

Glória Teixeira
directora

Ary Ferreira da Cunha
coordenador

II CONGRESSO de **DIREITO FISCAL**

Contributos:

Aníbal Augusto Ruivo Ferraz
Gemma Patón García
Glória Teixeira
Jaime Carvalho Esteves
João Sérgio Ribeiro
Joaquim Freitas da Rocha
José de Campos Amorim
José Maria de Fonseca Carvalho
José Neves Cruz
Lígia Carvalho Abreu
Marta Ramos Mendes
Miguel Vieira
Patrícia Anjos Azevedo
Timothy Lyons
Victor Duarte
Vítor Fazendeiro

VidaEconómica

ÍNDICE

AS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E A SUPERVISÃO DOS TRIBUNAIS — PERSPETIVAS E PROSPETIVAS

Aníbal Augusto Ruivo Ferraz

| | |
|--|----|
| 1. Breve Perspetiva de cariz essencialmente histórico..... | 19 |
| 2. Perspetivas Jurisprudenciais | 21 |
| 3. A Título Prospetivo | 28 |

CONSIDERACIONES SOBRE LOS SUJETOS PROMOTORES EN EL IVA EN EL CONTEXTO DE LA CRISIS ECONÓMICA EN ESPAÑA

Gemma Patón García

| | |
|---|----|
| 1. La Situación actual de La Materia Imponible de la Vivienda..... | 33 |
| 2. El Concepto de Empresario y Profesional en los Tributos..... | 34 |
| 3. La Calificación de Empresario o Profesional en el IVA del Urbanizador, Promotor y Constructor de Edificaciones Según la Doctrina Administrativa y Jurisprudencia | 36 |
| 3.1. La Relevancia de la Actuación Urbanística a Efectos de IVA..... | 39 |
| 3.2. Tratamiento Tributario de las Principales Operaciones de los Promotores Urbanísticos..... | 40 |
| 3.3. Los Entes Públicos como Empresarios A Efectos de IVA | 44 |
| 4. Las Vicisitudes del IVA en Tiempos de Crisis Económica: Control del Fraude y Modificaciones Normativas..... | 47 |
| 4.1. Novedades Legislativas en el IVA de Incidencia en el Sector Inmobiliario: Período 2008-2011 | 49 |

| | |
|--|----|
| 4.1.1. Exclusión del Supuesto de No Sujeción de los Promotores | |
| Ocasionales en Casos de Transmisión Global de la Empresa..... | 49 |
| 4.1.2. Modificación de los tipos impositivos de IVA..... | 50 |
| 4.1.2.1. Nuevo Tipo de IVA para Entregas de Vivienda | 50 |
| 4.1.3. Ejecuciones de Obra y Tipo Reducido, Medidas Fiscales | |
| de Estímulo de la Rehabilitación de Viviendas | 52 |
| 4.1.4. Alquiler de Viviendas con Opción de Compra | 55 |
| Bibliografía..... | 58 |

OREGIME FISCAL DOS ARTISTAS, PROMOTORES E INTERMEDIÁRIOS EM SEDE DE IVA À LUZ DO DIREITO INTERNO E DO DIREITO COMPARADO

Glória Teixeira

| | |
|--|----|
| 1. Introdução: Sobre a Definição Jurídico-Fiscal | |
| de 'Trabalhador das Artes do Espetáculo e do Audio-Visual'..... | 61 |
| 2. Sobre a Definição Jurídico-Fiscal de Promotor..... | 63 |
| 3. O Instituto do Registo em Portugal e a Análise do Requisito | |
| Formal da Obrigatoriedade do Registo dos Promotores no IGAC..... | 65 |
| 4. A Delimitação do Âmbito da Isenção Estabelecida no art.º 9, | |
| n.º 15 alínea a) do CIVA..... | 67 |
| 5. A Relevância do Princípio da Neutralidade em Sede de IVA..... | 69 |
| Bibliografia | 70 |

OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E A RELEVÂNCIA DOS DEALINGS ENTRE PARTES DA EMPRESA

Jaime Carvalho Esteves

| | |
|---|----|
| Introdução..... | 75 |
| O Estabelecimento Estável | 76 |
| O Lucro do Estabelecimento Estável | 77 |
| O Conceito de Entidade Distinta e Separada e o Princípio da Força Atrativa | 79 |
| Os <i>Dealings</i> | 81 |

| | |
|--------------------------|----|
| A Revisão de 2010..... | 83 |
| Os Gastos Centrais | 84 |
| Conclusão..... | 86 |
| Bibliografia | 88 |

O CONCEITO DE RESIDENTE NO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL E EUROPEU: ARTICULAÇÃO COM O CONCEITO DE RESIDENTE NO DIREITO INTERNO

João Sérgio Ribeiro

| | |
|---|-----|
| Sumário..... | 91 |
| 1. Conceito de residente no domínio dos impostos sobre o rendimento no direito português..... | 91 |
| A) Condição de residente à luz do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares | 92 |
| B) Condição de residente à luz do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas | 94 |
| 2. A residência no Direito Fiscal Internacional..... | 94 |
| 3. A residência no Direito Fiscal da União Europeia | 97 |
| 4. Consequências práticas das constatações feitas nos pontos anteriores | 98 |
| Bibliografia | 100 |

A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA COMO OBSTÁCULO À INTERNACIONALIZAÇÃO

Joaquim Freitas da Rocha

| | |
|---|-----|
| 1. Colocação dos problemas e sequência..... | 103 |
| 2. As Patologias do Sistema de Justiça Tributária | 103 |
| 2.1 Complexidade Normadora | 104 |
| 2.2 Complexidade Administrativa | 108 |
| 2.3 Excessiva Litigiosidade | 109 |
| 2.4 Inadequação da Organização Judiciária Tributária e do Iter Processual | 110 |
| 3. Possíveis soluções ou formas de atenuar os problemas..... | 112 |

| | |
|---|-----|
| 3.1. Cultura fiscal | 113 |
| 3.2 Codificação..... | 115 |
| 3.3 Recurso a presunções | 116 |
| 3.4 Segregação de tribunais | 118 |
| 3.5 Orientações Genéricas..... | 119 |
| 3.6 Resolução Alternativa de Litígios | 120 |
| 4. Conclusões..... | 123 |
| Bibliografia | 124 |

A CONVENÇÃO MULTILATERAL SOBRE ASSISTÊNCIA MÚTUA ADMINISTRATIVA EM MATÉRIA FISCAL DA OCDE

José de Campos Amorim

| | |
|--|-----|
| 1. Introdução | 127 |
| 2. Finalidades..... | 129 |
| 3. Âmbito de aplicação da Convenção | 130 |
| 4. Impostos abrangidos | 132 |
| 5. Pessoas visadas..... | 134 |
| 6. Regras gerais de interpretação e aplicação das convenções | 136 |
| 7. Formas de cooperação administrativa..... | 139 |
| 7.1. Principais métodos de cooperação | 139 |
| 7.2. Troca de informações a pedido do Estado requerente | 140 |
| 7.3. Troca automática de informações | 141 |
| 7.4. Troca espontânea de informações | 142 |
| 7.5. Controlos fiscais simultâneos | 143 |
| 7.6. Controlo fiscal no estrangeiro..... | 144 |
| 7.7. Outras formas de cooperação..... | 146 |
| 8. A cooperação em matéria de cobrança de créditos fiscais | 148 |
| 9. Adoção de providências cautelares | 152 |
| 10. Notificação dos contribuintes | 152 |
| 11. A prestação da informação | 153 |

| | |
|---|-----|
| 12. Limites à cooperação administrativa | 154 |
| 13. A confidencialidade da informação | 156 |
| 14. Reclamações | 158 |
| 15. Reservas à Convenção | 159 |
| Conclusão | 160 |
| Bibliografia | 161 |

DO REENVIO PREJUDICIAL

José Maria de Fonseca Carvalho

| | |
|---|-----|
| Introdução | 165 |
| Qual é então o poder Tributário da União? | 167 |
| E como exerce a UE o poder tributário? | 168 |
| Quem interpreta então a norma comunitária? Quem aprecia então a validade da norma comunitária? | 172 |
| Como? | 173 |
| Quando é que existe dispensa do reenvio? | 175 |
| Tipos de reenvio | 175 |
| Natureza do reenvio | 175 |
| Efeitos da decisão | 175 |
| Conclusão | 178 |
| Bibliografia | 178 |

A CAPTURA DA ESCOLHA PÚBLICA PELOS GRUPOS DE INTERESSE: UMA APLICAÇÃO À COMPETITIVIDADE FISCAL EM PORTUGAL

José Cruz

| | |
|--|-----|
| Resumo | 181 |
| Introdução | 181 |
| 1. O Poder da Maioria em Democracia | 183 |
| 2. A Ação dos Grupos de Interesse em Democracia | 187 |
| 3. A Competitividade Fiscal da Economia Portuguesa | 193 |

| | |
|---|-----|
| 4. Formas de Evitar a Tributação: a Elisão, a Evasão e o Planeamento Fiscal | 198 |
| 4.1. O modelo de escolha racional de evasão fiscal | 199 |
| 4.2. A evasão fiscal em Portugal | 205 |
| 5. Os Grupos de Interesses Portugueses | 208 |
| 6. Cômputo das Reações dos Grupos de Interesse às Medidas de Política que Visam o Aumento da Competitividade Fiscal | 228 |
| 6.1. Reações dos grupos de interesse à “Redução imediata e substancial da Despesa Pública” | 229 |
| 6.2. Reações dos grupos de interesse ao “Reforço do combate à elisão e evasão fiscais e a outras formas de evitar a tributação” | 232 |
| 6.3. Reações dos grupos de interesse à “Troca de tributação sobre empresas por aumento da tributação geral sobre o Rendimento ou o Consumo” | 235 |
| 7. Conclusões..... | 238 |
| Bibliografia | 240 |

MEDIDAS FISCAIS E DESENVOLVIMENTO AGRÍCOLA SUSTENTÁVEL

Lígia Carvalho Abreu

| | |
|---|-----|
| Introdução: a agricultura sustentável | 245 |
| Medidas fiscais: rumo a uma agricultura sustentável | 246 |
| Conclusão..... | 254 |
| Bibliografia | 255 |
| Legislação | 255 |
| Sites..... | 256 |

ANÁLISE DO REGIME FISCAL DO RESIDENTE NÃO HABITUAL À LUZ DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO NO DIREITO EUROPEU

Marta Ramos Mendes

| | |
|---|-----|
| 1. Introdução..... | 259 |
| 2. Causa e Razão Ser do Regime do Residente Não Habitual | 259 |
| 3. Caracterização Sumária do Regime | 262 |
| 4. Da Relevância da Análise do novo regime à luz do Direito Europeu | 264 |

| | |
|--|-----|
| 5. O Novo Regime como Instrumento de Efetivação de Liberdade | 266 |
| 6. O princípio comunitário da não-discriminação | 267 |
| 6.1 Conceito e Géneros de “discriminação” | 268 |
| 6.2 A discriminação inversa e o regime do residente não habitual | 271 |
| 6.3 A falta de proteção nas situações de discriminação inversa no seio da UE. As situações puramente internas. A necessidade de novo enquadramento. | 274 |
| 6.4 Proposta de nova metodologia a utilizar pelo TJUE / Conclusão | 279 |
| Bibliografia | 281 |

REVERSÃO FISCAL — A RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DOS GERENTES OU ADMINISTRADORES POR DÍVIDAS, MULTAS E COIMAS

Miguel Vieira

| | |
|--|-----|
| 1. Regime Legal Vigente | 285 |
| 1.1 Âmbito subjetivo e objetivo da responsabilidade subsidiária tributária | 285 |
| 1.2 Gerência de direito e gerência de facto — A sua relação com o ónus da prova | 287 |
| 1.3 Âmbito objetivo – art. 24.º da LGT | 289 |
| 1.3.1 Alínea a) do art. 24.º da LGT | 289 |
| 1.3.2 Alínea b) do art. 24.º da LGT | 292 |
| 2. Reversão Fiscal | 294 |
| 2.1. Natureza e caracterização do instituto da Reversão Fiscal | 294 |
| 2.2. Pressupostos da Reversão Fiscal | 297 |
| 2.3. A Audiência Prévia | 299 |
| 3. Reversão das multas e coimas | 303 |
| 3.1. A Responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas multas e coimas | 303 |
| 3.2. As diferentes posições da Doutrina | 304 |
| 3.3. A Evolução Jurisprudencial | 308 |
| 3.4 Tomada de posição | 312 |
| Bibliografia | 315 |

TROCAS DE INFORMAÇÕES ENTRE ADMINISTRAÇÕES FISCAIS: DESENVOLVIMENTOS RECENTES

Patrícia Anjos Azevedo

| | |
|--|-----|
| 1. Introdução: envolvimento e atualidade do tema..... | 321 |
| 1.1 A Economia Informal ou Subterrânea | 321 |
| 1.2 Os Paraísos Fiscais, o Sigilo Bancário que Oferecem e a “Concorrência Fiscal Prejudicial”..... | 323 |
| 1.3 A Cimeira do G20, de abril de 2009 e o Combate à Fraude/Evasão Fiscais..... | 325 |
| 2. A troca de informações entre Administrações Fiscais | 327 |
| 2.1 Análise do art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE | 327 |
| 2.2 Análise do Manual da OCDE sobre Implementação da Disposição Relativa à Troca de Informações..... | 329 |
| 2.3 Outras Iniciativas de Relevância na Busca da Transparência e da Troca de Informações..... | 335 |
| 2.4 Breve Análise do art.º 27.º da Convenção Modelo da OCDE | 338 |
| 2.5 As Diretivas da UE e outra Legislação Relacionada com a Troca de Informações e a Assistência Mútua Administrativa na Recolha de Impostos | 340 |
| Bibliografia | 343 |

CHOICE IN THE INTERNAL MARKET: CHALLENGES TO NATIONAL TAX SYSTEMS

Timothy Lyons QC

| | |
|--|-----|
| 1. Freedom to choose the form of establishment in the country of origin..... | 351 |
| 2. Freedom to choose the form of establishment in the host country..... | 353 |
| 3. The right to choose where to be taxed? | 354 |
| 4. RBS Deutschland: taxpayers’ rights confirmed | 355 |
| 5. Conclusion | 356 |

A MATÉRIA COLETÁVEL COMUM CONSOLIDADA DO IMPOSTO SOBRE AS SOCIEDADES (MCCSIS) – EVOLUÇÃO E PERSPETIVAS

Vítor Duarte

| | |
|--|-----|
| 1. Introdução | 361 |
| 2. Antecedentes | 362 |
| 2.1. Colocação do problema | 362 |
| 2.2. Abordagens globais possíveis..... | 364 |
| 3. Desenvolvimento técnico da proposta | 370 |
| 3.1. Caracterização e elementos essenciais..... | 371 |
| 3.2. Condições de elegibilidade e efeitos da opção | 371 |
| 3.3. Cálculo da matéria coletável | 372 |
| 3.4. A consolidação..... | 373 |
| 3.5. Normas antiabuso..... | 375 |
| 3.6. A repartição da matéria coletável consolidada | 375 |
| 3.7. Aspetos administrativos e jurisdicionais..... | 376 |
| 3.8. Comitologia..... | 377 |
| 4. Conclusão | 377 |
| Bibliografia | 379 |

A CLÁUSULA GERAL ANTIABUSO À LUZ DO DIREITO FISCAL PORTUGUÊS E DO DIREITO COMUNITÁRIO

Vítor Fazendeiro

| | |
|--|-----|
| 1. A Cláusula Geral Antiabuso..... | 385 |
| 1.1. A Interpretação das normas fiscais: as cláusulas gerais, os conceitos indeterminados e a fraude à lei | 389 |
| 1.2. Os Requisitos do art. 38.º, n.º 2, da LGT..... | 397 |
| 1.3. O Abuso do Direito como Princípio Geral de Direito Comunitário na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)..... | 402 |
| Bibliografia | 407 |

NOTA DE ABERTURA

A presente publicação reúne algumas das apresentações realizadas no II Congresso de Direito Fiscal, de especialistas nacionais e europeus, e ainda as melhores dissertações de mestrado, apresentadas concisamente nesta obra, recentemente arguidas e defendidas com sucesso na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Apresenta-se como uma obra especializada, dedicada não só a profissionais especializados na área da fiscalidade como também ao universo académico, este último cada vez mais largo e dinâmico.

Segue um agradecimento caloroso a todos os que dedicaram o seu tempo e atenção ao Congresso anual de Direito Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade do Porto e aos autores cujos esforços de investigação se vêm agora divulgados pelo público em geral.

Prometemos a 3ª edição do III Congresso de Direito Fiscal brevemente, após a realização do nosso Congresso anual de 2012.

Porto, 4 de maio de 2012.

A Directora do CIJE e Coordenadora do Congresso,
Glória Teixeira

AS MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA E A SUPERVISÃO DOS TRIBUNAIS — PERSPETIVAS E PROSPETIVAS

ANÍBAL AUGUSTO RUIVO FERRAZ

Juiz Desembargador do Tribunal Central Administrativo Sul

1. BREVE PERSPETIVA DE CARIZ ESSENCIALMENTE HISTÓRICO

As “manifestações de fortuna” sobre que me proponho refletir neste conceituado fórum, apesar de, imediatamente, nos poderem transportar para temas com a mesma semântica dos presentes tempos de crise profunda e global, correspondem, única e exclusivamente, a um dos, disponíveis no nosso ordenamento jurídico-tributário, métodos de avaliação indireta da matéria/rendimento tributável, em cédula de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares/IRS.

Identificado e restringido o objeto desta comunicação, logo, emerge, para efeitos da sua melhor compreensão, a necessidade de olhar o momento e as condições da respetiva génese, concretamente, no ano de 2000 e por virtude da publicação da Lei n.º 30-G/2000, de 2 de dezembro, com início de vigência em 1 de janeiro de 2001.

Entre nós, a Lei Geral Tributária/LGT, desde 1 de janeiro de 1999, ao dispor, em geral, sobre os procedimentos de avaliação da matéria tributável, positivou a chamada “avaliação indireta”, configurada como método de determinação daquela, a utilizar em alternativa, quando não é possível a quantificação direta ou exata através dos elementos declarados pelo contribuinte ou por terceiros e, ainda, nas situações em que o método legalmente aplicável é, imperativamente, um método não direto de determinação da base tributável. Sujeita a uma designação inovadora, esta metodologia mostra-se, contudo, enraizada e dá continuidade, tendencialmente melhorada, sobretudo, a nível sistemático, aos pretéritos “métodos indiciários”, previstos nos CIRS e CIRC, às “estimativas” ou “presunções” afirmadas pelo CIVA e, ainda, aos meios que, sem nome próprio, permitiam, à Direção-Geral dos Impostos/DGCI, fixar rendimentos coletáveis, nos termos do art. 66.º, n.º 2, CIRS.

De início, dando satisfação à firme exigência de a avaliação indireta só poder ter lugar nos casos e condições taxativamente previstos na lei, o legislador impôs a respetiva efetivação apenas em três casos, concretamente:

- Regime simplificado de tributação;

- Impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável;
- A matéria tributável do sujeito passivo afastar-se significativamente para menos, sem razão justificada, da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica, referidos na LGT. Registe-se que dois dos casos consubstanciam total novidade, o regime simplificado e a aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica, enquanto o restante traduz a reposição e consequente manutenção do caso paradigmático de operatividade dos métodos indiciários.

Apontando, explicitamente, tratar-se da implementação de “Medidas de administração tributária e de combate à evasão e fraude fiscais”, a já referenciada geradora Lei n.º 30-G/2000 veio adicionar, ao número inicial de casos, legítimos e legais, de utilização da avaliação indireta, dois outros, a saber:

- Os rendimentos declarados em sede de IRS afastarem-se significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo, nos termos do aditado art. 89.º-A LGT;
- Os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, ou em três anos durante um período de cinco.

Além de ser patente o inequívoco propósito do legislador na afirmação de este incremento dos casos de possível recurso a métodos indiretos de avaliação tributária ter subjacente o ataque a detetados e muito sintomáticos casos de evasão fiscal, desde logo, no campo de incidência do IRS, não posso deixar de identificar uma causa que, me parece, deu azo, por oportunistas e egoístas atuações, à situação que exigiu esta inadiável intervenção legislativa, de sentido corretivo.

A Reforma Fiscal de 1989, no quadrante da novel tributação do rendimento, deu particular ênfase à opção de erigir a declaração do contribuinte em vértice cimeiro e condicionante do procedimento de determinação do rendimento coletável, tendência que se viu reforçada e fortemente sedimentada quando a LGT deu corpo à presunção, legal, de verdade e boa fé, com respeito às declarações dos contribuintes, apresentadas nos termos previstos na lei e aos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, na condição de estas se mostrarem

organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal. Ora, a solução do primado da declaração, firmada com o objetivo de simplificar a mecânica tributária e pressupondo uma adequada responsabilidade cívica de todos, desde cedo deu mostras de se vir a tornar em veículo que, ostentando matrícula legal, propiciava, no âmbito de algumas categorias de rendimentos, gincana capaz de contornar os postos de cobrança do imposto equivalente aos proveitos realmente auferidos. A nossa memória com rapidez nos transporta para os “novos ricos” da década de 90 do século ido e identifica contribuintes, cumpridores, que declaravam proveitos de salário mínimo a par de despesas, para dedução à coleta, com educação dos filhos em distintos colégios ingleses!...

Traçado o cenário, menos técnico, em que emergiu a temática das “manifestações de fortuna”, resta mencionar, por, entre o mais, ter dado origem a problemas de compatibilização e delimitação de fronteiras, a instituição, pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro (OE/2005), de mais um, e até à data derradeiro, caso em que se pode efetuar avaliação indireta; trata-se da existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo num mesmo período de tributação, mudado, por iniciativa da Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro, para acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a €100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

2. PERSPETIVAS JURISPRUDENCIAIS

Antes de referenciar os entendimentos dos nossos tribunais superiores, que reputo mais significativos no campo das “manifestações de fortuna”, abro uma chaveta para justificar a parcela do título, desta exposição, que alude a “supervisão”. Mais do que a empírica relação entre fortuna e capital, a refletir o resultado de aplicações financeiras, ocorridas em mercados regulados e supervisionados, o termo utilizado pretende traduzir a importância da temática, no universo judiciário, decorrente da imposição legislativa de a decisão de avaliação da matéria tributável, pelo versado método indireto, poder ser sujeita a recurso judicial, para o tribunal tributário, com efeito suspensivo e a tramitar como processo urgente, o qual afasta a aplicação do

procedimento de revisão da matéria tributável, imprescindível para a impugnação judicial, nos demais casos de aplicação de métodos indiretos, com base em erro na quantificação da matéria coletável e/ou nos pressupostos da sua utilização.

1. Na linha desta singularidade, a primeira e unânime posição que se regista na jurisprudência corresponde à que afirma a natureza de ato destacável, quanto à decisão de avaliação pelo método indireto das manifestações de fortuna, regulado no art. 89.º-A LGT.

Como sabemos, por regra, o ato de determinação da matéria tributável, no respeito pelo princípio da impugnação unitária, positivado no art. 54.º CPPT (com o complemento do art. 66.º LGT), não é suscetível de impugnação contenciosa/judicial autónoma, apenas podendo ser visado na impugnação do correspondente ato tributário de liquidação, onde existe a possibilidade de coligir qualquer ilegalidade registada naquela fase pretérita, de estabelecimento da matéria tributável.

Ora, 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.

Assim, 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 (e não com força de caso julgado, como, amiúde, se invoca, erradamente, por este ser exclusivo das decisões judiciais).

Em suma, “a decisão de avaliação da matéria coletável pelo método indireto do art. 89.º – A da Lei Geral Tributária constitui ato que, embora preparatório da liquidação (em sentido estrito), assume a natureza de ato prejudicial ou ato destacável, pois que, desde logo, define uma situação jurídica, inserindo-se nas relações intersubjetivas e condicionando irremediavelmente a decisão final”. Ou seja, se tal decisão não for atacada por meio de recurso, para o tribunal tributário, transforma-se em assunto encerrado, mesmo que enferme de ilegalidade.

2. Caso versado, também, em sintonia, pela nossa jurisprudência, teve a ver com pretensões da administração tributária/AT de incluir as prestações suplemen-

tares (de capital) no campo 5, “Suprimentos e empréstimos”, das manifestações de fortuna previstas na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A LGT.

Antes de avançar a solução preconizada, importa anotar que, 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. Assim, por ordem de previsão legal, as “Prestações suplementares” encontram-se previstas e reguladas nos arts. 210.º a 213.º do Código das Sociedades Comerciais/CSC, integrados no capítulo das “Obrigações e direitos dos sócios”, cumprindo destacar que têm sempre dinheiro por objeto, não vencem juros e pressupõem serem permitidas, autorizadas exigir, pelo contrato de sociedade. Já o “Contrato de suprimento”, positivado e regulamentado nos arts. 243.º a 245.º do CSC (em capítulo próprio, com essa mesma epígrafe), traduz “o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência”.

Não olvidando esta objetiva diversidade, os tribunais afastaram os propósitos da AT com uma dúplice ordem de razões:

- Por um lado, os índices, que consubstanciam as manifestações de fortuna previstas na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A LGT, equivalem a normas de incidência objetiva de IRS, deslocadas do respetivo Código, integrando aqueles a espécie de acréscimos patrimoniais não justificados, aludidos no art. 9.º, n.º 1, alínea d), CIRS, pelo que os conceitos que utilizam são insuscetíveis de integração analógica, dado a incidência ser matéria sujeita à reserva de lei fiscal (arts. 103.º, n.º 2, 165.º, n.º 1, al. i) da Constituição da República Portuguesa/CRP, 8.º, n.º 1, e 11.º, n.º 4, da LGT);
- Por outra via, tangente, a letra da lei é explícita e inequívoca, melhor, taxativa, na menção a “suprimentos (e empréstimos)”, sendo, totalmente, irrealista que o legislador desconhecesse a existência legal das, como vimos, diferentes e singulares “prestações suplementares” e a necessidade de, querendo sujeitá-las, as identificar, mencionar, expressamente. Acresce

que esta problemática tem de ser pensada e avaliada por forma não conflituante com a circunstância de laborarmos no campo específico e privativo da avaliação indireta da matéria tributável, logo, a solução a adotar implica o respeito pela natureza subsidiária desta modalidade de avaliação com relação à de avaliação direta (regime regra) e, sobretudo, o cumprimento da determinação legal de só ter lugar nos casos e condições, taxativamente (“expressamente”), previstos na lei – arts. 81.º, n.º 1, 85.º, n.º 1, 87.º e segs. da LGT.

3. Entendimento jurisprudencial, ainda, consensual, é o registado no âmbito de caso com os contornos que seguem: notificados do projeto de decisão de aplicação do método indireto (das manifestações de fortuna) para determinação do rendimento sujeito a IRS, os contribuintes, em sede de direito de audição, vieram alegar terem, entretanto, apresentado nova declaração modelo 3, de substituição, referente ao ano sob escrutínio, onde acrescentaram rendimentos de trabalho dependente percebidos no estrangeiro.

O Supremo Tribunal Administrativo/STA, indicando que, no nosso ordenamento jurídico, vigora o princípio declarativo e importa a tributação dos rendimentos reais, expendeu que tal declaração substitutiva deveria, em qualquer circunstância, ser tomada em consideração, desde que apresentada nos termos e prazos do art. 59.º do CPPT. Contudo, sendo esta a regra básica, o apuramento da matéria tributável só é feito com base na declaração do contribuinte se este fornecer à AT os elementos indispensáveis à verificação da sua situação tributária. Isto equivale a dizer que, estando a AT vinculada a liquidar o imposto devido com base no declarado pelo contribuinte, em paralelo e sintonia, assiste-lhe o direito de proceder ao controlo *a posteriori* dos factos com relevância tributária por aqueles inscritos na declaração definitiva de rendimentos, atuação que pode, entre outras, levar à queda da presunção de veracidade inerente às declarações dos contribuintes.

Nesta linha, como alerta para os Srs. Juízes, deve ter-se presente 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 facto jurídico superveniente, a considerar nos termos e para os efeitos do art. 663.º CPC.

4. Antes de me debruçar, mais aturadamente, sobre duas situações menos pacíficas, ao jeito informativo, julgo adequado patentear as seguintes notas, relevantes e sedimentadas:

- O ónus que impende sobre o sujeito passivo, nos termos do n.º 3 do art. 89.º-A LGT, apenas lhe exige, porque deixa de valer a presunção de veracidade do que declarou, a prova quanto à fonte das manifestações de fortuna evidenciadas, para determinar se as mesmas foram omitidas à declaração para efeitos de IRS; no exemplo, frequente, da 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;
- O art. 146.º-B, n.º 3, CPPT, quando exige que a prova a produzir, pelo contribuinte, no recurso judicial da decisão de avaliação pelo método indireto por manifestações de fortuna, seja “exclusivamente” documental, é, de forma generalizada, julgado inconstitucional, residindo a desconformidade constitucional, vincadamente, na violação do princípio do direito a um processo equitativo;

4.1. Ainda no campo do respeito pela Constituição, importa referenciar ser, pelo menos, maioritária a jurisprudência que vai no sentido da constitucionalidade de várias das soluções implementadas no art. 89.º-A LGT, não colhendo os apontamentos de desrespeito, nomeadamente, do princípio da capacidade contributiva.

5. A primeira situação problemática, das duas que anunciei, é relativa a um caso de aplicação do disposto na al. f) do n.º 1 do art. 87.º LGT, quando, na sua redação originária, permitia a realização de avaliação indireta, por existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciado pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Concretamente, no ano de 2006, um contribuinte declarou o rendimento global líquido de € 5414,42, sendo certo que, no mesmo ano, teve um aumento do seu património de € 472.502,58, originado pela inscrição matricial e inerente avaliação de um prédio urbano. O sujeito passivo em causa havia adquirido em 1990 um

prédio rústico, que veio a dar origem a um urbano (terreno para construção?), onde surgiu uma edificação, a que foi concedido alvará de licença de utilização para serviços de restauração ou bebidas, condição em que foi avaliado e inscrito na matriz predial respetiva.

Por maioria (dois contra um), no STA foi decidido que, configurando a al. f) do art. 87.º LGT uma cláusula geral, atípica ou norma “aberta”, o probatório disponível apontava para que a AT comprovara evidenciar o contribuinte um acréscimo de património em medida superior a um terço dos rendimentos por si declarados no mesmo período de tributação, sendo irrelevante que o registado “acrécimo patrimonial” decorresse apenas da avaliação predial efetuada, uma vez que “a fonte de qualquer valor patrimonial é sempre, como é natural, o valor real do bem avaliado, e nunca a avaliação deste, que é meramente declarativa ou certificativa”.

Ora, o pertinente voto de vencido suscitou a questão de, podendo o resultado da avaliação indireta ter efeitos em sede de IRS, nos termos do art. 89.º-A, n.º 5, LGT (estabelece a fórmula de cálculo do rendimento tributável, a enquadrar na categoria G), ser “absolutamente desconforme ao espírito do imposto a tributação de um acréscimo patrimonial não realizado, resultante de uma avaliação fiscal”.

Com todo o respeito devido, parece-me acutilante e justificada a reserva colocada nesta declaração de voto, enquanto indutora de cautela no tratamento de situações em que o aumento do património é potencial, não se traduz na realização contemporânea de rendimento efetivo, auferido, como acontece, por regra, com o aumento dos valores patrimoniais tributários, decorrente de procedimentos de avaliação, que podem ter as mais diversas justificações. Quero com isto significar e partindo do caso transmitido, não dever ter o mesmo tratamento a situação de a avaliação predial ser referente a uma alteração da natureza do prédio envolvido ou relativa a um mesmo prédio que, por imperativo legal, é sujeito a nova fixação do valor patrimonial tributário.

6. A segunda situação controvertida respeita aos casos em que, por parte do sujeito passivo, é feita justificação parcial do montante de detetada manifestação de fortuna, isto é, este, no cumprimento do ónus da prova inscrito no art. 89.º-A, n.º 3, LGT, consegue demonstrar que é outra, não sujeita a declaração, a fonte de

rendimento de uma parcela do valor apontado como manifestação de fortuna; por exemplo, do preço de €300.000,00 pago por um imóvel, o contribuinte comprova que €200.000,00 foram obtidos pela contração de empréstimo bancário.

O desalinhamento na decisão de casos deste tipo vai ao ponto de o pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA haver começado por não atribuir qualquer tipo de relevância ao facto de o sujeito passivo comprovar em parte a origem do rendimento utilizado na aquisição de valor relevante como manifestação de fortuna, enquanto, mais recentemente, por maioria (seis contra quatro), se assentou em que, não havendo lugar a subtração do valor justificado ao valor de aquisição, para efeitos de aferir da legal utilização do método indireto, positivado no art. 89.º-A LGT, devendo este operar, *inter alia*, desde que exista uma desproporção superior a 50%, para menos, entre o rendimento líquido declarado e o rendimento padrão, ou seja, 20% do valor de aquisição, é, contudo, imperioso e imprescindível, no momento da fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial, em IRS, fazer relevar a importância parcial justificada, sob pena de se cair em manifesto excesso na quantificação da matéria tributável, vício, só por si, implicante de ilegalidade do ato respetivo e da conseqüente anulação judicial. Registo, para melhor compreensão, que o primeiro entendimento mencionado se apoia na premissa de que em nenhuma situação a lei manda subtrair, ao valor de aquisição, o valor justificado por outras fontes, para calcular o rendimento padrão. Acrescenta que, estando em causa o combate à evasão fiscal, a única solução razoável “é a exigência da prova de meios ou rendimento igual, no mínimo, ao “valor de aquisição” das “manifestações de fortuna evidenciadas””.

Pessoalmente, sem prejuízo do apoio que a letra da lei fornece a este entendimento, de total irrelevância da justificação parcial e, ainda, da dificuldade sentida, pela via alternativa, perante a crítica de veicular uma solução que pressupõe ser o mecanismo legal em apreço peça integrante de um comum procedimento de determinação da matéria tributável por avaliação indireta, já optei pelo veredicto mais recente, dos dois em latente confronto, sugestionado pela constatação de operar uma hermenêutica mais conforme aos princípios constitucionais, da igualdade, da capacidade contributiva, da tributação dos rendimentos reais e do Estado de Direito Democrático.

II CONGRESSO de **DIREITO FISCAL**

A presente publicação reúne algumas das apresentações realizadas no II Congresso de Direito Fiscal, de especialistas nacionais e europeus, e ainda as melhores dissertações de mestrado, apresentadas concisamente nesta obra, recentemente arguidas e defendidas com sucesso na Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

Apresenta-se como uma obra especializada, dedicada não só a profissionais especializados na área da fiscalidade como também ao universo académico, este último cada vez mais largo e dinâmico.

Prometemos a obra do III Congresso de Direito Fiscal brevemente, após a realização do nosso Congresso anual de 2012.

Apoio:



REVISTA
Fiscal

www.vidaeconomica.pt
<http://livraria.vidaeconomica.pt>

