

Acórdãos STA**Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo**

Processo:	097/09
Data do Acórdão:	06-05-2009
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	JORGE LINO
Descritores:	IRS AVALIAÇÃO FISCAL MÉTODOS INDIRECTOS MATÉRIA COLECTÁVEL
Sumário:	<p>Tem fundamento legal a realização da avaliação indirecta da matéria colectável em IRS do ano de 2006, nos termos da alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, quando o património do contribuinte evidencia um acréscimo no valor de € 472.502,58, injustificado em face do rendimento global líquido de € 5.414,42 declarado para tributação nesse mesmo ano.</p> <p>Relator: JORGE LINO</p>

Nº Convencional:	JSTA00065704
Nº do Documento:	SA220090506097
Data de Entrada:	28-01-2009
Recorrente:	DIRGER DOS IMPOSTOS
Recorrido 1:	A...
Votação:	MAIORIA COM 1 VOT VENC

Meio Processual:	REC JURISDICIONAL.
Objecto:	SENT TAF COIMBRA PER SALTUM.
Decisão:	PROVIDO.
Área Temática 1:	DIR FISC - IRS.
Recusa Aplicação:	LGT98 ART87 ART75 N1 ART89-A. L 30-G/2000 DE 2000/12/29. L 55-B/2004 DE 2004/12/30.
Referência a Doutrina:	SALDANHA SANCHES AS AVALIAÇÕES DO IVA E OS DEVERES DE COOPERAÇÃO DOS RETALHISTAS IN FISCO N2 DE 1998/11/15.

Aditamento:**▼ Texto Integral**

Texto Integral:	<p>1.1 O Director-Geral dos Impostos vem recorrer da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, que deu provimento ao recurso interposto por A... para anulação do despacho «segundo o qual foi fixado para o ano de 2006, por métodos indirectos, nos termos dos artigos 89.º-A da LGT e 65.º do CIRS, os rendimentos líquidos no valor de € 202.352,47».</p> <p>1.2. Em alegação, a entidade recorrente formula as seguintes conclusões.</p> <p>1. É incorrecto qualificar qualquer dos factos presentes nos autos como manifestação de fortuna. A</p>
-----------------	--

Sentença recorrida não se limita a fazer uso impróprio do conceito de manifestação de fortuna - que é inaplicável aos factos - e mistura-o com a figura prevista no artigo 87.º, alínea f), a ponto de as confundir no recorte e na disciplina procedimental.

2. Em primeiro lugar, manifestação de fortuna é conceito que tem um significado jurídico-tributário rigoroso que se esgota nos factos típicos previstos nos números 1 e 4 do artigo 89.º-A da LGT.

3. Ora, a decisão recorrida está fundamentada no disposto no artigo 87.º, alínea f) e, portanto na verificação de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

4. Os factos presentes a juízo atestam que o valor patrimonial dos bens imóveis do recorrente era de € 176.963,38 no ano 2005 e que passou a ser de € 649.465,96 no ano 2006. Estes dados revelam que houve um acréscimo patrimonial de € 472.502,58.

5. Por outro lado, no ano 2006 o rendimento global líquido declarado para efeitos de tributação em IRS foi € 5.414,42.

6. Logo, existe a desproporção requerida na alínea f) do artigo 87.º da LGT e, por isso, teria que ser iniciado um procedimento de avaliação indirecta.

7. E só no âmbito do procedimento de avaliação indirecta é que será apurado se essa desproporção corresponde ou não rendimento tributável não declarado, cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte do acréscimo patrimonial evidenciado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT.

8. Os pressupostos inscritos na alínea f) do artigo 87.º para abrir o procedimento de avaliação indirecta são objectivos. Por um lado, é requerida a existência de um acréscimo patrimonial e, pelo outro, o rendimento declarado. Se a divergência não justificada entre um e outro for de, pelo menos, um terço, ter-se-á forçosamente que iniciar um procedimento de avaliação indirecta no âmbito do qual é ao contribuinte que cabe o ónus da prova.

9. Do que tratam os autos é da aplicação de um método de tributação indirecto, isto é, de um método que prescinde da captura rigorosa da realidade e, portanto, da qualificação dos rendimentos de acordo com o respectivo facto gerador - coisa que só é possível quando a tributação é directa - para perseguir indícios de capacidade contributiva que tributa mesmo sem qualificar os rendimentos quanto à fonte.

10. Tal tributação concretiza-se como rendimento enquadrável na categoria G do IRS, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 89.º-A da LGT. O que não significa que se tratam de rendimentos qualificáveis como mais-valias. Por definição, na tributação indirecta ignora-se o facto gerador da capacidade contributiva ou não é possível quantificá-la, pois se fosse conhecida a fonte do rendimento e a medida deste, a tributação teria forçosamente que ser directa e de acordo com o catálogo típico das normas de incidência positiva.

11. Logo, os valores a tributar indirectamente nos termos dos artigos 87.º e 89.º-A da LGT não constituem mais-valias (se o fossem teriam que ser qualificados de acordo com as normas de incidência da categoria G). São encaminhados para a categoria G apenas para efeitos de englobamento e não por serem qualificados do rendimentos de mais-valias.

12. Portanto, toda a argumentação presente na Sentença, que elabora à volta do qualificação do rendimento como mais-valias e da necessidade de estas serem realizadas e não meramente potenciais ou latentes, é absolutamente inconsistente com o disposto nos artigos 87.º e 89.º-A da LGT, na medida em que estes tratam de métodos de tributação indirecta que, por definição, pressupõem exactamente a impossibilidade de qualificar os rendimentos quanto à fonte.

13. A alínea f) do artigo 87.º manda abrir o procedimento de avaliação indirecta à vista da verificação de três pressupostos ou indícios, todos eles objectivos: um acréscimo patrimonial, um rendimento declarado e a divergência não justificada entre um e outro de, pelo menos, um terço.

14. A razão de ser do procedimento tributário de avaliação indirecta é precisamente a de conferir esses indícios, escrutinar a realidade que eles indiciam para confirmar se existe um não rendimento tributável encoberto atrás deles. É no procedimento que se irá apurar se esses indícios não são consistentes ou se a capacidade contributiva indiciada através deles não existe ou não é tributável. Esta conclusão tira-se facilmente à vista do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A.

15. O que mais sobressai do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A é que nesta classe de procedimento tributário há uma inversão do ónus da prova. "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 patrimonial ou o consumo evidenciados". Portanto, à Administração Tributária cabe a prova dos factos que fazem deflagrar o procedimento de avaliação indirecta, e esses são os tipificados na alínea f) do artigo 87.º. Ao contribuinte cabe toda a prova destinada a ilidir ou enfraquecer o corolário presuntivo que a lei tira desses indícios e que é o de que existe um rendimento tributável não declarado.

16. Logo, não é ao órgão da Administração Tributária que é exigível a prova de que o acréscimo patrimonial não se registou no ano em causa ou não se registou todo no ano em causa, de que houve valorizações paulatinas não reflectidas no valor patrimonial tributário, de que este resulta de simples mudança das regras de avaliação ou de quais foram os custos de edificação do imóvel.

17. Nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A, tudo isso era ónus do recorrente.

18. Por isso, não faz sentido reclamar essa prova da Administração Tributária.

19. Se assim fosse perder-se-ia a razão de ser deste procedimento de avaliação indirecta, pois sempre que a Administração Tributária estivesse em condições de satisfazer todos aqueles requisitos de prova também estaria em condições de, se fosse caso disso, tributar os rendimentos sem necessidade de recorrer a métodos indirectos.

Nestes termos e nos mais de direito que VExas. doutamente suprirão, deve ser revogada a sentença recorrida por repercutir uma interpretação incorrecta do disposto nos artigos 87.º, alínea f) e 89.º-A, n.ºs 3 e 5, da Lei Geral Tributária e por, no caso, estarem verificados todos os pressupostos da avaliação indirecta e ser legal o acto de fixação recorrido.

1.3 O recorrido A... contra-alegou e apresentou as seguintes conclusões.

I. Nem a avaliação de um imóvel nem a valorização de um imóvel de que o titular dos rendimentos é proprietário constituem «per se» acréscimo de património ou consumo evidenciado pelo sujeito passivo.

II A Administração Tributária partiu do valor fixado numa avaliação para inferir que tal valor configurava um acréscimo patrimonial ou consumo evidenciado face ao valor declarado pelo sujeito passivo em sede de IRS, deslocando, assim, o ónus da prova para o sujeito passivo.

III. Era à Administração Tributária que incumbia descobrir a verdade material sobre o rendimento manifestado na edificação do imóvel para afirmar que tais rendimentos divergiam dos rendimentos declarados no mesmo ano.

IV. Partir do valor fixado em avaliação ao imóvel do sujeito passivo e considerá-lo como «acrécimo de património» ou «consumo evidenciado», comparar aquele valor com o montante de rendimentos declarados para efeitos de IRS pelo mesmo sujeito passivo e concluir pela existência de «divergência não justificada» a que se refere a alínea f) do art. 87.º da LGT, para, seguidamente, qualificar a dita divergência como «manifestação de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados» nos termos do n.º 5 do art. 89.º-A da mesma LGT, constitui uma utilização abusiva das disposições legais citadas.

V. O erro de raciocínio manifestado pela Administração Tributária em apresentar como fundamento duma proposição a demonstrar (que o valor patrimonial fixado constitui um «acrécimo de património ou um consumo evidenciado pelo sujeito passivo») a mesma proposição sob outras palavras (o valor patrimonial fixado constitui uma «manifestação de fortuna por divergência não justificada»), para, além duma petição de princípio, constituir uma ilegalidade por falta de pressuposto de facto.

VI. Assim sendo, foi feita uma errada subsunção da situação fáctica do sujeito passivo aos invocados art. 87.º, alínea f) e 89.º-A, n.º 5 da LGT.

Termos em que, para além da louvação na dita sentença recorrida, deverá ser negado provimento ao recurso.

1.4 O Ministério Público neste Tribunal emitiu o seguinte parecer.

Alega a recorrente Fazenda Pública que a decisão recorrida está fundamentada no disposto no artigo 87.º, alínea f) e, portanto, na verificação de divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Mais acrescenta que os factos presentes a juízo atestam que o valor patrimonial dos bens imóveis do recorrido era de € 176.963,38 no ano 2005 e que passou a ser de € 649.465,96 no ano 2006.

Por outro lado, no ano 2006 o rendimento global líquido declarado para efeitos de tributação em IRS foi € 5.414,42.

E daqui conclui que existe a desproporção requerida na alínea f) do artigo 87.º da LGT e, por isso, teria que ser iniciado um procedimento de avaliação indirecta.

A nosso ver carece de razão.

A questão passa pela interpretação do referido artº 87º, nº 1, al. f) da Lei Geral Tributária e, nomeadamente do conceito de acréscimo de património ali acolhido.

Nos termos do artº 87º, nº 1, al. f) da Lei Geral Tributária a avaliação indirecta só pode efectuar-se em caso de existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação (redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro).

Por sua vez dispõe o nº 5 do artº 89-A da Lei Geral Tributária que no caso da alínea f) do artigo 87.º, se considera como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação.

Ora no caso a Administração Fiscal partiu do valor fixado em avaliação ao imóvel do sujeito passivo, considerou-o como «acrécimo de património» e, comparando aquele valor com o montante de rendimentos declarados para efeitos de IRS pelo mesmo sujeito passivo concluiu pela existência de

«divergência não justificada» a que se refere a alínea f) do art. 87º da LGT, para, seguidamente, qualificar a dita divergência como «manifestação de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados» nos termos do n.º 5 do art. 89º-A da mesma Lei Geral Tributária.

Não nos parece que tenha sido feita a melhor interpretação do conceito de acréscimo de património trazido ao referido normativo da Lei Geral Tributária, tendo presente a intenção do legislador ao aditar a al. f) do art.º 87º da Lei Geral Tributária pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro - Lei de Orçamento do Estado para 2005.

Como decorre do referido diploma legal o legislador houve por bem alargar as possibilidades de avaliação indirecta a outros casos em que o sujeito passivo evidencie num determinado ano um acréscimo de património ou um consumo que divirja justificadamente dos rendimentos declarados nesse ano em, pelo menos, um terço.

Ora no caso subjude o acréscimo patrimonial não resulta da aquisição de imóveis ou de outros bens de consumo e mostra-se justificado pela valorização decorrente da avaliação ao imóvel do sujeito passivo efectuada pela Administração Fiscal

Trata-se da valorização de um imóvel que já se encontrava no património do contribuinte e que não foi adquirido nem vendido no exercício em causa.

Os ganhos decorrentes da sua valorização não devem ser vistos como verdadeiros incrementos patrimoniais.

Ou, por outras palavras, na expressão de José Guilherme Xavier de Basto, «São meros paper gains sem materialidade para serem objecto de imposto».

Bem andou a decisão recorrida ao concluir que a valorização de um imóvel não constitui acréscimo de património para os efeitos do referido normativo, porque não permite evidenciar por si só a aplicação nesse imóvel de rendimentos do sujeito passivo no exercício em causa, e, por conseguinte, manifestar fortuna.

Termos em que somos de parecer que o recurso não merece provimento, devendo ser confirmado o julgado recorrido.

1.5. Tudo visto, cumpre decidir, em conferência.

Em face do teor das conclusões da alegação e da contra-alegação, bem como da posição do Ministério Público, a questão que aqui se coloca é a de saber se a presente situação é justificadora, ou não, de avaliação indirecta do rendimento do contribuinte para efeitos de tributação em IRS do ano de 2006.

[A problemática do valor indirectamente estimado para sujeição a IRS é questão que não vem trazida para apreciação no presente recurso].

2.1. Em matéria de facto, a sentença recorrida assentou o seguinte.

1. Em cumprimento das ordens de serviço n.ºs OI 2007 01558 e OI 2007 01559 de 2007.08.10, a Divisão de Prevenção e Inspeção Tributária I - Equipa L da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra procedeu a exame à escrita do Recorrente, a qual foi concluída em 2008.04.17 e deu origem a um projecto de relatório de fiscalização que lhe foi notificado através do ofício n.º 3774, de 2008.04.21. Cfr. ponto II A. e IX do relatório final inserto no processo administrativo em apenso.

Não foi junto o projecto do relatório, mas não se trata de matéria controvertida nos autos.

2. O Recorrente exerceu o direito de audição.

Cfr. ponto IX do relatório final inserto no processo administrativo em apenso.

Não foi junto documento que o comprove, mas também não é matéria controvertida nos autos.

3. Em 2008.05.07, foi elaborado o relatório final nos termos que constam do documento de fls. 2 a fls. 23 do apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«3.1 - O aumento do património tem origem na inscrição matricial do empreendimento sito na, "...» - art.º urbano 3552 da freguesia de Semide, e este imóvel deveria ser registado no ano de 2006, em conformidade com o previsto no art.º 10º, n.º 1, al. c) do CIMI (Código do Imposto Municipal Sobre Imóveis, doravante designado por CIMI), ou seja, o prédio foi ocupado a partir de 11 de Março de 2006 (data do primeiro evento conhecido) e posteriormente no mesmo ano em outros eventos que se encontram identificados por datas no capítulo V.

Dado que o sujeito passivo declara no ano de 2006 um rendimento global líquido de € 5.414,42, - declaração mod. 3 de IRS no ano de 2006 - encontra-se configurada a situação prevista no art.º 87º, al. j) da LGT».(...)

No quadro seguinte evidencia-se o apuramento do incremento patrimonial previsto no art.º 9º, n.º 1, al. d) do CIRS:

ANO DE 2006

<i>AUMENTO DO PATRIMÓNIO (a) € 649.465,96 – (b) € 176.963,38</i>	<i>472.502,58</i>
<i>RENDIMENTO DECLARADO (GLOBAL LÍQUIDO) – IRS DE 2006 + ACEITE DTª AUDIÇÃO (c)</i>	<i>11.052,27</i>
<i>DIVERGÊNCIA ENTRE O ACRÉSCIMO DO PATRIMÓNIO E O REND. DECLARADO</i>	<i>461.450,31</i>
<i>VALORES ACEITES PARA JUSTIFICAR A DIVERGÊNCIA – RESGATES</i>	<i>- 150.858,90</i>
<i>VALORES ACEITES PARA JUSTIFICAR A DIVERGÊNCIA – RECEB. POR ACORDO TRIBUNAL</i>	<i>- 54.868,00</i>
<i>VALORES ACEITES PARA JUSTIFICAR A DIVERGÊNCIA - DIF. ENTRE EMP. E SUBS FUNDO</i>	<i>- 64.423,49</i>
<i>RENDIMENTO DA CATEGORIA G</i>	<i>191.299,92</i>

(a) - Valor patrimonial correcto em 2006, porque a avaliação do prédio urbano inscrito sob o artigo 3552, da freguesia de Semide deveria ser efectuada em 2006 (ver justificação a fls. 9 e 10), sendo o cálculo para 2006 igual ao de 2007.

(b) - Valor do património em 2005

Extracto de pág.s 10 e 16 do relatório, fls. 11 e 17 do processo administrativo em apenso.

Cfr. também fls. 44 e seguintes dos autos (doc. n.º 2 junto pelo Recorrente).

4. O Recorrente foi notificado do relatório a que alude o n.º anterior através de carta registada com aviso de recepção, datada de 2008.05.09

Ofício n.º 4360; doc. de fls. 43 dos autos.

5. Em 2008.06.04, o Sr. Chefe da Divisão de Inspeção Tributária 1 da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra lavrou o seguinte

DESPACHO

Assunto: Revogação do despacho de fixação do Rendimento Colectável do IRS do ano de 2006, referente ao sujeito passivo A... e esposa.

1. Na sequência do procedimento inspectivo efectuado com base na Ordem de Serviço n.º 01200701558 ao contribuinte "A...", NIF 161868126 e esposa "B...", NIF 189867825, a Inspeção Tributária apurou, por avaliação indirecta e nos termos Artº 89-A da Lei Geral Tributária (LGT), E 202.352,47 de Rendimento Global Líquido para efeitos de tributação em IRS do ano de 2006, que foi proposto para fixação, conforme consta do Relatório elaborado pelo inspector tributário "C..." e confirmado pelo Coordenador da Equipa, em 07-05-2008.

2. A proposta de fixação do Rendimento Global Líquido, atrás referida, mereceu a concordância do Chefe de Divisão da D.I.T.-I, por despacho de 2008-05-08, exarado no Relatório Final de Inspeção Tributária, no uso da delegação de competências, que lhe foram atribuídas pelo Sr. Director de Finanças de Coimbra (aviso n.º 10425/2008-DR, II Série, n.º 67, de 04/04/2008).

3. O Relatório Final de Inspeção Tributária foi notificado ao contribuinte pelo Ofício n.º 4360, de 2008-05-09.

4. Da notificação do Relatório Final consta o direito do contribuinte a reclamar contra a fixação da matéria tributável por métodos indirectos, através do pedido de revisão, a apresentar no prazo de 30 dias, nos termos do artº. 91º da Lei Geral Tributária.

5. Tendo o sujeito passivo sido notificado, em 13-05-2008, ainda não deu entrada nesta Direcção de Finanças qualquer petição.

6. Nesta data, ao proceder à revisão do processo, verifiquei que a fixação por avaliação indirecta do Rendimento Tributável do IRS, nos termos do Artº. 89-A da Lei Geral Tributária, é da competência do Director de Finanças, ou seu substituto legal, sem possibilidade de delegação, conforme n.º 7 do referido artigo.

7. Assim, não tendo proferido o despacho do Relatório Final de Inspeção Tributária na qualidade de "Director de Finanças, em regime de substituição" o mesmo enferma de vício de forma, por incompetência do despachante para a prática do "acto de fixação", por inobservância do disposto no Artº. 89-A da Lei Geral Tributária, pelo que revogo o despacho exarado no Relatório Final de Inspeção Tributária, em 08-05-2008, mas apenas na parte referente à fixação do Rendimento Colectável do IRS de 2006, mantendo-se para todos os efeitos legais a confirmação do Relatório Final de Inspeção Tributária que foi notificado ao contribuinte, de cuja competência fui investido por despacho de Delegação de Competências (Aviso n.º 10425/2008-DR, II Série, n.º 67, de 04/04/2008).

8. Assim, sendo do Director de Finanças a competência para afixação do Rendimento Colectável do IRS, nos termos do Artº. 89-A da Lei Geral Tributária, vai o processo ser submetido à sua apreciação, para decidir sobre afixação proposta pela Inspeção Tributária, da qual caberá recurso para o Tribunal Tributário, nos termos do n.º 7 do Artº. 89-A da Lei Geral Tributária, e não reclamação nos termos do Artº 91 da mesma Lei (...)

Fls. 68 dos autos (doc. junto pelo Recorrente, no impugnado na sua origem nem no seu teor pela parte contrária e, por isso, valorado positivamente pelo Tribunal.

6. O Recorrente foi notificado do relatório a que alude o n.º anterior através de carta registada com aviso de recepção, datada de 2008.06.04.

Ofício n.º 5159; doc. de fls. 67 dos autos, junto pelo Recorrente.

7. Em 2008.06.09, o Sr. Chefe da Divisão de Inspeção Tributária 1 da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra lavrou o seguinte

PARECER

Assunto: Proposta de fixação da matéria colectável do IRS pelo método indirecto, nos termos do n.º 6 do Art.º 89º-A da Lei Geral Tributária (LGT), relativamente ao ano de 2006 e aos sujeitos passivos:

Sujeito Passivo A: "A..." NIF 161868126

Sujeito Passivo B: "B..." NIF 189867825

Ano: 2006

Montante do Rendimento Colectável a fixar e que será enquadrado na categoria G do IRS, nos termos da alínea j) do Art.º 87º, conforme n.º 5 do Art.º 89º-A, ambos da LGT, será de € 202.352,47 (11.052,27 + 191.299,92)

Fundamentos da proposta de tributação por avaliação indirecta: Os constantes do Relatório Final de Inspeção Tributária, elaborado em 2008-05-07, designadamente os descritos no ponto IV (pag.s 9 a 11), que se anexa, passando a fazer parte integrante deste parecer.

O Relatório Final foi notificado ao sujeito passivo em 2008-05-13, através do ofício n.º 4360, de 2008-05-09» (...)

Fls. 1 do apenso.

8. Sobre o parecer a que alude o n.º anterior incidiu o seguinte despacho do Senhor Director de Finanças de Coimbra, datado de 2008.06.09: «De acordo com a fundamentação abaixo mencionada, nos termos da alínea f) do Art.º 87º e do Art.º 89º.-A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento Tributável do IRS, para o ano de 2006, no montante de é € 202.352,47 (duzentos dois mil trezentos e cinquenta e dois euros e quarenta e sete cêntimos)»

Fls. 1 do apenso.

9. O Recorrente foi notificado da decisão a que alude o n.º anterior através de carta registada com aviso de recepção, datada de 2008.06.11.

Ofício n.º 5333; doc. de fls. 18 dos autos, junto pelo Recorrente.

10. O presente recurso foi remetido a este Tribunal por correio registado em 2008.06.23.

Doc. de fls. 2 dos autos (RO930718041PT).

Mais se provou que:

11. Por escritura pública de «*JUSTIFICAÇÃO E COMPRA E VENDA*» lavrada em 1990.08.02 no Cartório Notarial de Miranda do Corvo e exarada de fls. 15v. a fls. 17v. do livro de notas para escrituras diversas n.º 238-A, D... e outros declararam vender ao ora Recorrente e este declarou comprar o prédio rústico inscrito na matriz respectiva da freguesia de Semide sob o artigo 8.211.

Facto extraído do alegado na douta P.I. (4.º de fls. 9 dos autos).

Confirmado nestes termos pelo doc. de fls. 83 e ss. dos autos (doc. n.º 7 junto com a douta P.I. e não impugnado na sua origem ou no seu teor pela parte contrária).

12. O prédio rústico inscrito na matriz respectiva da freguesia de Semide sob o artigo 8.211 deu origem ao prédio urbano n.º 3551.

Facto extraído do alegado na douta P.I. (& 1º de fls. 10 dos autos).

Já vinha confirmado no ponto IX 2.4 do relatório (cfr. fls. 22 do apenso).

13. Em 2007.06.12, a Câmara Municipal de Miranda do Corvo emitiu em nome do aqui Recorrente o alvará de licença de utilização para serviços de restauração ou bebidas n.º 1/2007 para exploração do estabelecimento "...” no edifício registado na Conservatória do Registo Predial de Miranda do Corvo sob o n.º 03155.

Facto extraído do alegado na douta P.I. (& 1.º de fls. 8 dos autos).

Confirmado nestes termos pelo doc. de fls. 73 dos autos (doc. n.º 5 junto com a douta P.I. e não impugnado na sua origem ou no seu teor pela parte contrária).

14. Em 2007.07.24, os peritos locais junto do Serviço de Finanças de Miranda do Corvo procederam à avaliação do imóvel inscrito na matriz respectiva da freguesia de Semide sob o n.º 3552 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Miranda do Corvo sob o n.º 03155, tendo-lhe atribuído o valor patrimonial de € 538.070,00.

Facto extraído do alegado na douta P.I. (2.º de fls. 7 dos autos).

Confirmado nestes termos pelo doc. de fls. 70 dos autos (doc. n.º 4 junto com a douta P.I. e não impugnado na sua origem ou no seu teor pela parte contrária).

Os FACTOS NÃO PROVADOS

Todos os restantes, sendo com interesse o constante da douta P.I. sob o § 2.º de fls. 10 dos autos.

2.2 A avaliação fiscal, ou estimativa (recurso a métodos indiciários, ou outras designações para a mesma forma de actuação administrativa) constitui sempre uma *ultima ratio fisci*. A Administração Fiscal só deve recorrer às avaliações, quando estas se tornam o único método de calcular a dívida fiscal, quando a liquidação não pode assentar, como sucederá na grande maioria dos casos, nos elementos fornecidos pelo contribuinte. Ora, é desta natureza da avaliação que necessariamente decorrem alguns dos pressupostos básicos da sua legitimidade. O primeiro, é que a avaliação tem o

claro recorte de uma medida excepcional. É um método indispensável, mas apenas perante a existência de declarações fraudulentas. O segundo, é que o recurso a métodos indiciários constitui sempre uma sanção pela violação, que deverá ter existido, de deveres de cooperação do contribuinte, sobremaneira a violação das obrigações legais acessórias de declaração, de facturação e de escrituração. Uma vez que os métodos actuais de tributação assentam na cooperação dos contribuintes, as leis fiscais estabelecem necessariamente uma complexa descrição das suas obrigações acessórias. Obrigações estas que têm um carácter instrumental, na medida em que se destinam simultaneamente a permitir o cálculo da dívida pelo contribuinte, e o eventual controlo destas operações pela Administração. O recurso à avaliação tem como pressuposto que a violação destes deveres de cooperação tornem o controlo impossível. Violados estes, incorrendo o contribuinte em algum dos comportamentos omissivos ou afastados dos comandos legais, a Administração procede a uma avaliação da dívida. E opera-se por esta forma uma verdadeira inversão material do ónus da prova. A partir daqui, é sobre o contribuinte que, materialmente, recai o ónus da prova de que a avaliação não tem bases suficientemente sólidas – cf. tudo o que vem de ser dito em José Luís Saldanha Sanches, *As Avaliações do IVA e os Deveres de Cooperação dos Retalhistas*, na revista *Fisco* n.º 2 de 15-11-1988.

No nosso sistema fiscal existe uma preferência legal pela avaliação directa na determinação do valor da matéria colectável. O princípio da verdade declarativa coloca na esfera de actuação dos contribuintes a iniciativa do apuramento, fixação e pagamento dos impostos. A avaliação directa surge como um instrumento útil na busca da verdade material enquanto princípio que deve nortear todo o procedimento tributário. Aliás, presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal – cf. o n.º 1 do artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

No entanto, a evolução legislativa registada desde 1989, como medidas de combate à fraude e evasão fiscais, tem vindo a alargar as hipóteses em que a Administração Fiscal pode recorrer a indícios ou a presunções para determinação da matéria colectável. Assim, o artigo 87.º da Lei Geral Tributária previa as hipóteses em que se podia recorrer aos métodos indirectos. Com a publicação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, às hipóteses anteriormente previstas, foi acrescentada designadamente a hipótese de *«Os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A»*.

Pela redacção da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, o artigo 87.º da Lei Geral Tributária (com a epígrafe *“Realização da avaliação indirecta”*) veio dispor, entre outras hipóteses, na sua alínea f), que a avaliação indirecta pode efectuar-se em caso de *«Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação»*.

Por outro lado, pela redacção da mesma Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe *“Manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados”*, estabelece, no seu n.º 1, que *«Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 ou quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela»*.

Estamos, assim, em presença de um método administrativo substitutivo da declaração do contribuinte, por meio do qual a Administração Fiscal se sub-roga ao sujeito passivo, confrontando o rendimento por este declarado com o rendimento padrão tipificado na lei, fazendo-se relevar, para efeitos de tributação, acréscimos patrimoniais não declarados.

E, verificando-se divergência não justificada entre os rendimentos declarados em certo período e acréscimos de património ou consumos evidenciados relativamente ao mesmo período, considera-se rendimento da categoria G de IRS a diferença – conforme preceitua o n.º 5 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, na redacção da dita Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, a rezar que *«No caso da alínea f) do artigo 87.º, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação»*.

Assim, com a introdução da alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, o legislador permitiu que a Administração Fiscal passasse a poder fixar indirectamente o rendimento colectável perante outros (não tipificados) “indícios fundados de riqueza” que não os previstos no artigo 89.º-A da mesma Lei Geral Tributária. Por um lado, uma norma que procede a uma tipificação rigorosa do que são manifestações de fortuna e estabelece critérios rígidos de quantificação do rendimento tributável assim presumido: o artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária. Por outro lado, uma cláusula geral, atípica ou norma “aberta”: a alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária.

2.3 No caso *sub judicio*, e como se vê claramente assente no ponto 8. do probatório, o despacho administrativo recorrido apresenta o seguinte teor:

«De acordo com a fundamentação abaixo mencionada, nos termos da alínea f) do Art.º 87.º e do Art.º 89.º - A da Lei Geral Tributária, fixo o rendimento Tributável do IRS, para o ano de 2006, no montante de € 202.352,47 (duzentos dois mil trezentos e cinquenta e dois euros e quarenta e sete cêntimos)». Segundo o que consta do ponto 7. do probatório, os *«fundamentos da proposta de tributação por avaliação indirecta [são] os constantes do Relatório Final de Inspeção Tributária, elaborado em 2008-05-07, designadamente os descritos no ponto IV (pag.s 9 a 11), que se anexa, passando a fazer parte integrante deste parecer».*

A avaliação indirecta da matéria colectável em IRS foi realizada *«nos termos da alínea f) do artigo 87.º e do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária»*, e com o fundamento de facto de que o ora recorrido teve um acréscimo patrimonial de € 472.502,58 no ano de 2006, já que *«o aumento do património tem origem na inscrição matricial do empreendimento sito na, "...", art.º urbano 3552 da freguesia de Semide, e este imóvel deveria ser registado no ano de 2006»*; e *«o sujeito passivo declara no ano de 2006 um rendimento global líquido de € 5.414,42»* – consoante se encontra consignado no ponto 3. do probatório, e melhor se retira do relatório da Inspeção Tributária junto aos autos para onde o probatório largamente remete.

Ou seja: segundo o probatório, a Administração Fiscal procedeu à avaliação indirecta da matéria colectável em IRS do contribuinte, em relação ao ano de 2006, após ter verificado que se havia evidenciado, nesse mesmo ano, um acréscimo de € 472.502,58 no património do ora recorrido, o que representaria uma divergência não justificada superior a um terço entre os rendimentos declarados pelo sujeito passivo (€ 5.414,42) e o acréscimo de património evidenciado no mesmo período de tributação, nos termos da alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária

Quer dizer: o fundamento de direito apresentado pelo questionado despacho administrativo para a realização de avaliação indirecta do rendimento do contribuinte tributável em IRS é essencialmente a alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, isto é, a *«existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação».*

Portanto: o que está imediatamente em causa nos presentes autos é a avaliação indirecta, ou não, dos rendimentos tributáveis em IRS do contribuinte, ora recorrido, no ano de 2006.

Como acima se viu, os requisitos da realização pela Administração Fiscal da avaliação indirecta prevista na alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária são os seguintes:

- a) existência de acréscimo de património ou de consumo;
- b) acréscimo de património ou de consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação da declaração de rendimentos em causa;
- c) divergência de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou de consumo do sujeito passivo no mesmo período de tributação;
- d) e que tal divergência não tenha justificação.

Não está evidentemente em equação a consideração de um acréscimo de consumo.

A sentença recorrida julgou que é a seguinte a questão que no caso se coloca, e à qual deu resposta negativa: *«o acréscimo patrimonial resultante da valorização de um imóvel de que o titular dos rendimentos é proprietário constitui uma manifestação de fortuna para os efeitos do artigo 89.º-A n.º 5, da L.G.T.?».*

A entidade recorrente (Director-Geral dos Impostos) conclui no presente recurso, nomeadamente, que *«(...) existe a desproporção requerida na alínea f) do artigo 87.º da LGT e, por isso, teria que ser iniciado um procedimento de avaliação indirecta»*; *«E só no âmbito do procedimento de avaliação indirecta é que será apurado se essa desproporção corresponde ou não rendimento tributável não declarado, cabendo ao sujeito passivo o ónus de provar que os rendimentos declarados correspondem à realidade e que é outra a fonte do acréscimo patrimonial evidenciado, nos termos do disposto no n.º 3 do artigo 89.º-A da LGT»*; que *«A alínea f) do artigo 87.º manda abrir o procedimento de avaliação indirecta à vista da verificação de três pressupostos ou indícios, todos eles objectivos: um acréscimo patrimonial, um rendimento declarado e a divergência não justificada entre um e outro de, pelo menos, um terço»*; e que *«A razão de ser do procedimento tributário de avaliação indirecta é precisamente a de conferir esses indícios, escrutinar a realidade que eles indiciam para confirmar se existe um não rendimento tributável encoberto atrás deles. É no procedimento que se irá apurar se esses indícios não são consistentes ou se a capacidade contributiva indiciada através deles não existe ou não é tributável»* – cf. conclusões 6, 7, 13 e 14 da alegação do presente recurso.

Julgamos que a Administração Fiscal tem razão.

Com efeito, a Administração Fiscal comprova que o contribuinte, ora recorrido, evidencia no caso um acréscimo de património em medida superior a um terço dos rendimentos por si declarados no mesmo período de tributação (ano de 2006). Na verdade, e segundo o probatório da sentença, o ora recorrido evidencia, no ano de 2006, um acréscimo de património no valor de € 472.502,58, enquanto que, para tributação em IRS nesse mesmo ano, faz declaração de um rendimento global líquido de € 5.414,42

(apenas).

E nem deve, a nosso ver, dizer-se que o “acrécimo patrimonial” em causa decorre simplesmente da avaliação predial que terá sido feita. É 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. E, aquando da declaração de rendimentos apresentada pelo ora recorrido relativamente ao período de tributação em IRS do ano de 2006, o prédio de onde, no caso, resulta o “acrécimo patrimonial”, já estava no património do ora recorrido, com todas as suas qualidades prediais presentes à avaliação – segundo o que se assenta no probatório.

Assim, no caso, existe objectiva divergência, e não justificada, entre o património evidenciado e o rendimento declarado, pelo que – e em resposta ao *thema decidendum* apontado em 1.5 – diremos que, independentemente do valor encontrado [que aqui não está em questão], tem fundamento legal a realização da avaliação indirecta da matéria colectável em IRS do ano de 2006 do contribuinte, ora recorrido, nos termos da alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, por «*existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação*».

Razão por que havemos de concluir, em súmula, que tem fundamento legal a realização da *avaliação indirecta da matéria colectável* em IRS do ano de 2006, nos termos da alínea f) do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, quando o património do contribuinte evidencia um acréscimo no valor de € 472.502,58, injustificado em face do rendimento global líquido de € 5.414,42 declarado para tributação nesse mesmo ano – devendo ser revogada a sentença recorrida que assim o não entendeu.

3. Termos em que se acorda conceder provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida e negando-se provimento ao recurso da decisão administrativa de avaliação indirecta.

Custas pelo ora recorrido, com procuradoria de um sexto, na instância e no STA.

Lisboa, 6 de Maio de 2009. *Jorge Lino* (relator) - *Pimenta do Vale* - *Isabel Marques da Silva* (vencida, por entender que podendo o resultado da avaliação indirecta ter efeitos em sede de IRS – nos termos do nº 5 do artº 89-A da LGT – me parece absolutamente desconforme ao espírito do imposto a tributação de um acréscimo patrimonial não realizado, resultante de uma avaliação fiscal).