



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE LOULÉ

JORNADAS DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL 2019

TERCEIRO PAINEL | PRIMEIRA INTERVENÇÃO

[suporte à apresentação]

MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E RENDIMENTO COLECTÁVEL

O acréscimo patrimonial relevante para aplicação da norma do artigo 87.º/1/f) da LGT

1.º SLIDE DA APRESENTAÇÃO - GERAL

Agradecimentos.

2.º - CARTAZ

Tendo sido convidado para participar nas Jornadas de Jurisprudência Fiscal deste ano por exercer funções, como Juiz da área tributária, num Tribunal Administrativo e Fiscal, optei por escolher o tema dos incrementos patrimoniais não justificados por ele me ter surgido, muito recentemente, por duas vezes, em situações distintas.



3.º - SENTENÇA

Por um lado, foi a questão a decidir de um processo que julguei em Janeiro e que foi remetido, em recurso, para o Supremo Tribunal Administrativo há 15 dias.

4.º - JN

Por outro, a tributação dos incrementos patrimoniais também está em discussão na Assembleia da República, no âmbito do reforço da transparência no exercício de funções públicas, como tem sido noticiado.

5.º - GERAL

Começarei por abordar os três pontos que, para mim, maior influência têm na modelação do instituto da tributação das manifestações de fortuna.

Estes pontos são os alicerces da fundamentação que apresentarei a final, apesar de aí não terem uma participação exuberante.

São eles:



6.º – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

7.º – A INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA

e

8.º – A EXISTÊNCIA DE VÁRIAS TAXAS APLICÁVEIS AO RENDIMENTO COLECTÁVEL EM SEDE DE IRS

Depois serão identificadas algumas questões do instituto que têm suscitado debate e, com os fundamentos retirados da análise do princípio da capacidade contributiva e do regime da inversão do ónus da prova, iremos centrar-nos na questão da justificação parcial, pelo sujeito passivo, da origem da manifestação de fortuna. Finalmente, iremos apreciar se essa justificação parcial tem as mesmas consequências em todos os casos previstos pelo legislador no artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária.

9.º – AS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA

As «Manifestações de Fortuna» surgiram em 2001 como medida de combate à evasão fiscal. Considerou então o legislador que determinadas demonstrações exteriores de riqueza faziam presumir a existência de capacidade contributiva, isto



é, que um determinado rendimento fora auferido e aplicado na aquisição da manifestação de fortuna. E, assim, reunidos os pressupostos legais, o rendimento padrão que o legislador presume ter sido o necessário para o surgimento da manifestação de fortuna, passou a ser sujeito a tributação em sede de IRS.

10.º – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva é pacificamente aceite como o pressuposto e o critério da tributação fiscal. Como tem afirmado o Tribunal Constitucional, este princípio *exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal na sua vertente de «uniformidade» (o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério), preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. A capacidade contributiva é, assim, o critério que determina que a incidência e a repartição dos impostos se deve fazer segundo a capacidade económica do contribuinte.*

11.º – CRITÉRIO | PRESSUPOSTO | MATÉRIA COLECTÁVEL



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO E FISCAL DE LOULÉ

Deste modo, cada um deve pagar impostos de acordo com *a sua capacidade de gastar*, e não de acordo com outro critério qualquer, como por exemplo, o critério do benefício recebido em bens ou serviços públicos financiados pelos impostos.

O princípio da capacidade contributiva influencia, então, o regime da tributação das manifestações de fortuna quer ao nível da definição do rendimento colectável (onde impede a existência de presunções nas normas de incidência que não admitam prova em contrário), quer quanto ao montante da taxa que é aplicável a esse rendimento colectável.

*

Também é sabido que o rendimento colectável é determinado por uma de duas formas: ou é *calculado* directamente a partir da declaração anual de rendimentos do sujeito passivo, ou é *avaliado* pela Administração.

A regra é que a capacidade de contribuir para as despesas relativas ao fornecimento de bens e serviços públicos seja declarada pelo próprio contribuinte. Mas se essa declaração deixar de beneficiar da presunção de veracidade, por a capacidade contributiva declarada não corresponder à capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte, a matéria tributável passa a ser *avaliada* através de métodos indirectos, isto é, através de indícios, probabilidades e presunções relativos à existência do rendimento colectável que justifica a existência da capacidade contributiva manifestada.



O fim da presunção de veracidade do declarado, além da avaliação do rendimento colectável através de indícios, probabilidades ou presunções traz outra consequência:

12.º - A INVERSÃO DO ÓNUS DA PROVA

13.º - ÓNUS DA PROVA: NORMAS

Esta matéria está regulada em geral no n.º 3 do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, do qual resulta que passa a caber ao contribuinte demonstrar - demonstrar, não bastando lançar dúvidas -, que o resultado a que a Administração chegou na avaliação do rendimento colectável é excessivo.

E em especial, no que respeita às demonstrações de riqueza, impõe o n.º 3 do artigo 89.º-A que o contribuinte demonstre que a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo patrimonial é outra que não os rendimentos declarados.

*

Então, o fim da presunção de veracidade do declarado, além da avaliação do rendimento colectável consequencia também a inversão do ónus da prova.



Mas, afinal, em que casos é que se verifica esta avaliação através de indícios, probabilidades e presunções?

A resposta está no artigo 87.º, n.º 1, da LGT, que enumera as situações em que se pode efectuar a avaliação indirecta.

14.º – REALIZAÇÃO DA AVALIAÇÃO INDIRECTA

Vamos destacar três casos em que é possível a avaliação indirecta.

A que é mais habitual no contencioso do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé surge em sede de IRC e de IVA, e é a prevista na alínea *b)* que permite a avaliação indirecta nos casos de *“impossibilidade de comprovação e quantificação ... directa e exacta ... dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto”*.

É a fundamentação de que a Inspeção Tributária habitualmente lança mão quando verifica que a contabilidade do contribuinte não merece credibilidade.

No que respeita às manifestações de fortuna, interessam-nos outras duas previsões do artigo 87.º, n.º 1:

- A da alínea *d)*, que admite a avaliação indirecta quando *“Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento [padrões de rendimento estes] que razoavelmente*



possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A"; e

- A da alínea f), que admite a avaliação indirecta no caso de "Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000,00, verificados simultaneamente [ou] 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".

Esta segunda modalidade será analisada mais à frente.

Para já atentemos na alínea d).

15.º – PADRÕES DE RENDIMENTO

No caso da alínea d), por força da remissão operada para o artigo 89.º-A da LGT, verifica-se que a avaliação indirecta pode efectuar-se em dois casos, consoante seja, ou não, apresentada a declaração de rendimentos:

- Quando é apresentada declaração, esta deixa de gozar da presunção de veracidade se o rendimento líquido declarado mostrar uma desproporção superior a 30%, para menos, em relação ao rendimento padrão; e



- Quando não é apresentada declaração de rendimentos, o rendimento é avaliado por métodos indirectos se o contribuinte evidenciar uma das manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4.

16.º - TABELA DO ART. 89.º-A/4

As manifestações de fortuna escolhidas pelo legislador são a compra de imóveis com o valor de € 250.000,00 ou superior; de automóveis com o valor de € 50.000,00 ou superior; de motociclos com o valor de € 10.000,00 ou superior; de barcos de recreio com o valor de € 25.000,00 ou superior; a compra de aeronaves de turismo; a realização de suprimentos e empréstimos anuais no valor de € 50.000,00 ou superior; e transferências bancárias de e para contas abertas em instituições financeiras que pela sua localização estejam sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável.

Foram estas as demonstrações de capacidade contributiva, isto é, da capacidade de gastar recursos financeiros, que o legislador elegeu para funcionarem como o facto conhecido da presunção.

Já o facto desconhecido, o rendimento padrão que constitui a matéria colectável, é obtido através da aplicação, ao valor de aquisição, da percentagem correspondente



constante da tabela. É este rendimento que o legislador presume ser o rendimento normal para possibilitar tais compras, empréstimos, suprimentos ou transferências.

E é a este rendimento presumido que, para efeito da liquidação de IRS, será aplicada a taxa respectiva.

Para ver como é feita a aplicação da taxa à matéria colectável, regressemos atrás, a um dos elementos caracterizadores do regime que sinalizámos:

17.º - A EXISTÊNCIA DE VÁRIAS TAXAS APLICÁVEIS À MATÉRIA COLECTÁVEL DE IRS

Por força do disposto no artigo 9.º do Código do IRS, os *acréscimos patrimoniais não justificados determinados nos termos do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária* constituem *incrementos patrimoniais*, sendo considerados *rendimentos da categoria G*.

18.º - ENGLOBAMENTO E TAXAS

Ora, nos termos gerais do IRS, este rendimento da categoria G há-de ser englobado com os restantes rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, sendo



sujeito, também nos termos gerais, à taxa normal de imposto que incida no rendimento colectável apurado, e que pode variar entre 14,50 e 48%.

São várias as taxas potencialmente aplicáveis, a correspondem diversos escalões de rendimento, de modo a tributar de forma progressiva, e por isso de modo mais equitativo, os agregados familiares com diferentes capacidades contributivas.

Veremos daqui a pouco que os incrementos injustificados de valor superior a € 100.000,00, previstos na alínea f) do artigo 87.º, são taxados a uma taxa superior, de 60%. Já lá iremos.

19.º - GERAL

Para já, vamos abandonar as características principais do regime de tributação das manifestações de fortuna e começar a concretizar o tema da justificação parcial dos incrementos patrimoniais.

20.º - PONTOS DE DEBATE

Sendo um instituto relativamente jovem, com menos de duas décadas, este regime tem suscitado algum debate jurisprudencial e doutrinal.



Para a questão do efeito da justificação, meramente parcial, da origem do rendimento que deu origem à manifestação de fortuna, teremos de convocar o regime da inversão do ónus da prova.

21.º – ÓNUS DA PROVA

Como vimos, nos termos do n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT, *“Verificadas as situações [de manifestações de fortuna] previstas no n.º 1 deste artigo, bem como na alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º [os incrementos patrimoniais superiores a € 100.000,00 que veremos de seguida], cabe ao sujeito passivo a comprovação de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna ou do acréscimo de património ou da despesa efectuada”*.

22.º – CENÁRIO: INCREMENTO PATRIMONIAL

Imaginemos a seguinte situação: ao analisar os extractos bancários de um contribuinte, a Inspeção Tributária verifica que num determinado ano foram aí efectuados depósitos na ordem dos € 130.000,00. No âmbito do exercício do seu direito de audição prévia, o sujeito passivo tenta demonstrar a origem desses



depósitos, tendo a Administração validado as justificações apresentadas para depósitos no valor global de € 70.000,00. Suportando-se em jurisprudência de vários Tribunais superiores, tirada em processos relativos ao regime das manifestações de fortuna constantes da tabela, segundo a qual *a justificação parcial não afasta a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89.º-A da LGT*, a Administração considera que apenas a justificação total dos acréscimos patrimoniais afastaria a aplicação da dita alínea f). E conclui, então, que o incremento patrimonial injustificado era de € 60.000,00, tendo-o enquadrado na categoria G do IRS ao abrigo dos artigos 9.º do CIRS e 87.º, n.º 1, alínea f), da LGT. Parece-me que não pode ser assim, e por várias ordens de razão.

23.º - ELEMENTOS HISTÓRICO E LITERAL

Quando surgiu, em 2004, a norma desta alínea f) veio tributar a desconformidade injustificada entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado no mesmo período de tributação, fosse ele qual fosse, desde que essa desconformidade não fosse inferior a um terço.

Em 2009, a norma foi alterada tendo passado a fazer uma menção expressa ao valor relevante do acréscimo do património - tinha que ser, logo literalmente, superior a € 100.000,00 -, e passou a desprezar o montante da divergência não



justificada (antes tinha de ser de pelo menos um terço, e agora qualquer divergência é relevante).

Estes são os primeiros indicadores de que o legislador pretende, aqui, tributar apenas os incrementos patrimoniais de valor superior a € 100.000,00.

24.º – ELEMENTOS SISTEMÁTICO E TELEOLÓGICO

Outro indicador resulta de a mesma Lei de 2009 ter também alterado o n.º 9, actual n.º 15, do artigo 72.º do Código do IRS que passou a dispor que *“Os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000,00, são tributados à taxa especial de 60%”*.

Há uma relação normativa estabelecida pela Lei n.º 94/2009 que criou quer a norma da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, quer a do 72.º, n.º 9, do Código do IRS, no sentido de os incrementos patrimoniais superiores a € 100.000,00, apenas esses e nas condições elencadas na LGT, serem tributados à taxa especial de 60% prevista no CIRS.

Conclusão que tem apoio na Proposta de Lei que deu origem à Lei n.º 94/2009, em cuja «Exposição de Motivos» se pode ler que *“(…) são introduzidas medidas de combate ao enriquecimento não justificado, a ser tributados a uma taxa de 60%, ficando os de valor inferior sujeitos à regra geral de tributação. (...)”*.



Assim, no caso de o incremento patrimonial ser igual ou inferior a € 100.000,00, este enriquecimento injustificado estaria, nos expressos termos da «Exposição de Motivos», sujeito à regra geral de tributação em sede de IRS, que não à taxa especial de 60%.

Mas se assim é, e se não se pode aplicar a alínea f) do artigo 87.º aos incrementos não superiores a € 100.000,00, em que termos podem estes acréscimos patrimoniais ser avaliados?

(Esta pergunta funciona quase como a «Prova dos 9». Antes de anular o acto, o Juiz deve analisar qual a solução que o sistema admite para a situação em concreto, mesmo estando no âmbito de um contencioso de mera anulação. É que, no limite, se nenhuma solução alternativa encontrar no âmbito do direito aplicável, teria de concluir que a decisão anulatória, apesar de formalmente correcta, estaria errada, por conduzir a um resultado despropositado. Em concreto, estando-se a trilhar o caminho de os incrementos patrimoniais injustificados não superiores a € 100.000,00 não preencherem a previsão da norma do artigo 87.º, n.º 1, alínea f), da LGT, sendo certo que não há norma que isente tal capacidade contributiva de tributação, o mais seguro, e ainda que sobre tal nem uma linha se escreva na decisão, é verificar, em tese, de que forma o sistema admite a sua tributação. Se encontrarmos um caminho para a tributação, a decisão de anulação pode ser proferida; se não encontrarmos, a decisão correcta provavelmente será outra.)

25.º – ARTIGO 87.º, ALÍNEA B)



Creio que a tributação do incremento patrimonial não superior a € 100.000,00 pode ser efectuada de acordo com o fundamento mais comum de determinação da matéria colectável por métodos indirectos, ou seja, ao abrigo da alínea b) que a admite no caso de “impossibilidade de comprovação dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável”.

Com efeito, se a Inspecção se depara com depósitos na ordem dos € 60.000,00 e desconhece o motivo da sua realização, está impossibilitada de os integrar na categoria respectiva de IRS, ou seja, está impossibilitada de comprovar exactamente os elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de IRS.

26.º - ACÓRDÃOS DO PLENO

Assim, impõe-se concluir que qualquer justificação relativa à origem dos incrementos patrimoniais deve ser considerada.

E embora no nosso caso seja redundante, por haver uma coincidência entre o valor do incremento patrimonial injustificado e o montante do acréscimo fixado por presunção, talvez se possa ir mais longe e afirmar que a justificação parcial tem relevo duplo:

- a montante, para efeito de identificar o incremento patrimonial injustificado; e



- a jusante, para efeitos de fixação, por presunção, do montante do acréscimo patrimonial não justificado, como, aliás, em situações paralelas, para manifestações de fortuna da tabela do artigo 89.º-A, o Pleno já decidiu e a jurisprudência dos Tribunais superiores se tem pronunciado.

27.º – CENÁRIO: INCREMENTO PATRIMONIAL

Voltando ao nosso enunciado e aplicando-lhe aquela conclusão, reconhecendo a Administração que o montante do incremento patrimonial injustificado é de € 60.000,00, inferior, portanto, aos € 100.000,01 que estão na previsão da norma da alínea f), a decisão que os decida tributar ao abrigo desta norma padecerá do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos de direito.

Sendo irrelevante que o montante inicial apurado fosse de € 130.000,00, pois só os incrementos patrimoniais sem justificação – e não os incrementos justificados – de valor superior a € 100.000,00 é que são tributados à taxa especial de 60%.

28.º – ACOMPANHAMENTO

Termino com duas notas para quem quiser continuar a acompanhar esta matéria.



Uma vez que estamos numas Jornadas de Jurisprudência, permitam-me distinguir quatro Colegas, então Auditores de Justiça e meus colegas no I Curso Normal de Formação de Magistrados para os TAF, que publicaram o trabalho final de curso, precisamente relativo à «Tributação das Manifestações de Fortuna», na Julgar n.º 15, a revista da Associação Sindical dos Juizes Portugueses, disponível online em www.julgar.pt. Os autores são os agora Juizes Domingos Fanha, Isabel Mendes Simões, Patrícia Pires Pereira e Tânia Meireles da Cunha, sendo as duas últimas as mais recentes Juizas Desembargadoras do Tribunal Central Administrativo Sul.

A outra nota é para lembrar que um caso semelhante ao que nos serviu aqui de exemplo será objecto de acórdão do Supremo nos próximos tempos, e aí os Senhores Conselheiros, como é habitual, terão oportunidade de aprofundar esta matéria, trazendo novas pistas para a interpretação do instituto, sendo depois a decisão disponibilizada na respectiva base de dados, podendo ser consultada em www.dgsi.pt.

29.º – FINAL

Tiago Brandão de Pinho
Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé