicidade de interpretação e justiça. Na verdade, caso apenas se aplique o segundo regime, todas as manifestações de fortuna que visem montantes inferiores a cem mil euros ficam fora do

âmbito de aplicação, pelo que apenas os ostensivos sinais exteriores de riqueza se encontram englobados.

No que se refere ao elemento temporal a adotar, considero que deve haver prudência para perceber em que medida é justa a correção fiscal apenas no período em que se verifica a desproporção entre o rendimento e o acréscimo patrimonial ou despesa, ou se, por outro lado, deve haver alargamento do prazo que permita à entidade fiscalizadora efetuar correções à declaração de rendimentos. Relembrar que a atual redação do regime de manifestações de fortuna prevê que se pode proceder à correção fiscal até três anos após o fato-base se ter verificado, alargando o espetro temporal para quatro períodos, enquanto no segundo regime o legislador prefere reduzir a correção para o ano em que é identificada a desproporção. Neste sentido, concluo que, no primeiro regime, o espetro temporal pode ser considerado demasiadamente alargado, uma vez que, no limite, o contribuinte pode sofrer correções em IRS três anos após demonstrar a sua capacidade aquisitiva, enquanto no segundo regime o contribuinte fica tendencialmente beneficiado, uma vez que a entidade fiscalizadora apenas pode proceder a correções no ano em causa. Porém, em contraposição com o agravamento que se verifica em relação à correção fiscal prevista em cada um dos regimes, nomeadamente o segundo proporciona maior correção fiscal que o primeiro, pode o legislador considerar que não existe justificação para maior agravamento normativo, optando por possibilitar uma maior correção mas reduzindo a possibilidade de haver englobamento no regime em anos sucessivos.

Neste sentido, considero que o regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, ao ser o único normativo a vigorar, deve prever que, em consonância com o que acontece atualmente, a correção fiscal a que o contribuinte possa estar sujeito deve ser possível apenas no ano em que se verifique a desproporção referida na lei, sendo que o prazo para se proceder a esta revisão da matéria coletável deve respeitar os princípios de caducidade.

O montante da correção fiscal presente em cada um dos regimes é materialmente diferente, sendo que o segundo é mais gravoso para a posição do contribuinte. Reparar que o regime de manifestações de fortuna pretende corrigir o rendimento declarado pelo contribuinte através do rendimento padrão, um conceito sugerido pelo legislador que representa uma percentagem variável, consoante a natureza da manifestação de fortuna. Neste sentido, o que se pretende é que o contribuinte, para ilidir a presunção, prove que correspondem à realidade os rendimentos declarados e que é outra a fonte de rendimentos que justifique a sua capacidade aquisitiva, nomeadamente o montante apurado para aquisição do sinal exterior de riqueza. Nesta medida, como exemplificado

anteriormente, a correção representa sempre uma parte da verdadeira capacidade aquisitiva demonstrada. Por outro lado, no regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o legislador pretende tributar mais gravosamente o contribuinte, nomeadamente através da correção a que este fica sujeito quando englobado no regime. A correção em sede de categoria G de IRS é calculada pela diferença entre o acréscimo patrimonial não justificado, ou despesa, e o rendimento declarado pelo contribuinte.

Assim se verifica que o segundo regime é mais penalizador. Esta discrepância entre os dois regimes é difícil de minimizar, uma vez que resulta da aplicação de um conceito que, nestes casos, apenas está presente no regime inicial, o rendimento padrão. O legislador preferiu, no segundo regime, não encontrar uma solução que permitisse correções fiscais menos gravosas, sendo que se trata marcadamente de obter justificação para todo o valor de aquisição, sob pena de onerar vincadamente o comportamento presumivelmente evasivo. Neste sentido, no futuro seria de esperar correções fiscais bastante gravosas para o contribuinte, caso apenas o segundo regime vigorasse. Sem dúvida que os comportamentos evasivos e a ocultação de rendimentos seriam severamente penalizados fiscalmente, pese embora a possibilidade de justificação à disposição do contribuinte.

No que se refere à explicação da fonte de rendimentos, os regimes apresentam a mesma possibilidade de elisão, sendo que, como demonstrado anteriormente, a justificação à disposição do contribuinte pode conduzir a diferentes correções fiscais, consoante o normativo em que o contribuinte fique englobado. No regime de manifestações de fortuna, a justificação aceite apresentada pelo contribuinte é deduzida ao valor de aquisição, sendo que apenas após a verificação da nova desproporção em relação ao rendimento líquido, é desencadeada a correção fiscal ou, noutra medida, o contribuinte fica fora do âmbito de sujeição. No caso do segundo regime, a justificação concorre igualmente para a redução do acréscimo patrimonial, ou despesa, porém tendencialmente a correção será maior.

Na minha opinião, esta diferença de valorização da justificação apresentada pelo contribuinte demonstra, novamente, o diferente carácter penalizador dos regimes. Enquanto no primeiro normativo, o legislador sugere o conceito de rendimento padrão para, a partir daí, verificar o montante a ser corrigido, no segundo normativo, o legislador não coloca entraves à correção fiscal, sendo o resultado de todo o montante injustificado. Neste sentido, a correção fiscal, através da conjugação de certas variáveis, pode alcançar montantes próximos do acréscimo patrimonial, ou despesa, detetados, caso o contribuinte não apresente declaração de rendimentos.

Assim sendo, a justificação do contribuinte ganha maior relevo, uma vez que todo o montante que este não conseguir justificar, concorre para a matéria coletável apurada. Neste sentido, não sugiro qualquer alteração, por concluir que este tipo de previsão normativa prossegue os objetivos do regime, nomeadamente ao presumir como rendimento ocultado todo o montante de acréscimo patrimonial, ou despesa, que não seja justificado. O conceito de rendimento padrão não se enquadra neste regime por, neste caso, não haver distinção entre a natureza dos sinais exteriores de riqueza, tão-só são relevantes os montantes apurados.

Os mecanismos de controlo de ambos os regimes procuram registo da posse dos bens para que sejam desencadeados os processos de correção fiscal porém, se no caso do primeiro normativo se procuram os itens da tabela, no caso dos acréscimos patrimoniais não justificados a entidade fiscalizadora valoriza preferencialmente os montantes envolvidos nos negócios. Neste sentido, em ambos os casos, o valor em causa é importante, sendo que tem papel principal no segundo regime, uma vez que este discrimina as situações possíveis de englobamento através do montante monetário de desproporção do acréscimo patrimonial, ou despesa, em relação à declaração de rendimentos.

Assim, caso fique apenas em vigor o segundo regime, considero que os mecanismos de controlo devem ser alterados por forma a corresponder de forma mais eficaz aos objetivos. Desta forma, o legislador deve desconsiderar a natureza dos bens, para se concentrar particularmente nos montantes envolvidos nos negócios, por forma a controlar se o valor de cem mil euros é ultrapassado. Os acréscimos patrimoniais representam bens sujeitos a registo, como acontece com imóveis, veículos ou barcos, sendo que os restantes exemplos de sinais exteriores riqueza são verificadas em processo inspetivo. Neste sentido, é necessária legislação para obrigar o registo de todas as transações envolvendo as conhecidas manifestações de fortuna e outros sinais exteriores de riqueza com valor comercial relevante, para que a entidade fiscalizadora realize, desta forma, o controlo destas transações para efeitos fiscais. No entanto, esta solução legislativa apresenta novamente defeitos por cometer o erro de prever ao máximo possíveis situações de evasão, quando, na realidade, a lei deve ser abstrata sem discriminar em excesso.

Nesta ótica, o legislador deve deixar de tentar prever todas as situações possíveis, com as devidas atualizações ao longo do tempo, para passar a obrigar ao registo todas as transações envolvendo montantes elevados, passando o controlo a ser feito pelo valor em causa, desconsiderando a natureza dos bens. Esta solução continua a não ser perfeita mas torna a lei fiscal mais próxima do que se pretende. O legislador não pode

procurar incessantemente a perfeição através da constante atualização das manifestações de fortuna, por outro lado, deve tributar apenas nos casos em que seja ostensivo o acréscimo de património. Como referi anteriormente, esta solução conduz tendencialmente à redução da receita, uma vez que deixa de haver correção fiscal das manifestações de fortuna com montantes mais reduzidos, como acontece atualmente, para o legislador se concentrar na devolução de justiça fiscal através da correção dos verdadeiros casos de evasão e fraude fiscal.

A derrogação do sigilo bancário possui tratamento diferente em cada um dos regimes em estudo. Se, por um lado, nas manifestações de fortuna não existe obrigatoriedade de acesso, no caso da tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados, o legislador prefere que a entidade fiscalizadora tenha acesso obrigatório a estes dados bancários por forma a obter mais prova. Esta diferença processual é relevante no âmbito de aplicação dos regimes. O legislador procura, atualmente, fornecer à entidade fiscalizadora todos os instrumentos para o encontro da verdade dos fatos, porém apresenta menos arbitrariedade no segundo regime, ao obrigar ao conhecimento destes dados. Neste sentido, penso que se deve aplicar apenas o previsto no segundo regime, nomeadamente a derrogação do sigilo bancário quando se esteja perante um processo de correção da matéria coletável por via de aplicação de um destes normativos. Assim, o conhecimento dos dados bancários do contribuinte pode ser relevante, nomeadamente para o melhor cálculo do acréscimo patrimonial, ou despesa, alcançando o regime uma maior proximidade à realidade fatural. A tributação do rendimento real fica mais próxima caso a entidade fiscalizadora disponha de todos os instrumentos possíveis para aferir os verdadeiros montantes dos sinais exteriores de riqueza ou, noutra medida, avaliar os rendimentos auferidos, com base nos dados presentes nas informações financeiras do contribuinte.

As garantias do contribuinte, caso apenas se apresente em vigor, no futuro, o regime de tributação de outros acréscimos patrimoniais não justificados, ficam igualmente asseguradas pela possibilidade, consagrada constitucionalmente, de elisão das presunções criadas pela entidade fiscalizadora. A oportunidade de apresentação de prova está prevista em qualquer dos regimes, sendo que, inclusivamente, foram alvo de apreciação pelo TC quanto ao prazo de defesa no primeiro momento de fixação da matéria coletável por métodos indiretos. Neste sentido, numa perspetiva de melhorar esta temática, sugiro que o prazo de recurso do contribuinte seja alargado para que o espaço temporal de resposta não seja materialmente reduzido em relação a outros processos fiscais. Pese embora se trate de um processo urgente e que a este espaço temporal reduzido esteja relacionado um processo mais célere, o contribuinte pode ficar

beneficiado caso sejam concedidos prazos mais extensos. O alargamento para, por exemplo, um mês para apresentação de recurso, não prejudica a posição de nenhuma das partes, contribuindo tão-só para que a prova a apresentar de parte a parte apresente maior sustentação.

Noutro sentido, ressaltar o fato de não haver, aparentemente, qualquer meio processual gracioso com validade para que o contribuinte se possa defender. Os normativos em vigor parecem desconsiderar qualquer outro meio que não seja a impugnação judicial sendo que, convocam para as instâncias judiciais, qualquer apresentação de prova e justificação quando o contribuinte se encontra sujeito aos regimes. Assim sendo, sugiro a alteração desta previsão normativa, possibilitando ao contribuinte uma fase graciosa de reclamação que possa, desde logo, debater com a AT os fatos em causa, terminado aí o processo caso se verifique, por exemplo, a falta de algum elemento ou, noutra medida, seguindo para as instâncias judiciais caso não haja acordo entre as partes.

Por fim, a inversão do ónus da prova é uma solução legislativa seguida noutros países com regimes jurídicos semelhantes, sendo que o legislador português preferiu manter a sua aplicação no normativo nacional, recaindo assim sob o contribuinte a responsabilidade de ilidir a presunção. Neste sentido, esta exceção relacionada com a prova parece ser a melhor solução para tributar rendimentos presumivelmente ocultos, por se concluir que representa o modelo mais eficiente e eficaz de proceder a correções fiscais desta natureza. Penso que o legislador português deve manter a sua aplicação, sob pena dos regimes em vigor precisarem posteriormente de novas redações, uma vez que se baseiam nesta exceção normativa para ser aplicados. Neste sentido, apesar de ser um tema discutido no âmbito fiscal, considero que se deve manter a inversão do ónus da prova por diversos motivos, desde logo por se apresentar como a solução aparentemente mais eficiente e justa, pese embora o seu uso suscite controvérsia. Outra vantagem da sua aplicação é a experiência que os intervenientes dos processos possuem, nomeadamente a entidade fiscalizadora, por estar mais bem preparada atualmente para desencadear processos fiscais com base na inversão do ónus da prova do que no início da sua aplicação. Por fim, pelo fato de outros países desenvolverem este tipo de tributação recorrendo a soluções similares, fica mais sustentada a justificação do normativo nacional igualmente prever esta exceção como elemento basilar na tributação de rendimentos presumivelmente ocultos.

Assim sendo, sugiro que, no futuro, apenas seja aplicado o regime de tributação de acréscimos patrimoniais não justificados, com as devidas alterações que mencionei, para que a tributação de rendimentos presumivelmente ocultos seja atingida de forma mais simples e justa. A redação do regime de manifestações de fortuna não se apresenta

devidamente atualizada, pelo que não prevê diversos sinais exteriores de riqueza que revelam tanto ou mais a fortuna injustificada do contribuinte quanto os casos previstos na tabela em vigor. Neste sentido, é *“imperiosa a revisão profunda do atual regime legal das chamadas “manifestações de fortuna”, uma vez que se tem revelado complexo, de difícil interpretação, sendo fonte de inúmeros litígios, de diferentes e contraditórias orientações jurisprudenciais e, mais grave, de profundas injustiças”* (Comissão para a reforma do IRS, 2014).

Salientar que não existem regimes perfeitos para presumir rendimentos ocultos, pelo que considero que este fica mais próximo de apresentar uma tributação justa que tenta ao máximo atingir a realidade dos fatos, como se comprova o acesso a documentos bancários para aferir da verdadeira despesa praticada ou acréscimo patrimonial conseguido.

Este tema continuará a suscitar diversos debates, tanto por se tratar de um método de avaliação que usa métodos excecionais em relação àqueles que devem ser praticados em primeiro plano, como por desencadear presunções, correções fiscais e a inversão do ónus da prova para o alcance da verdade material.

A justiça fiscal, fundamento máximo do sistema de tributação, alcança os seus desígnios pela aplicação do segundo regime, apesar de o primeiro igualmente procurar esse objetivo, que se pretende que seja atualizado e melhorado à medida que a realidade económica se altera e a complexidade das transações económicas assim o exijam.

CONCLUSÃO

A existência de soluções legislativas de combate à fraude e evasão fiscais representa a tentativa do legislador em prevenir situações que prejudicam as receitas do Estado e que igualmente contribuem para a ocorrência de assimetrias na tributação entre contribuintes.

Na realidade, cada vez mais é difícil obter rendimentos que consigam escapar a tributação, por haver uma crescente preocupação das entidades fiscalizadoras nesta problemática. Assim, o legislador, pese embora se concentre no momento da produção de rendimento, também procura a jusante situações em que existam sinais exteriores de riqueza sem justificação fiscal. Os regimes estudados respondem a estas preocupações ao fiscalizar situações em que o desfasamento entre património, ou despesa, e rendimento é injustificado, desencadeando procedimentos próprios de cálculo da matéria coletável por métodos indiretos.

Por outro lado, nos regimes estudados, repetidamente a jurisprudência intervém através da interpretação de diversas normas, das quais a redação não se apresenta clara. Este representa um ponto fraco, uma vez que na aplicação de qualquer regime o que se pretende é uma redação simples nos conceitos que sugere. Neste sentido, pese embora as decisões emanadas dos tribunais representem verdadeiras interpretações para as normas, deve ser o legislador a procurar a melhor forma de se expressar através da redação, pelo que no futuro um novo regime de tributação deve considerar esta problemática.

Recentemente, a Comissão para a Reforma do IRS propõe algumas alterações aos regimes de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados, sendo que a ausência de vontade política obstou a que diversas alterações legislativas pertinentes fossem seguidas, sendo que as conclusões presentes no relatório espelham diversas soluções defendidas pelos habituais intervenientes nestes casos, nomeadamente entidade fiscalizadora e advogados. Parecem estas conclusões seguir uma orientação progressista, que pretende um regime de tributação de rendimentos ocultos com base em acréscimos patrimoniais ou despesas verdadeiramente desfasadas com os rendimentos auferidos, desconsiderando a tipificação excessiva presente num dos regimes atualmente em vigor. A própria redação da lei necessita de uma revisão, uma vez que os sucessivos litígios em tribunal se devem a diversas falhas e omissões que ainda hoje se verificam.

Assim, a proposta da Comissão representa uma novidade no âmbito desta tributação pelas perspetivas que fornece para a futura tributação de manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados.

A minha opinião, expressa detalhadamente no último capítulo, segue a orientação sugerida pela Comissão para a reforma do IRS, nomeadamente defendendo a implementação de um único regime de tributação de rendimentos presumivelmente ocultos. Considero que este novo normativo deve ser semelhante ao atual regime de outros acréscimos patrimoniais não justificados, sendo que assim se elimina, desde logo, vários conceitos que atualmente ainda são de difícil alcance. Outra das vantagens deste regime é a ausência de previsão detalhada dos sinais exteriores de riqueza, preferindo, noutra medida, englobar situações em que o acréscimo patrimonial, ou despesa, apresenta uma divergência ostensiva com o rendimento declarado. Ainda o recurso obrigatório a informações financeiras protegidas por sigilo bancário permite a produção de mais prova que justifique a matéria coletável fixada, assim como a impossibilidade de haver correções fiscais por mais do que um ano contribui para que o ónus não se estenda no tempo. Por fim, a possibilidade do contribuinte imediatamente regularizar a sua situação fiscal através da entrega de nova declaração de rendimentos, demonstra a preocupação do regime em criar uma relação de colaboração no encontro da verdade dos factos, pelo que me parecem reunidas diversas vantagens na implementação deste regime.

Neste sentido, espero que na próxima revisão do CIRS, tão-só se equacione os pressupostos das categorias de rendimentos que representam a maior parte da receita orçamental, como também se reavalie os regimes em estudo, podendo ser útil a última proposta da Comissão na implementação de um único regime.

Concluindo, num período em que a evasão e fraude fiscais é um tema bastante debatido pelas entidades políticas, a implementação de um regime ambicioso de combate a sinais exteriores de riqueza injustificados pode representar um forte sinal de combate a comportamentos que não contribuem para a equidade e justiça fiscal entre contribuintes.

BIBLIOGRAFIA

- Comissão para a reforma do IRS. (2014). *Projeto da Reforma do IRS - Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social*. Lisboa.
- da Silva, Germano Marques;. (2011). Da relevância da determinação indirecta da matéria colectável no âmbito penal tributário. In F. Araújo, P. Otero, & J. T. da Gama, *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (Vol. V, pp. 155 - 164). Coimbra: Coimbra Editora.
- da Silva, Suzana Tavares. (2015). A impugnação judicial no âmbito das manifestações de fortuna: breves notas [Em linha]. In A. C. Carvalho, *Contencioso Tributário* (Centro de Estudos Judiciários ed., pp. 19-60). Lisboa.
- de Campos, Diogo Leite; Rodrigues, Benjamim Silva; de Sousa, Jorge Lopes. (2012). *Lei Geral Tributária - Anotada e Comentada* (4.^a Edição ed.). Lisboa: Encontro da Escrita.
- Despacho n.º 73/XII, 73/XII (2013).
- Duarte, Susana Azevedo. (Abril de 2013). O ónus da prova do sujeito passivo que evidencia manifestações de fortuna. *Revista do Instituto do Conhecimento AB Instantia, I*, pp. 57-65.
- Falcão, Pedro Marinho;. (Abril de 2013). Um olhar sobre as manifestações de fortuna. *Revista APIT*, pp. 28-33.
- Fanha, D., Simões, I., Pereira, P., & da Cunha, T. (Setembro - Dezembro de 2011). Tributação das Manifestações de Fortuna. *Julgar*.
- Fernandes, Ricardo Sá; Moura, Pina. (2000). *A Reforma Fiscal Inadiável*. Oeiras: Celta Editora.
- Ferraz, Aníbal Augusto Ruivo;. (2012). As manifestações de fortuna e a supervisão dos tribunais - perspetivas e prospetivas. In G. Teixeira, *II Congresso de Direito Fiscal* (pp. 19 - 32). Vida Económica.
- Ferreira, Ana Luísa;. (2011). *Tributação das Manifestações de Fortuna na jurisprudência recente dos tribunais superiores*. Porto.
- Guimarães, Vasco Branco. (2015). Princípios gerais de fiscalidade. In J. R. Catarino, & V. B. Guimarães, *Lições de Fiscalidade* (4.^a edição ed., Vol. I, pp. 51-90). Coimbra: Almedina.

- Inspecção Geral das Finanças. (2009). *Auditoria ao regime de tributação e sistema de controlo das manifestações de fortuna*.
- Lopes, Carla;. (2010). *A tributação das manifestações de fortuna: Contributo para análise, avaliação e intervenção normativa*. Porto.
- Lopes, Raquel Paradella;. (2012). *Da Avaliação Indirecta da Matéria Colectável e das Garantias dos Contribuintes*. Lisboa.
- Marques, Paulo;. (2014). Todo o negócio quer dinheiro. In S. d. Público, *Revista do Ministério Público* (pp. 149 - 177). Lisboa: Coimbra Editora.
- Morais, Rui Duarte. (2014). *Sobre o IRS* (3.^a edição ed.). Almedina.
- Moreira, Vital; Canotilho, José Joaquim Gomes. (2007). *Constituição da República Portuguesa anotada* (4.^a edição ed., Vol. I). Coimbra: Coimbra Editora.
- Nabais, José Casalta;. (2015). *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo* (4.^a Reimpressão ed.). Coimbra: Almedina.
- Pereira, Mélanie Pinheiro;. (2012). *Manifestações de fortuna justificadas: O artigo 89.º-A n.º3 da LGT*. Lisboa.
- Ribeiro, João Sérgio. (2011). Algumas notas acerca das manifestações de fortuna. In F. Araújo, P. Otero, & J. T. da Gama, *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (Vol. V, pp. 197 - 210). Coimbra: Coimbra Editora.
- Ribeiro, João Sérgio. (2014). Tributação Presuntiva do Rendimento. In J. S. Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável* (pp. 131-430). Almedina.
- Santana, Rosa Aguiar;. (2014). *Tributação das Manifestações de Fortuna, dos Acréscimos Patrimoniais e das Despesas Efetuadas, Injustificados*.
- Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. (2015). *Plano Estratégico de Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015-2017*. Governo de Portugal.
- Silva, Amândio. (2008). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. *TOC*.

Jurisprudência:

Acórdão n.º 01561/08.1BEPRT TCAN (Tribunal Central Administrativo do Norte 2008).

Acórdão n.º 00615/07.6BECBR TCAN (Tribunal Central Administrativo do Norte 2007).

Acórdão n.º 0418/14 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2014).

Acórdão n.º 01203/13 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2013).

Acórdão n.º 664/13 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2013).

Acórdão n.º 0755/12 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2012).

Acórdão n.º 0579/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2009).

Acórdão n.º 0734/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2010).

Acórdão n.º 097/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2009).

Acórdão n.º 734/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2009).

Acórdão n.º 734/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2009).

Acórdão n.º 037/09 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2009).

Acórdão n.º 342/08 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2008).

Acórdão n.º 01225/06 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2007).

Acórdão n.º 0468/06 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2006).

Acórdão n.º 01248/04 STA (Supremo Tribunal Administrativo 2004).

Acórdão n.º 43/2014 TC (Tribunal Constitucional 2014).

Acórdão n.º 759/2013 TC (Tribunal Constitucional 2013).

Acórdão n.º 554/2009 TC (Tribunal Constitucional 2009).

Acórdão n.º 442/2007 TC (Tribunal Constitucional 2007).