



CIDEEFF

MONOGRAFIAS

Nº 9 / 2024

A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS ILÍCITOS EM SEDE DE IRS: DA INCIDÊNCIA À COLETA

Luís Filipe Azenha Sousa Custódio



CIDEEFF

CIDEEFF

MONOGRAFIAS

ISSN: 2795-4870

-

Nº9/2024

TAX GOVERNANCE

A Tributação dos Rendimentos Ilícitos em sede de IRS:
da incidência à coleta

Author

Luís Filipe Azenha Sousa Custódio

WP Coordinators

Ana Paula Dourado
Pedro Infante Mota
Miguel Moura e Silva
Nazaré da Costa Cabral

Publisher

**CIDEEFF - Centre for Research in
European, Economic, Fiscal and Tax Law**

www.cideeff.pt | cideeff@fd.ulisboa.pt



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

Alameda da Universidade
1649-014 Lisboa



Fundação
para a Ciência
e a Tecnologia

-

Design & Production

OH! Multimedia

mail@oh-multimedia.com



A Tributação dos Rendimentos Ilícitos em sede de IRS: da incidência à coleta

Luís Filipe Azenha Sousa Custódio
CIDEEFF | Universidade de Lisboa

Índice

Resumo / Palavras Chave (pag. 4) ►

Abstract / Keywords (pag. 5) ►

I. Introdução (pag. 6) ►

II. Antes da norma do art.º 10.º da LGT: uma retrospectiva sobre circulares, jurisprudência e doutrina mais relevantes (pag. 9) ►

III. O acolhimento da Tributação dos Rendimentos ilícitos através da aprovação da Lei Geral Tributária (pag. 22) ►

IV. No domínio da ilicitude: a preponderância do ilícito civil e penal na obtenção de rendimentos tributáveis (pag. 26) ►

V. Tributação de Rendimentos ilícitos – o exemplo Espanhol (pag. 55) ►

VI. Conclusão (pag. 58) ►

VII. Bibliografia (pag. 60) ►

VIII. Jurisprudência (pag. 63) ►

IX. Legislação (pag. 65) ►

X. Doutrina Administrativa (pag. 66) ►

Resumo

A tributação dos rendimentos ilícitos constitui uma questão premente que a técnica legislativa pretendeu resolver, mas cuja aplicação a casos concretos se mantém desafiante.

Com efeito, dada a natureza dos rendimentos ilícitos, a tónica desta problemática tem sido colocada mais na tensão dialética entre, por um lado, o dever de colaboração do contribuinte com a Autoridade Tributária e, por outro, o direito ao silêncio que o arguido dispõe no processo penal – sendo que os rendimentos de origem ilícita advêm, maioritariamente, da prática de determinados crimes – e menos na desejada praticabilidade de tributação daquela categoria de rendimentos por via do art. 10.º da Lei Geral Tributária.

Consideramos, portanto, que se afigura pertinente apurar de que forma, no âmbito do IRS, os rendimentos ilícitos poderão ser tributados, procurando, inicialmente, descrever o que são rendimentos ilícitos no contexto do IRS e ainda em que contexto da ilicitude – mormente, a civil e penal – podem aqueles ser gerados. Nesta sequência, notamos as dificuldades emergentes de imputação dos rendimentos ilícitos numa das categorias de IRS, tendo em consideração que não subsiste uma categoria de rendimentos específica para aqueles e ainda quais as consequências da declaração de nulidade dos negócios ilícitos e das perdas clássica e alargada quanto a vantagens patrimoniais, nos domínios do ilícito civil e penal, respetivamente.

Por fim, aventamos uma solução de tributação que se nos prefigura como coerente com as normas tributárias dado que a obtenção daqueles ganhos de origem ilícita denota, em determinadas circunstâncias, um aumento significativo da capacidade contributiva, pelo que a tributação daqueles ganhos deverá ser equacionada atentos os princípios da igualdade e da aludida capacidade contributiva.

Palavras Chave

art. 10.º da Lei Geral Tributária / Rendimentos Ilícitos/ IRS.

Abstract

Taxation of illicit income is a pressing matter that legislators meant to settle but its concrete application to specific cases is still challenging.

The taxation's issue concerning those earnings is more focused on the dialectic tension between the taxpayers' duty of cooperation towards National Tax Authority and their right to remain silent throughout the criminal procedure – because substantial gains arise mainly from criminal acts – and less focused in the feasibility of the illicit origin gains taxation under article 10 Portuguese General Taxation Law.

Therefore, personal income tax wise, it is necessary to evaluate how illicit gains could be taxed, so we will try to define the notion of income when it comes to illicit acts and also list which illegal conducts could illicit income derive from. On the other side, we point out the main difficulties in ascribing illicit incomes in a specific personal income tax category considering that there is not a specific illicit income category by law, as we weigh in the legal outlays of non-valid transactions in the civil domain and confiscation consequences in the criminal outlook.

Finally, we seek to promote a solution that appears to be coherent within tax rules given that those earnings normally demonstrate a significant increase of taxpayers' contributive capacity and therefore tax returns of illicit income appear to be legally binding by the principle of equality and that same contributive capacity's principle.

Keywords

Article 10 Portuguese General Taxation Law / Income earned of illicit acts / Personal Income Tax.



I. Introdução

Com a aprovação da Lei Geral Tributária (doravante, LGT), através do DL n.º 398/98, de 17 de dezembro, estabeleceu-se um ponto de viragem nas relações dos contribuintes com a Autoridade Tributária. Com efeito, nos termos do referido diploma veio a consagrar-se no seu art.º 10.º a *‘tributação de rendimentos ou atos mesmo que provenientes de factos ilícitos’*, projetando uma imagem de um sistema fiscal avançado e reformador. Esta disposição legal precipitou alterações nos vários impostos — rendimento, consumo e despesa e colocou novos desafios à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada apenas por Autoridade Tributária ou pela sigla AT) na liquidação de tributos.

Foi através do DL n.º 472/99, de 8 de novembro que os diversos Códigos Tributários foram adaptados a esta nova realidade de atos tributáveis previstos na LGT, nomeadamente o Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares (doravante, CIRS) passando assim a dispor no seu art.º 1.º, n.º 1 que o IRS incide sobre o rendimento global líquido das 6 (seis) categorias de IRS, *‘mesmo quando provenientes de atos ilícitos’*. Assim, o sujeito passivo de IRS passou a ter a obrigação de incluir os factos e rendimentos ilícitos na sua declaração anual, o que, por razões evidentes de não autoincriminação, aquele não faz, originando um problema de omissão declarativa, enquadrável como crime de fraude fiscal.

Ora, enquanto Inspetor Tributário, colocado na Direção de Finanças de Lisboa, deparo-me, amiúde, com complexas questões na tributação deste tipo de rendimentos pois se, por um lado, a LGT veio abrir a possibilidade de englobar no rendimento líquido os acréscimos patrimoniais decorrentes de atividades ilícitas, por outro, aquela norma, por si só, não vale como norma de incidência, dado que não existe no CIRS uma categoria própria para rendimentos ilícitos. Esta problemática não é também arredada da questão do enriquecimento ilícito: cumpre assim, verificar se estas dimensões tributárias – da tributação, dir-se-á, neutral dos rendimentos ilícitos e das questões da conduta culposa do enriquecimento ilícito – se intercetam¹.

¹ Em sentido crítico à criminalização do enriquecimento ilícito, Cfr. Augusto Silva Dias, *in* Criminalidade Organizada e Combate ao Lucro Ilícito, 2.º Congresso de Investigação Criminal, coord. Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias, Paulo Sousa Mendes, Almedina, 2010, p. 34, defende que o *“núcleo do ilícito típico é constituído pela incongruência entre património atualmente possuído e património anteriormente declarado, ou seja, pela posse de riqueza inesperada e não revelada publicamente significa erguer o crime sobre bases inconstitucionais (...) porque a constituição veda a criação de crimes de mera suspeita”*.

Ora, a norma contida no art.º 10.º da LGT não é, assim, considerada uma norma de incidência real dado que a mesma não veio criar ou tipificar uma nova categoria de IRS de ‘Rendimentos ilícitos’ a par dos rendimentos de trabalho dependente, da categoria B ou das mais-valias, tributadas no âmbito da Categoria G. A norma constante no art.º 10.º da LGT vale, pois, enquanto os referidos rendimentos ilícitos, sejam eles provenientes do ilícito penal, civil ou mesmo administrativo, que origine proventos para o agente, preencham normas de incidência tipificadas no Código do IRS. Assim, por exemplo, o traficante de estupefacientes terá um rendimento decorrente de uma atividade, por natureza comercial, que corresponderá, *grosso modo*, à diferença entre o preço pago pelo consumidor de droga e o custo suportado pelo traficante na obtenção daquele mesmo produto; *mutatis mutandis*, para o extenso acervo de atividades ilegais com ganhos significativos. E é um ensejo da LGT que estes rendimentos sejam tributados, mormente por decorrência do princípio da capacidade contributiva, ínsito no art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) — princípio estruturante no sistema fiscal português², consubstanciado no princípio da igualdade fiscal.

Por seu turno, deve questionar-se, nesta sede, se a tributação de rendimentos ilícitos constitui um meio de ‘branquear’ ou legalizar o próprio rendimento e que papel deve a AT assumir quando liquida e recolhe imposto naqueles termos.

Ainda premente indagar é de que forma se pode coordenar a tributação dos rendimentos ilícitos com o instituto da perda clássica ou da perda alargada de bens a favor do Estado no decurso de processos-crimes, no sentido em que se deve apurar qual a relevância da norma do art.º 10.º LGT quando o produto do crime é muitas vezes ele tributado ‘a 100%’ quando é declarado perdido a favor do Estado.

No presente estudo pretende-se não só contribuir com notas práticas para meios de quantificação do rendimento tributável do sujeito passivo que aufira rendimentos ilícitos e aplicar as aludidas normas de incidência real às situações de factos concretas que tenham subjacentes factos tributários, mas também apurar o ‘iter’ tributário percorrido pela AT até à liquidação e à coleta de imposto; e ainda se os rendimentos ilícitos valem ‘*per se*’, se podem subsistir enquanto categoria de IRS autónoma por via de uma neutralidade fiscal que, não só é decorrência como ensejo do próprio sistema tributário, e manter-se independente de uma avaliação da dimensão culposa da obtenção daqueles mesmos rendimentos.

A par e passo, tem-se utilizado a asserção de que aquele ensejo de que a lei fiscal ao determinar que os rendimentos ilícitos sejam tributados numa ótica de igualdade com os demais rendimentos, os lícitos, os declarados, para questionar se se pode criminalizar o enriquecimento ilícito à luz da Lei Constitucional, no fundo à luz dos princípios gerais de direito penal.

Todavia, não é esse o tema – do enriquecimento ilícito ou injustificado – que nos ocupa no escopo deste trabalho. E não o é porque as questões que tem sido abordadas nesse âmbito

2 J.L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p. 215, refere: “*Ainda que a apreensão do rendimento ilícito seja solução mais correta para o bom funcionamento de uma sociedade juridicamente organizada, a experiência demonstra que a solução possível é a tributação de tais ganhos. Em especial se for acompanhada pelas sanções legais ligadas ao incumprimento dos deveres declarativos.*”

partem de um pressuposto que têm de certa forma causado uma entropia na análise dessa questão: a tónica tem sido acentuada no facto de que, quando se desconhece a origem dos rendimentos ilícitos, o único meio para tributar os mesmos recai no escopo da avaliação indireta³, no sentido em que, não sendo possível enquadrar o rendimento ilícito em categoria específica do IRS, a AT tem necessariamente que desencadear o mecanismo da avaliação indireta para aferir um rendimento tributável; sem explorar, por um lado, o que podemos ou devemos entender como rendimento ilícito, quais os meios de avaliação disponíveis para apurar esse rendimento, as possíveis integrações de categoria em sede de IRS do rendimento com aquela ‘tipicidade’, e por outro lado, a coadunação da efetiva tributação destes rendimentos com o instituto da perda a favor do Estado.

Ou seja, mesmo olhando a questão apenas sob este prisma, entendemos que a doutrina não se tem debatido sob os vários caminhos possíveis no seio da avaliação indireta, nem abordado de forma concreta as consequências, no plano fiscal, da existência de variações patrimoniais ilícitas, mas apenas respondido de forma mais ou menos lacónica que as manifestações de fortuna constituem a “*válvula de escape*”⁴, não escalpelizando também as vias admissíveis da tributação dos rendimentos ilícitos no quadro de uma avaliação direta.

Assim, iniciaremos este percurso pelo princípio, analisando os antecedentes desta problemática, verificando desde logo que a possibilidade de tributação de ganhos ilícitos surgiu bem antes da sua conformação em direito positivo, como veremos de seguida.

3 Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, Proc. n.º 530/16.2IDPRT.P1, de 1 de julho de 2020, em que foi Relator, Sr. Juiz Desembargador José Carreto: “*Nada impede que a liquidação seja efetuada pela autoridade fiscal por avaliação indireta, pois que essa atividade está sujeita a tributação, conforme decorre do artigo 10º da LGT, sob pena de se incentivar a prática de atos ilícitos, porque, por exemplo, o autor não tem contabilidade organizada, e se incentivar os prevaricadores no não cumprimento das normas legais e ainda serem exonerados dos impostos que seriam devidos. E, portanto, é perfeitamente legítima e legal a avaliação indireta, estando esta prevista e regulada nos artigos 83º, 87º e 88º da LGT, quando ocorram anomalias na contabilidade ou esta inexista, sendo que tal sistema de avaliação por métodos indiretos não é afastada pela CRP.*”

4 A expressão assim como está não é nossa, mas da origem de João Sérgio Ribeiro, in ‘Tributação Presuntiva do Rendimento, Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável’, Almedina, novembro 2018, p. 284, reportando-se ao facto de as manifestações de fortuna, que o Autor considera para efeitos de terminologia, como abarcando também os demais acréscimos patrimoniais injustificados.



II. Antes da norma do art.º 10.º da LGT: uma retrospectiva sobre circulares, jurisprudência e doutrina mais relevantes

1. Do Ofício-Circular N.º 2:293-B de 1945: um premonitório entendimento sobre a problemática em questão

De forma retrospectiva, nos Estudos efetuados por antigos membros do Centro de Estudos Fiscais⁵, apura-se não só que a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo como a doutrina dimanada da então Direção Geral das Contribuições e Impostos através de ofícios-circulares, admitiam o princípio da legitimidade da tributação por factos ilícitos⁶ desde, pelo menos, 1945.

Com efeito, afigura-se interessante notar que no Proc. n.º 11/18 – que se consubstanciou no Ofício-Circular N.º 2:293-B, a DCGI⁷, a propósito de se saber se contribuintes que eram representantes de firmas armazenistas abastecedoras de bens destinados ao consumo público, mas que o faziam sem licenças e títulos legais e sem observância de todas as normas jurídicas, deveriam ser tributados como agentes ou comissários de fabricantes nacionais – estes reunindo as licenças e requisitos legais para exercício da atividade – decidiu-se que desde que a referida atividade desse lucro, a mesma estava sujeita a tributação:

“Tendo chegado ao conhecimento desta Direção Geral que em alguns concelhos do País existem contribuintes e até indivíduos não tributados que, por determinação da Intendência Geral dos abastecimentos, são representantes de firmas armazenistas abastecedoras do concelho com o fim de ordenarem a distribuição dos contingentes destinados ao consumo público, comunica-se que S. Exa. o Sub-Secretário de Estado das Finanças esclareceu, por despacho de 16 do corrente, que essa atividade deve ser tributada pela verba n.º 9 da Relação geral das indústrias e dos comércios (Agente ou comissário de fabricantes e negociantes nacionais), desde que se verifique a existência de qualquer lucro, independentemente da forma como o mesmo é obtido. De

5 Cfr. Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios, do Volume II dos Estudos efetuados por antigos e atuais membros do Centro de Estudos Fiscais por ocasião do XX aniversário da sua institucionalização, DCGI, Lisboa, 1983.

6 Utiliza-se a expressão ‘princípio da legitimidade da tributação dos atos ilícitos’ na aceção do Prof. Pedro Soares Martinez, nos Estudos de Direito Financeiro I, da personalidade tributária, pp. 316 e segs.

7 Cfr. Ofício-circular n.º 2 293-B de 23 de maio de 1945 in Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, n.º 40, Imprensa Nacional de Lisboa, 1945, pp. 312 e 313.

futuro é esta a doutrina a observar, uma vez que ao Estado só interessa saber se uma atividade tributária é ou não exercida, sendo-lhe indiferente que essa atividade se exerça ou não com todas as licenças e títulos legais e com observância ou não de todas as normas jurídicas (...) Direção-Geral das Contribuições e Impostos, 23 de maio de 1945.”

Na sequência do exposto, cumpre atentar na interpretação que decorre cerca de dez anos após a emissão deste ofício-circular, do Despacho do Subsecretário de Estado do Tesouro de 13 de abril de 1954⁸ a propósito de uma apreciação da exposição da União de Grémios de Lojistas de Lisboa fez sobre a situação de leilões referentes a mercadorias de estabelecimentos em vias de encerramento, cuja venda deveria competir apenas aos estabelecimentos comerciais organizados em corporações⁹, mas que as secções de finanças permitiam que também fossem concretizados por entidades não regulares, não afetas a corporações, desde que aquelas entidades procedessem ao pagamento da contribuição industrial estabelecida para a respetiva atividade:

“Não interessa, sob o ponto de visa fiscal, a forma como tais vendas se realizam, pois, como foi esclarecido pelo ofício-circular n.º 2 293-B, de 23 de maio de 1945, desta Repartição, publicado a pp. 312-313 do boletim respetivo, ‘ao Estado só interessa saber se uma atividade tributável é ou não exercida, sendo-lhe indiferente que essa atividade se exerça ou não com todas as licenças legais e com observância ou não de todas as normas jurídicas’.

A liquidação e pagamento da contribuição industrial habilitam o contribuinte ao exercício da atividade comercial ou industrial, mas em prejuízo da observância das restantes disposições que o condicionam entre as quais se compreendem as respetivas licenças.”

2. Dois Acórdãos percursos do Supremo Tribunal Administrativo, uma mesma conceção

No Acórdão do STA de 20 de maio de 1959¹⁰, em que foi Relator, Sr. Juiz Conselheiro António Simões Correia, apurámos a existência de uma das primeiras, senão a primeira, decisões nas quais se detetou a existência da conceção da tributação de rendimentos independentemente da origem regular ou irregular da fonte produtora dos mesmos.

Com efeito, a propósito de uma sociedade irregular estabelecida em 1955 ter formalizado escritura pública para a sua constituição em novembro do ano seguinte, questionava-se se tal vicissitude, de passagem de uma sociedade irregular para regular, determinava, para efeitos de imposto de selo, uma modificação subjetiva para efeitos de transferência de titu-

8 Cfr. Boletim da Direção-Geral de Contribuições e Impostos n.º 78, abril de 1954.

9 Com efeito, resulta da leitura do Boletim da Direção-Geral de Contribuições e Impostos, pp. 262 e 263, a propósito da apreciação da situação das vendas em liquidações fantásticas de mercadorias que até à referida liquidação não constavam do inventário da casa comercial em causa e dos leilões extraordinários – leilões que respeitavam a mercadorias afetas a estabelecimentos em vias de encerramento- feitas por entidades alheias à união de lojistas, considerava esta Organização que as secções de finanças “*não [se] inquiram da legitimidade dos processos nem da origem das mercadorias, não se importando com os graves prejuízos que vão causar aos comerciantes estabelecidos, que, com regularidade, satisfazem os seus impostos e são devidamente filiados nos seus grémios.*”

10 Cfr. Boletim da Direção-Geral de Contribuições e Impostos n.º 7, julho de 1959, pp. 1047 a 1052.

laridade do contrato de arrendamento. Isto é, se a sociedade ora constituída por escritura se constituía, *ex novo*, na obrigação de proceder ao pagamento de imposto de selo referente ao contrato de locação do imóvel onde exercia a sua atividade, arrendado até então a uma sociedade ainda não constituída.

Ora, por se considerar relevante, observe-se a fundamentação do Acórdão:

“A sociedade arguida nasceu perante o fisco muito tempo antes de ser lavrada a respetiva escritura. É que o direito fiscal é um direito autónomo, com uma formação própria, com princípios especiais que dominam o seu desenvolvimento e não é permitido lançar mão de princípios estranhos senão quando neste ramo do direito os não encontrarmos próprios. (...)”

Ora, um dos princípios do direito fiscal é de nele deverem ser consideradas as simples circunstâncias de facto. A Lei tributária atinge as situações ou estados de facto sem ter de apurar como são definidos por uma outra lei, do mesmo modo que as definições dadas pela lei fiscal são indiferentes às outras leis (...)”

Deste modo, a sociedade arguida antes de ser lavrada a escritura da sua constituição, embora fosse de declarar inexistente em face do direito privado (...) tinha já existência perante o direito fiscal. De resto, mesmo à face da lei comercial, as sociedades irregulares mantêm a sua existência até serem judicialmente declaradas como inexistentes (...). É assim que são coletáveis todas as atividades comerciais ou industriais, sem que importe saber se as entidades que as exercem estão ou não legal e regularmente constituídas. (...)”

A referida fundamentação determinou que o contrato de sociedade em nada alterou a situação anterior, conseqüentemente não se estava perante uma transferência de direitos e obrigações do locatário, pelo que a sociedade então arguida não estava obrigada a proceder ao pagamento de imposto de selo exigido.

Da análise do Acórdão em causa resulta um dos grandes argumentos a favor da tributação dos rendimentos com fonte ilícita: o facto de a tributação dos rendimentos, independentemente da sua origem, não constituir uma ameaça ao princípio da unidade do ordenamento jurídico¹¹. Com efeito, como sublinha o Colendo Tribunal, o direito fiscal é autónomo dos demais ramos do direito, contém os seus próprios fins, meios e princípios, pelo que, decorrência que é interpretação nossa, não releva apurar se no campo penal se criminaliza a conduta, é antes necessário, face a essa autonomia do direito fiscal, perceber se existe um ingresso patrimonial suscetível de ser configurado como rendimento.

11 O princípio da unidade do sistema jurídico é um dos argumentos que os detratores da tributação dos rendimentos ilícitos invocavam para atestar a incongruência da mesma, dado que, por um lado, o Estado criminaliza determinada conduta, mas por outro reconhecendo essa conduta na lei de imposto, o Estado estaria a tornar-se cúmplice do infrator ao permitir que este, através da liquidação em IRS, branqueasse dinheiro de origem ilícita. Para mais desenvolvimentos, Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *in* “as Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de atos ilícitos”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 390, Abril-Junho de 1998, Ministério das Finanças, Lisboa, pp. 39 a 44. Ainda para mais desenvolvimentos sobre a autonomia do Direito Fiscal face aos demais ramos do Direito: Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2010, 6.ª Edição, Almedina, pp. 77, em que o Professor refere a ‘autonomia científica ou didática do direito fiscal’ por oposição à ‘autonomia substancial’, esta relativa a inserção do Direito Fiscal no campo do direito público ou privado,

Este entendimento continuou a ser frisado pelo Supremo Tribunal Administrativo em Acórdãos posteriores. Atente-se, por exemplo, no Acórdão do STA de 12 de novembro de 1971, nos termos do qual, a propósito de ganhos ou proveitos obtidos por Bancos a partir da transmissão onerosa pelos títulos integrados na sua carteira, em operações especulativas, que ultrapassavam o limite legal de 10% do seu capital – sendo portanto proibidas por lei, nos termos conjugados dos artigos 21.º e 68.º do Decreto-Lei n.º 42 641, de 12.11.1959 – os Juízes Conselheiros daquele Tribunal concluíram que:

“ainda assim, os ganhos ou proveitos obtidos pelo recorrente através da venda dos títulos componentes da sua carteira de títulos, sempre estarão sujeitos a contribuição industrial. É que o que releva para o direito fiscal é o facto económico através do exame da circulação de riqueza que se operou. O objeto da tributação é eminentemente patrimonial e não jurídico e, assim, logo que praticado determinado acto, facto ou negocio, seja ou não valido do ponto de vista jurídico, estará configurado o facto gerador legalmente definido, ainda que as partes o declarem fora da tributação. O imposto procura ferir factos económicos, como tais, desinteressando-se da sua colocação jurídica, ou até se tem algum valor jurídico, a lei fiscal tributa estados de facto e não situações de direito.”

De uma leitura deste segmento da fundamentação, afigura-se que na perspetiva jurisprudencial dos anos 70, portanto quase 30 anos antes da aprovação da Lei Geral Tributária, a ideia de conteúdo patrimonial se sobrepunha à ideia de licitude do acto que estivesse na sua origem. É o declínio do ‘mito da moralidade da atuação do Estado em matéria fiscal’, como alude o Prof. Joaquim Freitas da Rocha, e com o qual se concorda.

3. Doutrina fundamental para um entendimento definidor da tributação dos rendimentos ilícitos

Da leitura de doutrina sobre a questão da tributação dos rendimentos ilícitos, verifica-se que os estudos mais relevantes são anteriores à aprovação da lei geral tributária, pelo que, em consequência, debruçavam-se sobre a temática daquela tributação numa perspetiva dialética: sopesando os diversos argumentos contra e a favor naquele domínio, apontado críticas – válidas – a ambos os lados, adotam, a final, uma posição mais ou menos balizadora, equilibrada e apontam para uma concordância generalizada de que a tributação de rendimentos provenientes de atividade ilícitas no mesmo plano dos decorrentes de atividades lícitas é legalmente admissível.

Para o presente trabalho, crê-se ser importante abordar os Estudos que se reputam como pioneiros quer do ponto de vista da abordagem da questão – o caso das *Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios*, da autoria de Sá Gomes¹² – quer do ponto de vista da aplicação da tributação dos rendimentos de origem ilícita, isto é, da exemplificação prática em termos de

12 Cfr. Nuno Sá Gomes, in “Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios, in Estudos efetuados por antigos e atuais membros do Centro de Estudos Fiscais por ocasião do XX aniversário, Vol. II, pp. 711 a 757.

imputação às variadas categorias do Código do IRS – como ocorre com a Dissertação de Mestrado em Direito do Sr. Prof. Joaquim Freitas Rocha¹³.

Ora, o presente trabalho pretende-se com conteúdo prático, com a disponibilização de linhas-guia que possam focar a problemática no quadro do IRS – e é só mesmo essa a pretensão do presente estudo, dado que fornecer com completude todas as formas de tributação dos rendimentos ilícitos constituiria uma tarefa ciclópica e que não conduziria a nenhuma *‘fórmula secreta’* de apuramento da matéria coletável de rendimentos ilícitos em sede de IRS – através de um plano prático, por intermédio de exemplos concretos. Assim, tentaremos fornecer um substrato útil que permita pensar a questão da concretização da tributação dos rendimentos ilícitos no domínio fiscal – afinal estamos no âmbito do Mestrado em Direito e Prática Jurídica, a própria designação do plano de estudos assim o impõe.

Afigura-se importante reservar ainda, nesta consideração preliminar, espaço para duas ideias: por um lado, após a aprovação da Lei Geral Tributária verifica-se que a jurisprudência da jurisdição administrativa e fiscal, mormente, dos Tribunais Tributários de primeira instância e das secções tributárias dos tribunais superiores têm feito uma interpretação da norma constante no art.º 10.º LGT que se respalda em dois grandes vetores firmados nos estudos acima citados: a da neutralidade das normas fiscais, por um lado, e a de que a tributação de rendimentos de atividades ilícitas constituiu uma reverberação do princípio da capacidade contributiva, inescapável por força do princípio da igualdade fiscal; por outro lado, pacificada que ficou essa possibilidade de tributação, e sem prejuízo das complexidades que adiante iremos debater quando nos depararmos com exemplos concretos de possível imputação nas várias categorias de IRS, os rendimentos ilícitos passaram a ser objeto de uma atenção no plano criminal, em termos que a doutrina começou a questionar a (in)constitucionalidade da criminalização do enriquecimento ilícito, e agora mais recentemente, por uma, a nosso ver, acertada reconfiguração semântica, do enriquecimento injustificado¹⁴. Afigura-se que este caminho constitui uma decorrência do facto de os rendimentos ilícitos serem suscetíveis de ser tributados, pelo que, a doutrina, e agora o legislador por via do decisor político, coloca a tónica na criminalização do enriquecimento injustificado. São planos diversos: mas resolvido que está o plano da responsabilidade tributária com a norma do art.º 10.º da Lei Geral Tributária, abrem-se agora as perspetivas da responsabilidade criminal¹⁵- por ora, apenas reservada aos titulares de cargos públicos.

13 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *in* ‘As Modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de atos ilícitos’, *in* Ciência Técnica e Fiscal, n.º 390, Abril-Junho 1998, *in* Boletim da Direção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, pp. 12 a 201.

14 Sobre o enriquecimento ilícito ou, como ora se passou a designar, injustificado, cfr. Maria do Carmos Silva Dias, *‘Enriquecimento Ilícito/Injustificado’*, *in* Revista Julgar n.º 28, disponível em <http://julgar.pt/enriquecimento-ilicitoinjustificado/>

15 Cfr. art.º 13.º e 18.º-A n.º 4 da Lei n.º 52/2019, de 31 de julho com a redação dada pela Lei n.º 4/2022, de 6 de janeiro em que além de *“Os acréscimos patrimoniais não justificados apurados ao abrigo do regime fiscal tributário, de valor superior a 50 salários mínimos mensais, são tributados, para efeitos de IRS, à taxa especial de 80 %.”*, a ocultação de património intencional de património é punida a título de crime como desobediência qualificada, com pena de prisão até 3 anos.

3.1. A norma tributária como norma neutral

No estudo precursor de Sá Gomes¹⁶, publicado em 1983, por ocasião do XX aniversário do Centro de Estudos Fiscais, a problemática da tributação dos atos ilícitos é transversalmente associada à questão da legitimidade daquela mesma tributação, isto é, o referido Professor questiona, desde logo, se é possível existir imposto que incida sobre atividades ilícitas e, a existir, se o mesmo constitui uma sanção patrimonial sobre aquelas mesmas atividades, no sentido de perceber se o imposto sobre rendimentos de origem ilícita poder ser encarado mais como sanção de determinado comportamento ilegal ou se pode subsistir *'per se'* enquanto tributo, afastado de toda a componente da culpa inerente a prática de uma atividade ilícita. Partindo da existência de três teses diversas – a afirmativa¹⁷, a negativa¹⁸ e a intermédia¹⁹ – o autor conduz-nos à sua posição – sendo que o Estudo, a final, determina que a tributação dos rendimentos não só não é pacífica, como a doutrina a aceita²⁰, não sendo alheia, ainda assim, nas palavras do

16 Cfr. Nuno Sá Gomes, “Nota sobre o problema da legitimidade...”, in Estudos efetuados por antigos e atuais membros do Centro de Estudos Fiscais por ocasião do XX, Vol. II, pp. 711 a 757.

17 A tese afirmativa, nos termos do autor considerado nas ‘Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação...’, in Estudos Vol. II, op. Cit., atesta de forma impressiva, cfr. p. 716, que *‘a legitimidade da tributação das atividades ilícitas e imorais quer como coisa óbvia face ao princípio geral de direito fiscal de que este se dirige à tributação de factos económicos, desinteressando-se a respetiva coloração jurídica, quer face aos princípios realístico ou fáctico, quer partindo da ideia de autonomia deste ramo do direito’*.

18 A tese negativa constitui uma minoria, em termos de doutrina e jurisprudência, sendo que o autor citado, em ‘Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação...’, in Estudos Vol. II, op. Cit., pp. 719 e 720, refere que apenas o Brasil se mantinha, à data dos Estudos, defensor de que a tributação das atividades ilícitas equivaleria, no fundo, a um branqueamento da ilicitude daquelas mesmas atividades, pelo que a jurisprudência brasileira não admitia do ponto de vista legal que o Estado pudesse consagrar aquela forma de tributação.

19 A tese intermédia tem como fundamento o facto de o problema da legitimidade da tributação dos rendimentos provenientes de atividades ilícitas poder ser perspetivado consoante *‘a encarmos no momento da lei ou no momento do lançamento’*, isto é, se a própria lei estabelecer através de uma norma tributária que determinadas atividades ilícitas devem ser tributadas, então o imposto é uma sanção e não um tributo; só não será assim, nos termos da tese intermédia, se, no momento do lançamento, isto é, no momento da determinação da matéria coletável – o termo *‘momento do lançamento’* é de um autor citado por Sá Gomes, Alfredo Augusto Becker e, em bom rigor, corresponde a uma tradicional divisão entre lançamento e liquidação, em que esta última correspondia a atividade da aplicação da taxa de imposto à matéria coletável previamente determinada – aquelas mesmas atividades forem suscetíveis de ser objeto de tributação. A tese intermédia não é isenta de críticas – a nosso ver, justas – dado que, como bem aponta Sá Gomes *‘não pode distinguir-se o momento da lei e o momento do lançamento, ou da aplicação da lei, pois não pode tributar-se em concreto aquilo que não é tributado em abstrato’*, cfr. p. 726.

20 Cfr. José Casalta Nabais, in O dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, pp. 609 e 610: “Quanto à tributação das atividades ilícitas, três argumentos tem sido convocados para a sua rejeição: 1) tributar os proventos das atividades ilícitas é, em certo sentido, tornar essas atividades lícitas, assim se afastando o propósito de sujeição de toda a ordem jurídica a princípios gerais uniformes, rompendo-se assim a sistematicidade ou coerência do sistema; 2) não seria possível efetuar levantamentos tributários sobre somas que, por serem fruto de um ilícito, deviam ser objeto de apreensão; 3) a tributação de tais proventos seria de todo inadequada para absorver os benefícios económicos por ela proporcionados e não destruídos pelas correspondentes sanções. Em contrapartida, a favor da tributação, refutam-se aquelas objeções e apela-se ao princípio da igualdade fiscal em articulação com o princípio da sistematicidade. Assim, rejeita-se, uma certa linha das tradicionais ideias de realismo e autonomismo do direito fiscal que a tributação desses proventos torne lícitas as correspondentes atividades. Para tanto acentua-se que para além da separação clara entre o pressuposto do ilícito (a atividade) e o pressuposto do imposto (a obtenção de um rendimento proporcionado por aquela) a configurar este como alheio à licitude daquele, as normas de incidência fiscal, porque não estabelecem qualquer comando percetivo ou proibitivo, dirigido à atividade do contribuinte, não são normas de conduta, produzindo efeito automático enquanto se limitam a produzir factos, que uma vez verificados, originam a correspondente obrigação de imposto.”

autor, as questões que importava destringer, mormente, a da natureza da norma de incidência que tributasse aqueles mesmos rendimentos²¹.

Mais veio estabelecer o Autor que a norma de incidência que enformasse os rendimentos ilícitos, não constituiria uma norma de conduta, nem uma norma sancionatória, nem a tributação de atos ilícitos constituiria uma estatuição para um comportamento ilícito. Socorreu-se, assim, da doutrina da obrigação *'ex lege'* como obrigação subjacente às normas tributárias, isto é, o que importa verdadeiramente para a lei fiscal é que verificado o facto tributário - ou, dito de outra forma, verificada a obtenção de rendimento, a sua percepção pelo sujeito passivo, a entrada de um acréscimo no seu património - e espoletando este rendimento a aplicação de uma categoria, então o rendimento, lícita ou ilícito, deve ser tributado.

Ora, a doutrina da obrigação *ex lege* é transversal e relevante a todo o direito tributário²² e aqui reside, a nosso ver, uma das tónicas da legitimidade da tributação de rendimentos decorrentes de atividades ilícitas: se a obrigação tributária é imprescritível, não está sujeita ao acordo ou desacordo do contribuinte, e constitui uma dimensão do dever fundamental de pagar impostos²³, se nasce com a ocorrência do facto tributário - seja ele proveniente de uma conduta ilícita ou não - e se materializa por força direta da lei²⁴ fiscal, se os elementos da relação jurídica não podem ser alterados por acordo celebrado entre as partes, como se infere da leitura do n.º

21 Infira-se que o Estudo é em muito anterior à aprovação da LGT, portanto admitia em abstrato a possibilidade de uma norma de incidência, de uma categoria de IRS específica para rendimentos ilícitos, criada por força de lei.

22 Sublinhe-se a tese de Pedro Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Almedina, 1993 Coimbra, p. 172 e segs, nos termos da qual a obrigação legal fiscal deve ser balizada no sentido de que não se trata de uma obrigação que nasce fruto de qualquer acordo inter partes, mas antes uma obrigação que resulta da lei por força da ocorrência de um facto tributário, não resultando de qualquer acordo de vontades do sujeito passivo e do sujeito ativo, *in casu*, do Estado.

23 Cfr. José Casalta Nabais, *in 'O Dever Fundamental de Pagar Impostos Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo'*, Coimbra, 1998, pp. 190 e segs. assenta a ideia de "Estado fiscal", que caracteriza a generalidade dos Estados atuais, na constatação de que o Estado se financia (obtem os meios financeiros de prossecução dos seus fins) através da imposição unilateral de tributos - os impostos - aos cidadãos.

24 Com efeito, só a Lei é fonte de direito fiscal, assim o determina o princípio da legalidade, que, nos termos do Prof. Casalta Nabais, *in 'Direito Fiscal'*, Almedina, Coimbra, 2010, 6.ª Edição, tem uma dupla componente: a reserva de lei formal, no sentido em que tem de existir reserva de lei parlamentar da Assembleia da República, podendo o Parlamento emitir Lei de autorização legislativa para o Governo, e a da reserva de lei material, ou seja, a Lei, o Decreto-Lei Autorizado e ainda o Decreto-Legislativo Regional (estes nos termos da alínea i) do art.º 227.º e n.º 1 do art.º 232.º da Constituição da República Portuguesa, têm de conter a disciplina de incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias, no essencial, a incidência objetiva e a incidência subjetiva. Cfr. ainda Manuel Henriques de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª Edição, Almedina, 2009, pp. 142 a 149, em que se pode observar que a reserva de lei formal e material "*significa que para um determinado facto poder ser qualificado como facto gerador de um imposto tem de corresponder a um dos tipos inseridos pelo legislador nas normas de incidência correspondentes, o que é, às vezes, designado por princípio do numerus clausus tributário' ou regra do 'nullum tributum sine lege'.*"

2 do art.º 36.º da LGT²⁵, sustenta-se que verificado o facto gerador²⁶, nasce a obrigação fiscal, a relação jurídico-fiscal cristaliza-se com a particularidade de se permitir que o Estado, neste caso, organicamente, a Autoridade Tributária²⁷, exija a prestação pecuniária, o imposto, em que a obrigação aludida se concretiza, bem como o direito de exigir um conjunto de outras obrigações que também passam a vincular o sujeito passivo²⁸ do imposto.

Retomando a posição adotada pela doutrina, pelo menos a primeira, se não mesmo a pioneira, que vem reproduzida num texto escrito sobre a temática que ora nos ocupa, verifica-se que por um lado a tributação dos rendimentos ilícitos é um ensejo do próprio sistema fiscal, dado que a norma de incidência nunca é uma norma de conduta, de atuação, ela atua, como verificamos *supra, ex lege*, e por outro lado, aventava o Autor citado que a tributação dos atos ilícitos sempre terá como princípio norteador a determinação rigorosa das normas de incidência.

Com efeito, observando as conclusões do Estudo em causa, cedo se percebeu que a questão da tributação dos rendimentos ilícitos sempre passaria pela forma de previsão da norma de incidência, dado que, como previa antecipadamente Sá Gomes, era importante estabelecer desde logo a neutralidade da previsão legal.

De facto, as normas de incidência não são normas de conduta, pelo que as mesmas deviam cingir-se a seguinte conjugação jurídica: previsão e estatuição. Previsão de um facto, de um facto não jurídico, um facto da vida com consequências jurídicas²⁹ - decorrente da prática de uma atividade ilícita, a norma em causa nunca seria proibitiva, de disciplina, de comando preceptivo e proibitivo, nos dizeres de Sá Gomes. Deve ser, ao invés, *'normas que produzem efeitos*

25 Cfr. n.º 2 do art.º 36.º da LGT: “2- Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes.”

26 Seguindo a formulação que lhe é dada pela jurisprudência, e que tem sido reiterada em diversos Acórdãos, define-se o facto tributário como facto que *“é composto por dois elementos que se complementam e que são imprescindíveis para a sua formação, a saber: o elemento objetivo e o elemento subjetivo. O elemento objetivo reconduz-se ao facto tributário em si mesmo, desligado de um sujeito passivo de imposto. No caso do IRS., o elemento objetivo do facto tributário corresponde à percepção de rendimento. Por seu turno, o elemento subjetivo é aquele que estabelece uma relação entre o elemento objetivo do facto e uma determinada categoria de sujeitos, imputando-lhes a obrigação tributária. No IRS., o elemento subjetivo está intrinsecamente relacionado com as normas de incidência pessoal do imposto, ou seja, as normas de incidência subjetiva do imposto, as quais determinam quem são os sujeitos passivos para efeitos do mesmo tributo.”*, Cfr. a título de exemplo: Acórdão do TCA Sul, 30-11-2017, proferido no Proc. 237/05.6BEALM, Cfr. Acórdão Do TCA Sul, 19-09-2017, proferido no Proc. 07964/14, Cfr. Acórdão do TCA Sul, 27-03-2014, proferido no Proc. 07384/14. Em todos estes Acórdãos foi Relator, Sr. Juiz Desembargador Joaquim Condesso.

27 Cfr. art.º 2.º do DL n.º 118/2011, de 15 de dezembro – Lei Orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.

28 A doutrina tem densificado o conceito de sujeito passivo de imposto em três vertentes: a do contribuinte, do devedor do imposto e do sujeito passivo, cfr. Manuel Henriques Pereira, *Fiscalidade*, pp. 267 e segs., e ainda José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pp. 254 e segs. para desenvolvimentos sobre esta matéria.

29 Cfr. Maria Odete Oliveira, *in* ‘Os atos ilícitos e o imposto sobre o valor acrescentado. Algumas Considerações’, Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches, Vol. IV, pp. 281 e segs., segundo a qual *“qualquer facto da vida pode ganhar relevância tributária se estiver contemplado por uma norma que conxione a sua realização a um conjunto de efeitos relevantes para o Direito Fiscal. A norma estabelece uma hipótese geral e abstrata (hipótese de incidência tributária) que quando se concretiza origina o facto tributário.”*

*jurídicos automáticos*³⁰, dado que por determinados sujeitos passivos manifestarem capacidade contributiva, e reunindo pressupostos económicos que permitam a adesão a uma norma tributária, espoletam a existência de uma relação jurídica tributária na aceção acima citada – a de um sujeito ativo e a de um sujeito passivo – constituindo-se este último no sujeito obrigado ao pagamento de imposto³¹.

Temos portanto como estabelecido que a tributação dos rendimentos ilícitos se afigura legítima, desde que sejam acauteladas as limitações que o princípio da tipicidade projeta sobre as normas de incidência, ou seja, tanto quanto possível, a norma de incidência de imposto não deve proibir ou sancionar comportamentos humanos, antes deve, antever a existência de um facto tributário que emane uma determinada capacidade contributiva que a lei fiscal entende dever ser tributada e, por conseguinte, exigir a sua prestação correspondente sob a forma de imposto - quer aquela capacidade contributiva derivasse ou não de uma atividade lícita; para a o Autor, como antevisto, a questão da ilicitude, em termos de direito fiscal, era lateral, pertencendo ao domínio das relações de direito comum, no domínio pré-tributário.

3.2. A tributação dos rendimentos de origem ilícita como decorrência do princípio da capacidade contributiva e da igualdade fiscal.

Avançando para a monografia mais relevante, em nosso entender, sobre a temática em causa, afigura-se relevante abordar a dissertação de mestrado do Prof. Joaquim Freitas da Rocha³² uma vez que o Autor elabora a relação entre tributação de rendimentos ilícitos e o princípio da capacidade contributiva como o elo que permite à lei fiscal prosseguir o fito de tributação dos sujeitos passivos pelo rendimento efetivo³³ - o que não significa que todo

30 No fundo, são normas que se limitam a “*estatuir que, desde que verificada a conduta prevista e a correspondente manifestação de riqueza, sobre ela incide imposto, dando origem, automaticamente, à obrigação de satisfazer a prestação tributária*”, Nuno Sá Gomes, op. Cit, p. 731.

31 O facto gerador do imposto é um facto complexo que se consubstancia com a verificação dos pressupostos objetivos e subjetivos, sendo que a doutrina tem qualificado o pressuposto objetivo como o próprio facto tributário considerado em si mesmo, e como pressuposto subjetivo o que permite relacionar determinada pessoa ou entidade àquele facto tributário, isto é, ao pressuposto objetivo. O facto tributário integra aspetos de natureza material, espacial, temporal e quantitativo. O aspeto material corresponde à própria manifestação da capacidade contributiva, sendo que neste âmbito material, os factos podem ainda ser simples (um único elemento material, por exemplo, um único negócio jurídico), complexos (vários elementos materiais que, unidos, geram uma unidade objetiva, genéricos (quando a qualificação do facto obriga a um processo posterior de especificação) ou específicos (a obtenção de um dividendo). O aspeto espacial relaciona-se com os elementos de conexão territorial da prática do facto; o aspeto temporal responde às questões referentes à definição do momento relevante para a relevância do facto – determinar a data do vencimento, da colocação à disposição ou do recebimento, por exemplo, são as questões a que se alude neste aspeto temporal, e o aspeto quantitativo, o ‘quantum’ do rendimento expresso pelo facto tributário que está sujeito a imposto. Quanto aos pressupostos subjetivos estes são definidos pelas normas de incidência pessoal, ou seja, respondem à questão de se saber quem está sujeito a imposto. Para desenvolvimentos sobre a temática do facto tributário, Cfr. Manuel Henriques de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2009, pp 27-32.

32 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *in* ‘As Modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de atos ilícitos’, *in* *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 390, Abril-Junho 1998, Boletim da Direção-Geral dos Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa.

33 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *in* ‘As modernas exigências...’, p. 84:

o rendimento percebido, auferido, se encontre sujeito a imposto, pois como o autor acertadamente aponta, quando os rendimentos da conduta ilícita sejam declarados perdidos a favor do Estado [nos termos propostos pelo Código Penal] o princípio da capacidade contributiva dever-se-ia comprimir em prol da apreensão ou devolução ao legítimo proprietário do montante em causa.

Afigura-se compreensível que o Autor efetue o nexo de ligação entre aquele princípio e a temática em curso: por um lado a Lei Geral Tributária veio a receber esta mesma ideia – note-se que este monografia data de 1997, anterior à entrada em vigor da Lei Geral Tributária – no art.º 4.º³⁴, por outro, a capacidade contributiva é o pressuposto e critério da tributação, cujo fundamento é o princípio da igualdade ínsito no art.º 13.º da CRP³⁵.

Ora, princípio da capacidade contributiva é caracterizado consensualmente pela doutrina e pela jurisprudência do Tribunal Constitucional³⁶ como um princípio estruturante do sistema fiscal que exprime e concretiza o princípio da igualdade tributária e que tem assento implícito na “Constituição Fiscal³⁷”, por força da conjugação dos artigos 103º e 104º da CRP³⁸.

Desenvolvendo esta ideia da indissociação do princípio da capacidade contributiva à da tributação dos rendimentos de origem ilícita, e embora o referido Autor posicione a questão da capacidade contributiva a jusante de apurar o que se deve entender por rendimento, ou

34 Dispõe o artigo 4.º, n.º 1 da LGT: *“os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”*.

35 Cfr. art.º 13.º, n.º 1 da CRP que postula o seguinte: *“1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.”*

36 O princípio da Capacidade Contributiva é a medida, nos termos propostos pelo Prof. José Casalta Nabais, op. cit, p. 26, do Imposto; sobre o entendimento do Tribunal Constitucional do que constitui a capacidade contributiva, Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/06, Proc. 1067/06, de 29 de dezembro de 2006: *“O princípio em referência enuncia o dever de todos pagarem imposto de acordo com um critério uniforme, o qual radica na tributação de cada um segundo a sua capacidade económica (Acórdão n.º 452/2003), daqui decorrendo que: a) Ao ser determinado que cada sujeito passivo pague na medida das suas possibilidades (“capacidade para pagar”), o princípio da capacidade contributiva constitui um pressuposto de justiça fiscal no que tange à repartição dos impostos pelas pessoas; b) O critério do pagamento na medida das possibilidades supõe que os contribuintes com maior capacidade económica venham a pagar um imposto mais elevado e os contribuintes com menor capacidade económica, um imposto mais baixo; c) Embora o princípio da capacidade contributiva não consuma o princípio da igualdade fiscal, ele constitui, todavia, umas das suas expressões ou manifestações mais fortes, bem como a de um elemento conformador da ideia de Estado de Direito Material; d) O princípio da capacidade contributiva compreende duas dimensões, que são a de pressuposto e a de limite da tributação: como pressuposto ou fonte da tributação, o princípio da capacidade contributiva baseia-se na força económica do contribuinte expressa na titularidade ou utilização da riqueza; já como limite ou medida valor do imposto, veda que o legislador adote elementos de ordenação incidentes sobre os elementos constitutivos do imposto contrários às exigências de justiça fiscal enunciadas pelo mesmo princípio.”*

37 A “Constituição Fiscal” corresponde ao seguinte conjunto de princípios jurídico-constitucionais: Princípio da legalidade fiscal, princípio da segurança jurídica, a proibição do referendo fiscal, o princípio da igualdade fiscal, a consideração fiscal da família, o respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais, o princípio do Estado Social e o princípio da coerência do sistema.

38 Neste sentido, dispõe o artigo 103.º da CRP que *“O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”* e o art.º 104.º CRP que *“O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”*

como o autor cogita, o que se deve entender por *'ingresso patrimonial fiscalmente relevante'*³⁹, certo é que o eixo comum em toda a temática da tributação dos rendimentos ilícitos é o facto de, em termos muito concretos, não existir razão justificativa que impeça uma sujeição a tributo de uma atividade de cunho ilícito, porque se tal ocorresse, estar-se-ia perante uma diferenciação entre contribuintes. Com efeito, se o que se pretende atingir com a tributação dos rendimentos ilícitos é um desiderato de colocar no mesmo plano os sujeitos de imposto com igual capacidade contributiva, seria iníquo do ponto de vista da norma tributária admitir uma diferenciação. Pelo que aqui o princípio da capacidade contributiva e o da igualdade fiscal caminham de forma paralela para cunhar a admissibilidade da tributação dos proventos de atividades ilícitas.

Acrescentamos, agora, nós que se afigura quase irracional admitir que o legislador pudesse promover a atividade ilícita, excluindo os proventos obtidos nesta circunstância, em detrimento dos proventos obtidos de atividades lícitas, uma vez que do ponto de vista de uma análise da conceção da igualdade que impede discriminações intoleráveis⁴⁰, não é possível justificar que contribuintes que auferiram o mesmo rendimento em termos quantitativos, uns sejam tributados e outros não, consoante a fonte de onde derivam os rendimentos de um seja lícita e de outro seja ilícita.

Com efeito, no âmbito do direito fiscal, o princípio da capacidade contributiva é erigido como critério dominante da igualdade tributária, dado que se é a tributação do rendimento o melhor indiciador daquela capacidade – porquanto a ideia de imposto é a que corresponde às 'forças económicas' do contribuinte, ideia aliada ao princípio do rendimento-acrécimo, cuja natureza aludiremos no ponto IV do presente trabalho – e podemos por ora concentrar numa noção de *"circulação dos poderes efetivos sobre os bens com impacto económico"*⁴¹, releva inequivocamente para efeitos fiscais, por ser reveladora daquela capacidade, pelo que, deve ser indiferente perante a lei tributária que essa capacidade de económica deriva de uma atividade lícita ou ilícita.

39 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, op. cit, p. 87. Concordamos: com efeito, independentemente das considerações que se possam efetuar sobre a justeza da tributação dos rendimentos ilícitos como decorrência do princípio da capacidade contributiva, e essa é uma conceção pacífica, fará mais sentido definir de forma prévia e concreta o que é um rendimento para efeitos de IRS, e só posteriormente, podemos concluir se o rendimento auferido por determinado sujeito passivo na prossecução de uma atividade ilícita adere ou não àquele outro conceito técnico-jurídico de rendimento. Na verdade, este passo afigura-se essencial para se poder qualificar a própria norma contida no art.º 10.º da LGT.

40 Cfr. Sérgio Vasques in O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 32 a 35, que partindo do princípio da igualdade insito no art.º 13.º da CRP de que *"todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei"*, explana que o referido princípio tem reverberações muito particulares em áreas do sistema jurídico, no que a igualdade tributária é uma dessas reverberações.

41 A expressão não é nossa mas, pelo acerto terminológico, usamo-la neste contexto, porque foi também usada no âmbito de uma decisão do CAAD a propósito do princípio da capacidade contributiva. Cfr. Processo nº 616/2017-T de 15-02-2018 do CAAD, em que foram Árbitros Dr. Jorge Lopes de Sousa, Prof. Doutor Francisco José Nicolau Domingos e Dr. Jesuíno Alcântara Martins.

É o que a jurisprudência tem entendido como “*critério unitário da tributação*”⁴²: isto é, impende sobre os contribuintes o dever de pagar impostos segundo o mesmo critério, que é o da “*capacidade de gastar*”. De uma forma sucinta e concreta: é tratar de forma igual os contribuintes que se encontrem em plano de igualdade, não existindo exceção legal que possa admitir que os contribuintes que auferiram rendimentos ilícitos não têm a mesma capacidade de gastar – leia-se, capacidade contributiva – dos contribuintes que auferiram rendimentos lícitos.

Uma nota final neste ponto da capacidade contributiva no contexto dos rendimentos ilícitos que cuidamos ser importante sublinhar: o Prof. José Casalta Nabais associa o aludido princípio da capacidade contributiva como resposta às críticas atinentes ao facto de que admitir a tributação de proventos de atividades ilícitas corresponderia a um ‘branqueamento’ daquelas mesmas atividades, que pela interessante abordagem nos permitirmos aqui de citar⁴³:

“Pois bem, o princípio da capacidade contributiva é convocado, para refutar as objeções levantadas à admissibilidade de uma tal tributação [de proventos de atividades ilícitas], entre as quais se destaca pela sua importância, ao tributar tais proventos, o Estado Estaria de algum modo “legalizar” as atividades de onde os mesmos derivam e quebrar, assim, a unidade do ordenamento jurídico. É que a não tributação desses proventos, se e na medida em que não tenham sido objeto de um processo ablativo em sede de correspondente direito sancionatório (apreensão, confisco, restituição ou suporte de indemnização), teriam como efeito beneficiar fiscalmente os proventos decorrentes de atividades ilícitas, encorajando estas e violando, ao mesmo tempo, o princípio da igualdade fiscal. (...) o princípio da capacidade contributiva não pode deixar de ser convocado por semelhante problemática, sobretudo num momento em que um tal princípio vem sendo erigido no mais importante suporte da justiça fiscal e a proliferação de atividades ilícitas, envolvendo avultados montantes, ameaça as sociedades económica e socialmente mais desenvolvidas. Por conseguinte, a solução do problema da tributação dos proventos das atividades ilícitas, não pode assentar em posições extremas, seja na que concebe o direito fiscal como um direito alheio a quaisquer critérios éticos para o qual “o dinheiro (enquanto manifestação da capacidade económica) não cheira mal”, seja na que vê em qualquer tributação desses proveitos um aval às atividades que o originam, passando necessariamente pelo princípio da capacidade contributiva enquanto critério da igualdade ou justiça fiscal, não só autoriza, como de algum modo exige a tributação de tais proventos.”

Em suma, persiste uma efetiva conexão entre a prestação tributária e o pressuposto económico, i.e., a capacidade contributiva do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, cujo alcan-

42 Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003: «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação», entendendo-se esse critério como sendo aquele em que «a incidência e a repartição dos impostos – dos “impostos fiscais” mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou “capacidade de gastar” (...) de cada um e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício). (...) Não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a “capacidade contributiva” continua a ser um critério básico da nossa “Constituição fiscal” sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP (...)».

43 Cfr. José Casalta Nabais, *inop. cit.*, pp. 506 e 507.

ce, face ao que acontece na tributação sobre o rendimento⁴⁴ ampliar-se-á para receber no seu escopo todas as variações patrimoniais que se façam com recurso a proventos sejam eles provenientes de atividades lícitas ou ilícitas. Mais relevante se torna esta conclusão, como veremos no ponto 2.2. do capítulo IV, quando falarmos de acréscimos que patenteiem uma capacidade contributiva superior à declarada, porquanto é no contexto de certas atividades que corporizam práticas criminais graves – como lenocínio, tráfico de estupefacientes ou terrorismo – que se obtém proventos económicos significativos, que importam tributar no respeito daquele princípio estruturante do sistema fiscal.

44 Cfr. Sérgio Vasques, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, 2011, p. 254.



III. O acolhimento da Tributação dos Rendimentos ilícitos através da aprovação da Lei Geral Tributária

Com a aprovação da Lei de Autorização Legislativa n.º 41/98, de 4 de agosto⁴⁵, a Assembleia da República concedeu autorização ao Governo para que este publicasse uma Lei Geral Tributária⁴⁶ que compilasse os grandes princípios de direito substantivo tributário, de acordo com critérios previamente estabelecidos e constantes na referida lei de autorização⁴⁷ sendo que, de entre aqueles critérios que consubstanciavam o sentido e extensão da lei geral, o Parlamento estabelecia que esta deveria determinar a forma de tributação de rendimentos considerados ilícitos⁴⁸ nos mesmos termos que se tributavam os restantes rendimentos e bens.

45 A mencionada Lei de autorização legislativa foi publicada na I Série – A n.º 178 do Diário da República, em 04-08-1998 e, nos termos do disposto no art.º 1.º da referida Autorização legislativa ficou determinado que fosse publicada uma Lei Geral Tributária, com os grandes princípios de direito substantivo, mas também uma Lei que articulasse os poderes da Administração e as garantias dos contribuintes. Ainda, estabelecia a extensão e objeto da referida Lei a aprovar, sendo que no seu art.º 2.º, a Assembleia enunciava 42 – quarenta e duas – alíneas com as garantias que a Lei Geral Tributária deveria assegurar, como por exemplo: garantir a irretroatividade dos impostos (alínea 4 do art.º 2.º), a recorribilidade e impugnabilidade dos impostos (alínea 5 do art.º 2.º), definir a ineficácia em matéria tributária dos atos ou negócios que pretendessem alterar os elementos constitutivos da obrigação tributária (alínea 9 do art.º 2.º), estabelecer a responsabilidade tributária, solidária e subsidiária (alínea 15 do art.º 2.º) ou ainda, por exemplo, regular o procedimento da determinação da matéria coletável em vista do apuramento da matéria coletável real e do combate à evasão fiscal, com possibilidade de recurso a métodos indiretos de avaliação quando se verificassem os pressupostos de impossibilidade de determinação do valor real, com respeito do princípio da audiência [prévia] do contribuinte (alínea 24 do art.º 2.º). No uso desta autorização, a LGT foi aprovada pelo DL n.º 398/98 de 17 de dezembro, tendo entrado em vigor no dia 1 de janeiro de 1999.

46 Deve recuar-se, em bom rigor, ao ano de 1997, em específico, à Resolução do Conselho de Ministros 119/97, de 14 de julho, que lançou as Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI, para encontrar, por um lado, a referência à necessidade da criação ‘*ex novo*’ de uma lei geral tributária e a sua consequente aprovação – cfr. n.º 3 do Ponto 2 e alínea b) do n.º 3 do Ponto 8 da Resolução – como uma das medidas reformistas a adotar para um sistema fiscal adequado aos desafios do novo século.

47 Dispõe a alínea 2 do referido artigo: “[*Para a prossecução dos fins indicados nos artigos anteriores, o Governo fica autorizado a:*] Estabelecer a tributação dos bens e rendimentos obtidos, detidos ou utilizados com caráter ilícito ou contrário aos bons costumes, com exceção dos que venham a ser perdidos a favor do Estado em termos correspondentes àqueles a que estão sujeitos atualmente os restantes bens e rendimentos”.

48 No quadro da Resolução n.º 119/97, de 14 de julho, a ponderação da tributação dos rendimentos provenientes de atividades ilícitas [e dos acréscimos patrimoniais injustificados, também] já havia sido formulada como medida a tomar no contexto de uma reforma do IRS, cfr. alínea r) do n.º 2 do Ponto 13 da aludida Resolução.

Assim, no esteio da referida Lei de Autorização, foi aprovada em 17 de dezembro de 1998 a Lei Geral Tributária⁴⁹ nos termos da qual, através do seu art.º 10.º foi vertida a conceção da tributação dos rendimentos ou atos ilícitos, irrelevando, portanto, o pendor lícito ou ilícito da fonte de rendimento para efeitos de imposto.

É preciso, todavia, recuar ao Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 1996⁵⁰, doravante designado pela sigla RCDRF – o designado Relatório *Silva Lopes*⁵¹ – e, em bom rigor, aos Estudos⁵² que lhe seguiram para encontrar as primeiras referências, em termos de direito positivo, à necessidade de tributação dos rendimentos ilícitos. Com efeito, se por um lado o RCDRF assinalava a necessidade de aprovação de uma lei geral tributária, que autonomizasse os poderes da Administração Fiscal do que constava no então vigente Código de Processo Tributário, por outro lado, e apenas, nas Observações que se seguiram ao RCDRF e bem como no Estudo de 1999 que coroou a referida Reforma Fiscal iniciada em 1996, se pugnava pela tributação dos rendimentos ilícitos da mesma forma que os rendimentos provenientes de fonte lícita.

No fundo, no aludido Relatório⁵³ abriu-se o caminho para a necessidade de aprovação de uma lei geral⁵⁴ que enunciasse e definisse os princípios estruturais do direito fiscal português, os poderes da administração tributária e as garantias dos contribuintes e por outro, nas Observações, sublinhou-se a necessidade da tributação daquela tipologia de rendimentos, que veio a ser naquela Lei Geral consagrada no mencionado art.º 10.º.

49 Notamos que o Prof. Joaquim Freitas da Rocha entende que a LGT não constitui uma verdadeira Lei, muito menos de valor reforçado, porquanto a mesma foi aprovada por meio de um decreto-lei (DL 398/98), o qual, por sua vez, foi emanado ao abrigo de uma autorização legislativa (Lei 41/98). Fora de cogitação está a sua caracterização como Lei orgânica ou como Lei que careça de aprovação por maioria de dois terços. Cfr. Prof. Joaquim Freitas da Rocha, 'Do valor normativo da LGT (a questão do valor reforçado)', in Estudos de homenagem ao Doutor Jorge Miranda, volume V, Coimbra editora, Coimbra, 2012, páginas 713 e segs.

50 A referida Comissão para o desenvolvimento da Reforma Fiscal foi constituída pela Resolução do Conselho de Ministros n.º 6/94, II Série, de 7 de abril, tendo apresentado o seu relatório final em 30 de abril de 1996, sendo que ficou conhecido como 'Relatório Silva Lopes' por via do Presidente da Comissão, Dr. José de Silva Lopes. A referida Comissão era ainda composta pelos seguintes membros: Manuel Henrique de Freitas Pereira (Vice-Presidente), Francisco Rodrigues Pardal, José Guilherme Xavier de Basto, José Jorge da Costa Martins Reimão, Maria de Lourdes Orfão de Mactos Correia e Vale e Paulo José Ribeiro Moita Macedo.

51 Cfr. Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal, Ministério das Finanças, Lisboa, 1996.

52 Cfr. 'Debate sobre a Reforma Fiscal: observações ao relatório Silva Lopes e Jornadas Fiscais', Ministério das Finanças, Lisboa, 1999.

53 O RCDRF encontra-se dividido em 17 capítulos: Introdução, Orgânica da Administração Fiscal, Recursos Humanos da Administração Fiscal, Inspeção Tributária, Informática Tributária, Justiça Fiscal, Ónus da Prova, Métodos indiretos de determinação da matéria tributável, Sigilo Bancário, Tributação das Remunerações Acessórias, Tributação das Aplicações Financeiras, Tributação das instituições bancárias e seguradoras, Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares – IRS, Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas – IRC, Imposto sobre o valor acrescentado- IVA, Imposto do Selo e Impostos sobre Património.

54 Cfr. Recomendação 1 do Capítulo 6.º, 'Justiça Fiscal', pp. 237: "Poderá conseguir-se mais flexibilidade no processo administrativo tributário se o Código de Processo Tributário e os códigos dos diversos impostos passarem a referir-se apenas às competências da Administração Fiscal como um todo e se a repartição de tais competências, pelos vários níveis da Administração Fiscal, passar a ser fixada numa lei geral sobre a orgânica dessa Administração".

Muito embora da leitura do referido RCDRF, não ressaltem menções à necessidade da tributação dos rendimentos provenientes de atividades ilícitas, sendo que da leitura das recomendações, quanto ao IRS, nele constantes não se apura qualquer referência àquela tipologia de rendimentos, certo é que a conceção legal desta conceção de tributação acabou por ser formalmente abordada nas Observações, em especial, nas do Senhor Professor Dr. José Luís Saldanha Sanches⁵⁵. As aludidas observações foram publicadas em 1999, e já decorrido quase um ano após a aprovação da LGT e, por conseguinte, do referido art.º 10.º. Com efeito, a propósito da tributação dos profissionais liberais⁵⁶ que não apresentassem rendimentos declarados mas, ao invés, declarassem aquisições patrimoniais, refere o Professor Saldanha Sanches que a tributação daqueles *profissionais livres* poder-se-ia efetuar de acordo com o método utilizado pelo Supremo Tribunal de Justiça Norte-Americano, isto é, o rendimento poderia ser judicialmente determinado, sem intervenção das autoridades fiscais, mas apenas quando existisse uma clamorosa desproporção entre o plano declarativo e o plano efetivamente fruído⁵⁷. Ora, a propósito desta técnica de apuramento de imposto, refere Saldanha Sanches, e relacionando-a com as omissões declarativas – o que compreensivelmente ocorre quando falamos de rendimentos ilícitos, face às intrincadas relações entre estes rendimentos e prática de crimes, gozando o sujeito passivo, no plano jurisdicional das prerrogativas do silêncio, e portanto, da não autoinculpção – a tributação dos ganhos ilícitos afigurava-se imperiosa, no dizer do Senhor Professor, como forma de combate à corrupção⁵⁸.

Certo é que, apesar de não constar como recomendação no Relatório *Silva Lopes*, no Estudo que sustentou o balanço da legislatura em que a LGT foi aprovada, a tributação dos rendimentos ilícitos foi elencada como medida de execução e de aprovação, na sequência da proposta de eventual tributação dos rendimentos provenientes de atividades ilícitas e dos acréscimos patrimoniais injustificados constantes dos considerandos da Lei de Autorização Legislativa.

A tributação dos rendimentos ilícitos veio então a ser acolhida no art.º 10.º da LGT, sendo esta uma Lei simples com valor reforçado, conforme refere o Prof. Casalta Nabais⁵⁹, aquela conceção

55 Cfr. Debate sobre a Reforma Fiscal, Observações ao Relatório Silva Lopes e Jornadas Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, Ministério das Finanças, 1999, p. 378.

56 A expressão utilizada pelo Professor J. L. Saldanha Sanches nas Observações ao Relatório Silva Lopes é a de *profissionais livres*.

57 De uma certa forma, esta fórmula do Supremo Tribunal Norte-Americano foi acolhida na alínea c) do n.º 1 do art.º 87.º LGT. Nos termos da referida norma, uma desproporção superior a 30% para menos da matéria tributável que resultaria de aplicação dos indicadores objetivos de base técnico-científica, ou de 15% durante 3 anos seguidos, obriga, neste caso, a Autoridade Tributária a avaliar de forma indireta os rendimentos do contribuinte. Numa nota crítica, cumpre apontar que a Portaria que deveria elencar aqueles indicadores objetivos, a ser definida pelo Ministério das Finanças, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 89 também da LGT, nunca foi publicada.

58 Saldanha Sanches in Observações ao Relatório Silva Lopes, p. 378: “*Esta matéria pode-se aliás articular com o que tem a Lei Geral Tributária sobre a tributabilidade de ganhos ilícitos. Na verdade, não os tributar consistirá na mais completa cegueira fiscal e jurídica que se pode verificar em qualquer país. Qualquer ocorrência semelhante a esse respeito parece ser totalmente deslocada. Manter é uma forma de controlo social global de obrigação jurídica e de controlo social da corrupção.*”

59 Cfr. José Casalta Nabais, Manual de Direito Fiscal, op. cit, pp. 191 e 192.

veio a ter um impacto muito concreto na vida dos cidadãos, embora, se estabeleça que a referida norma não veio criar nenhuma categoria de rendimentos à parte das existentes no Código de IRS.

Ancoramos esta ideia na interpretação que tem sido feito pela jurisprudência⁶⁰ em que a tributação dos proventos de atividades ilícitas acompanha o enquadramento das categorias existentes no IRS, pugnando-se, portanto, pela sua igualdade, progressividade e tendo em conta a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Assim o determina, também, o art.º 1.º, n.º 1 do Código do IRS.

Como veremos no desenvolvimento das formas concretas de tributação de rendimentos provenientes destas atividades, o art.º 10.º da LGT corresponde mais a um ensejo do legislador do que a uma aplicação *'in totum'* da norma, dado que, a sua concretização depara-se com questões sistemáticas que são inultrapassáveis para o aplicador da lei. Todavia, cumpre anteciper, essas dificuldades em nada retiram validade à aludida norma: os rendimentos ilícitos são tributáveis. Questão diversa, que analisaremos de seguida, é a forma como são tributados.

60 Cfr. Acórdão do TCA de 31-03-2016, Proc. n.º 06314/13, em que foi Relator, Sr. Juiz Desembargador Joaquim Condesso ou, por exemplo, Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 10-11-2020, Proc. 25/15.1JAFAR.E1, em que foi Relatora, Sra. Juíza Desembargadora Beatriz Marques Borges



IV. No domínio da ilicitude: a preponderância do ilícito civil e penal na obtenção de rendimentos tributáveis

Os estudos prévios da tributação dos rendimentos ilícitos preocupavam-se com a contextualização do facto tributário e da norma tributária, e ainda com a questão da interpretação normativa.

Com razão o faziam: de facto, a norma que veio a ser acolhida pelo art.º 10.º da LGT é unanimemente considerada como não contendo qualquer preceito legal de incidência objetiva ou subjetiva, importando, outrossim, apurar se o rendimento em causa espoleta ou não uma das regras de incidência constantes no CIRS, dado que como se explanou, a tributação é por referência ao rendimento e nunca pela configuração lícita ou ilícita da atividade que lhe deu origem.

Todavia, quando a ilicitude implique a não configuração como pressuposto para aplicação do imposto, não pode haver tributação daquele facto jurídico.

Assim, até a aprovação da LGT, a doutrina expendeu parte da análise da problemática da tributação dos rendimentos ilícitos a configurar o conceito da própria ilicitude, para determinar que atos ilícitos se convolvavam em factos tributários e concluir pela sujeição a imposto relativamente a uns e a não sujeição a imposto relativamente a outros.

Ora, sabendo que o campo da ilicitude é vasto e foi analisado de forma exaustiva nos estudos acima citados, pode afirmar-se o seguinte: 1) a ilicitude não se reporta apenas ao campo da ilicitude penal, mas ainda o campo da ilicitude civil. É esta a conceção doutrinal que adotamos em consequência de a termos detetado nos Estudos pioneiros que abordámos acima⁶¹. Outra é que a tributação dos atos ilícitos ocorre de forma subsidiária quando naqueles campos da ilicitude se prevejam mecanismos de apreensão ou restituição do produto do ilícito. Seria uma

61 Cfr. Joaquim Freitas da Rocha, *in* 'As Modernas exigências da Capacidade Contributiva', op. cit. pp. 162 a 192, ao ilícito civil, penal e contraordenacional, ao ilícito moral e dos bons costumes, sendo que o Autor distingue, no ilícito civil os rendimentos derivados da prática de um ato ilícito pelo próprio agente perceptor, incluindo nestes os proventos arrecadados em virtude da celebração de um contrato válido e os frutos auferidos pelo possuidor de má-fé, e os rendimento derivados da prática de um ato ilícito por outrem, aqui englobando os proventos arrecadados ao abrigo do art.º 289.º do código Civil, os ganhos provenientes de indemnização fundada em responsabilidade civil por factos ilícitos e os ganhos provenientes de outras indemnizações. No domínio penal e contraordenacional o autor distingue os acréscimos decorrente da prática de atos materialmente ilícitos (crimes) e os proventos e os resultantes da transação ou troca de produtos arrecadados com o crime e, posteriormente, o tratamento legal do produto do ilícito. O Prof. Casalta Nabais, *in* 'O dever de fundamental de pagar impostos', op. cit., p. 615, reporta-se apenas ao ilícito penal, penal económico, contraordenacional e civil.

tarefa ciclópica abarcar todas as possibilidades de atos ilícitos, reconduzi-los a factos tributários, apurar a existência de todos os mecanismos legais previstos para apreensão do produto do ilícito, e depois categoria a categoria, após apurar a matéria coletável, imputar o rendimento – não perdido a favor do estado, não apreendido – e fixar o *quantum* do imposto.

As situações seriam infinitas, tal é o campo da ação humana, e não nos competiria a veleidade de indicar de forma perentória o caminho a adotar numa ou noutra hipótese.

O que nos interessa no escopo do nosso trabalho é antes analisar, em tese, que categorias de IRS podem ser chamadas à colação para os rendimentos ilícitos, com origem definida por processo-crime prévio, e no caso, contrário, que mecanismos legais existem para que a Autoridade Tributária apure os rendimentos auferidos por via de atividades ilícitas quer no campo civil ou penal.

Seria, como referido acima, uma tarefa extensa, pois nunca poderíamos com rigor e honestidade intelectual abarcar todas as realidades possíveis no campo da tributação dos rendimentos ilícitos. Pensar na miríade de contractos possíveis que possam ser celebrados, que podem ser declarados ilícitos, e que tenham como fito à obtenção de benefícios económicos suscetíveis de serem enquadrados em rendimentos tributáveis, ou até, no campo do ordenamento penal, elencar todas as atividades ilícitas em legislação principal e extravagante, e apurar em cada uma daquelas atividades as diferentes possibilidades de tributar os rendimentos obtidos, afigurar-se-ia uma quimera cogitar, portanto, modelos, ou se quisermos, o figurino do IRS para cada uma das situações apontadas. A dimensão da tarefa, todavia, não deve ser motivo para não nos debruçarmos sobre um plano prático para, através do método indutivo, apurarmos soluções que possam ser uma possível matriz para casos similares – com a noção de que as soluções dependem sempre das circunstâncias particulares – e apoiar possíveis e desejáveis progressos na forma como a Autoridade Tributária lida hoje com situações que tenham na sua base rendimentos ilícitos.

Consideramos, portanto, útil avaliarmos de forma concreta exemplos para cada um dos planos acima definidos: o da ilicitude civil e o da ilicitude penal.

Creemos que, com esse quadro exemplificativo atingir-se-ão dois desideratos: conseguiremos descer ao plano concreto almejado no objeto do presente estudo, isto é, avaliar, em substância e tendo por parâmetro o CIRS, a possibilidade de concretizar tributação de um rendimento proveniente de uma atividade ilícita, e por outro, quando tal tributação não for possível, à luz das normas de comandos legais de outros ordenamentos, apontar um caminho para ultrapassar essa dificuldade.

Não devemos ser ingénuos: o campo das atividades ilícitas através das quais o Homem pode obter um rendimento é vasto e tão amplo quanto a imaginação humana, e aventar soluções unívocas para uma tributação possível dos rendimentos em causa constituiria uma quase impossibilidade.

Assim, trazemos ao plano prático exemplos de situações abstratamente ilícitas em cada um dos domínios, uma por cada domínio, e aventaremos a solução plausível, mas não sem antes integrarmos no nosso estudo o conceito de rendimento – é este em última análise o nosso objeto

de estudo, e deve ser explicitado no contexto que vimos expondo. Apurado o conceito de rendimento determinante para a respetiva tributação no contexto das atividades ilícitas, vamos aproximá-lo do campo da ilicitude e de forma genérica expor a(s) categoria(s) de IRS que o podem 'receber'. Afigura-se, pois, essencial não só verificarmos as dificuldades concretas da aplicação da norma do art.º 10.º LGT e observar o seu campo de praticabilidade, mas também as soluções que deve a AT procurar, no domínio fiscal, porque este campo do Direito, como observado, é auto-suficiente para ultrapassar as aferidas dificuldades. Iniciemos, então, esse percurso.

1. O conceito de rendimento-acrécimo no contexto dos proventos decorrentes de atividades ilícitas

O conceito de rendimento é nas palavras do Prof. Saldanha Sanches, um conceito *axial* para o Direito Fiscal, e constitui uma 'importação' da economia política, e que por isso merece ser pensado do ponto de vista jurídico para que o conceito em si possa ser tratado como realidade no domínio daquele ramo do Direito. Não se deve, de forma simplista, fazer corresponder o conceito de rendimento ao conceito de património, pelo que importar procurar, de forma sintética, as conceções possíveis.

É pacífica a noção de que a nossa legislação, o nosso direito positivo, consagrou a conceção de rendimento-acrécimo, embora com limitações⁶², por oposição ao rendimento-produto, também apelidado de rendimento-fonte⁶³. Com efeito, ao passo que o rendimento-produto correspondia a uma conceção restrita de rendimento, porque fazia depender o rendimento da participação do sujeito numa atividade produtiva, durante certo período, de forma durável, deixando de fora praticamente outras parcelas relevantes para aferir da capacidade contributiva, nomeadamente ganhos de capital, e outros rendimentos ou proventos ocasionais⁶⁴, a conceção de rendimento-acrécimo veio a abranger não só os ganhos provenientes de uma fonte durável, mas também todos os outros proventos que constituíssem um aumento patrimonial, acolhendo

62 Cfr. Sérgio Vasques, "Capacidade Contributiva, Rendimento e Património", Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 2, nº 11, pp-23-61, Set/Out, 2004: *"É assim, com efeito, valendo a pena acrescentar tão só que as soluções a que se dá corpo no IRS português e na generalidade dos modernos impostos sobre o rendimento não correspondem inteiramente à teoria de Schanz, Haig e Simons. De facto, o ideal da tributação do "puro" acréscimo patrimonial cede sempre às razões da praticabilidade, tendendo-se a limitar a base tributável aos acréscimos patrimoniais, regulares ou irregulares, produzidos por intermédio do mercado, com exclusão, portanto, das valorizações patrimoniais não-realizadas, das transmissões gratuitas entre vivos e mortis causa, ou dos ganhos económicos obtidos na esfera da vida privada do contribuinte como o trabalho doméstico ou o aproveitamento de imóvel próprio. Os modernos impostos sobre o rendimento não levam, pois, as teses do rendimento-acrécimo às últimas consequências, contentando-se as mais das vezes com a tributação do chamado rendimento de mercado (Markteinkommen), uma solução que constitui hoje um dos temas de vanguarda da ciência jurídico-tributária."*

63 Sobre o tema da delimitação do rendimento tributável, veja-se J. L. Saldanha Sanches, *in* "Conceito de Rendimento do IRS", Fiscalidade, 2001, nº7/8, 33-61.

64 As limitações da conceção de rendimento-produto encontram-se elencadas por João Sérgio Ribeiro, *op. cit.*, pp. 79-81, nomeadamente o facto de apenas serem suscetíveis de tributação os rendimentos com natureza corpórea, cingidos a uma fonte produtiva durável, deixando de fora qualquer aumento por causa inerente à conjuntura económica, aventando ainda que a corrente do rendimento-produto ou teoria da fonte por ter uma matriz em sociedades essencialmente agrícolas, a valorização do capital, ou seja, as mais-valias não estavam sequer na equação de imposto.

por isso os aludidos ganhos de capital, mas ainda heranças, doações, e todas as mais-valias que ocorressem na esfera patrimonial, independentemente de realização⁶⁵.

Ora, como sublinhado, o Código de IRS veio a acolher a noção de rendimento-acrécimo⁶⁶, mas de forma temperada, isto é, veio a acolher o conceito amplo de rendimento-acrécimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela as mais-valias, e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva, excluindo por razões de natureza extrafiscal as valorizações patrimoniais não-realizadas – as mais-valias potenciais ou latentes, das transmissões gratuitas entre vivos e *mortis causa*, no caso de relação de ascendência, por exemplo, ou dos ganhos económicos obtidos na esfera da vida privada do contribuinte, como o trabalho doméstico ou o aproveitamento de imóvel próprio⁶⁷. Neste conspeto, o rendimento de cada indivíduo corresponde à soma algébrica do seu consumo, com a diferença entre o património líquido inicial e o património líquido final num determinado período, obtendo-se assim o acréscimo líquido do património da pessoa em causa, o seu enriquecimento em concreto. Para esta teoria, incluem-se, pois, além dos produzidos por uma fonte durável, quaisquer rendimentos de carácter não habitual⁶⁸.

Note-se que o conceito de rendimento adotado pelo Código do IRS é um conceito mais estrutural do que funcional, o mesmo é dizer, que atende mais à forma do que à substância, o que também se encontra conexo com o facto de no direito fiscal português vigorar o princípio

65 O grande precursor da teoria do rendimento-acrécimo foi Georg Schanz, definindo rendimento como a riqueza que se acrescenta ao património de um indivíduo num período de tempo determinado sendo indiferente que essa fonte seja permanente, durável, ou que provenha de uma liberalidade ou outro acontecimento fortuito – uma doação, por exemplo. O autor dá exemplo do estudante que recebe a mesada ou do oficial do exército que é subsidiado pelo sogro, para concluir que não havendo fonte produtiva, os ganhos em questão enquadram-se no conceito de rendimento. Note-se que para o Autor o rendimento deve ser contabilizado quando é recebido e não quando é utilizado para satisfação das necessidades. O autor foi depois seguido depois por Haig e Simons, que densificaram o conceito de Schanz: o rendimento é a soma algébrica do valor de riqueza acumulada entre o princípio e o fim do período relevante em termos de tributação, sendo indiferente a realização para efeitos de apuramento de um determinado incremento patrimonial. Ora, verifica-se que este conceito levado na sua pureza conduziria a situações iníquas: como a tributação das mais-valias latentes por exemplo, ou a tributação de determinadas prestações sociais, como benefícios da segurança social. Para verificar os problemas práticos da aplicação do rendimento-acrécimo na sua pureza, cfr. pp. 88 a 93, op.cit, João Sérgio Ribeiro.

66 Cfr. Ponto nº5 do Preâmbulo do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei nº442-A/88, de 30 de novembro: *“Acolheu-se, assim, com maior nitidez do que na anterior reforma (na qual as mais-valias, objeto de uma categoria fiscal autónoma, eram excluídas do âmbito da incidência do imposto complementar) uma conceção tendencialmente ampla de rendimento, incluindo, à semelhança do que sucede na maioria dos países da CEE, os aumentos inesperados no valor dos bens no quadro das categorias de rendimentos abrangidas pelo imposto único - sem embargo de se lhes conferir um tratamento específico e particularmente benévolo, em atenção à sua não recorrência e à circunstância de constituir novidade a sua inclusão na globalização.”*

67 Cfr. Saldanha Sanches, Conceito de Rendimento de IRS, op. cit., p. 33 e segs. que pugna pela definição de um conceito de rendimento que corresponda tendencialmente ao acréscimo patrimonial, a ser aplicado por meio de uma concretização moderadora que restrinja algumas das suas consequências menos desejáveis, mas que atenda a todos os fatores a considerar para se conseguir uma tributação fundamentalmente de acordo com a capacidade contributiva.

68 Xavier de Basto, IRS — Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 363.

da tipicidade fechada da previsão legal. Pelo que, ao contrário dos países que adotam uma conceção mais funcional, que atendem ao resultado económico, em Portugal existe uma definição caso a caso, contrato a contrato de tudo aquilo que pode ser objeto de tributação – basta uma leitura do art.º 5.º do CIRS para compreender esta visão detalhista e minuciosa de definir o que devemos ter por rendimento líquido nos rendimentos de capitais.

Esta própria conceção de rendimento deu origem a um figurino cedular do IRS, isto é, por forma a abranger as diversas formas de acréscimos patrimoniais, o legislador adotou a técnica de fazer corresponder a cada rendimento uma categoria. Com efeito, assim poder-se-iam tributar os rendimentos de fonte produtora estável, mas também os diferentes proventos de capitais, de mais-valias ou rendimentos provenientes de uma outra fonte não produtiva como a locação de imóveis, e construir um modelo de tributação que a cada categoria fizesse corresponder uma dedução específica, obtendo assim, após a soma dos vários rendimentos, o rendimento global líquido⁶⁹.

Ora, no contexto dos rendimentos ilícitos, o próprio conceito de rendimento que vimos de afirmar *supra*, deve expandir-se, e é a própria Lei Fiscal que, numa perspetiva sistémica, opera essa ampliação para acompanhar a própria previsão da norma do art.º 10.º da LGT. Com efeito, por falta de um conceito de rendimento global em sede de CIRS, foi possível ao legislador ampliar o conceito de rendimento, saindo do corolário da tipicidade fechada/legalidade para dar lugar a um alargamento da previsão normativa do IRS, quando, com a aprovação do art.º 9.º do CIRS veio a abranger os *‘acréscimos patrimoniais não justificados determinados nos termos dos arts. 87.º, 88.º, 89-A.º da LGT.’*⁷⁰

É precisamente neste plano dos rendimentos ilícitos que essa ampliação se coloca de forma mais premente: é que, apurada a origem da ilicitude, conhecendo a prática ilícita que lhe subjaz, seja civil ou penal, os mecanismos ablativos de rendimento funcionam em desfavor da Fazenda, uma vez que não existindo rendimento do lado do contribuinte porque o mesmo foi declarado perdido a favor do Estado no quadro do Direito Penal, a tributação ocorre apenas, dizemos nós, subsidiariamente.

Por seu turno, se praticados no âmbito do ilícito civil, anulado o negocio que lhe deu origem, o sujeito obriga-se a devolver o que prestou, pelo que, não temos também rendimento que seja submetido a tributação no quadro do IRS.

Conquanto que nos encontramos perante rendimentos inominados, sem determinação da origem, teremos de partir do consumo ou de aumentos de património evidenciados pelo sujeito passivo e de que a AT tem conhecimento para a presunção de rendimentos que os sustentem, uma vez que o contribuinte, por via dos indicados acréscimos, porque decorrentes de práticas ilícitas não os vai declarar. Declarar seria admitir a prática de ilícito – circunstância que o citado princípio *nemo tenetur* não permite.

69 Cfr. Paula Rosado Pereira, in ‘Manual de IRS’, Almedina, 2019, p. 57 a fim de visualizar o processo de liquidação do IRS.

70 Cfr. J. L. Saldanha Sanches, “Conceito de Rendimento de IRS: um conceito de rendimento”, Fiscalidade, 2009.

Ou seja, concluímos então que falar de rendimentos ilícitos em termos de concretização de uma tributação desejada pelo art.º 10.º da LGT é reportarmo-nos a uma noção de rendimento inominado nos termos do disposto na al. d) do n.º 1 do art 87.º daquele diploma, que determina a possibilidade de avaliação indireta quando “*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 art.º89-A*” e nos termos da al. f), do n.º.1, do art.º87, da LGT, segundo a qual é possível tal avaliação indireta, quando haja “*um 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*”.

Mas este facto, que restringe de certa forma a amplitude como olhamos o art.º 10.º, não nos deve impedir de prosseguir a nossa análise: ela é essencial porque, como observado, o campo da ilicitude não se esgota no domínio penal onde o princípio *nemo tenetur se ipsum accusare*⁷¹ é erigido como um direito basilar do arguido. Cumpre apreciar, pois, exemplos em cada um dos planos da ilicitude acima aludidos – civil e penal – para definir afinal o meio de tributação que a LGT determina, em termos sistemáticos- concatenando as normas do IRS neste caminho- no contexto dos rendimentos ilícitos.

2. Os incrementos patrimoniais decorrentes de atividades ilícitas: exemplificação e tentativa(s) de tributação

Como antevimos, o campo da norma do art.º 10.º da LGT abarca uma realidade fática muito extensa, uma vez que ponderar a tributação de rendimentos provenientes de atividades ilícitas em termos de criar um figurino único para a determinação dos mesmos numa só categoria de IRS constituiria uma tarefa quase enciclopédica. Não é esse o nosso fito, como aludimos acima, é antes o de poder exemplificar de entre os domínios da ilicitude jurídica – mormente o civil e o penal – perceber através de um plano concreto, meios de tributação possível e dificuldades como que nos possamos deparar, e por outro lado, a final, tentar obter uma solução, a nossa solução, tendo em atenção o ensejo de tributar incrementos

Nesta sequência, e como a norma do art.º 10.º da LGT não constitui uma norma de incidência como acima expendemos, cumpre apurar como na realidade aquela norma se coliga à norma do art.º 1.º do Código do IRS, de que forma, em termos práticos podemos aplicar uma das categorias presentes no Código do IRS.

71 O princípio *nemo tenetur se ipsum accusare* significa fundamentalmente que ninguém pode ser obrigado a testemunhar contra si próprio, a produzir prova contra si mesmo ou a fornecer coativamente qualquer tipo de declaração ou informação que o possa incriminar. O princípio não se restringe ao mero direito ao silêncio- artigo 61º n.º 1, alínea d) CPP, mas abrange de uma forma ampla o direito de a pessoa não ser obrigada a apresentar elementos que provem a sua culpabilidade. Embora sem consagração constitucional expressa, o *nemo tenetur* beneficia de fundamento implícito nas normas constitucionais que tutelam as garantias de defesa e os valores fundamentais da dignidade humana e da presunção de inocência, num processo leal e equitativo (artigos 1º, 20º n.º 4 e 32º n.º 1 da CRP).

Atendamos assim ao campo da ilicitude civil e penal, através de exemplos, casos práticos, para que, a final possamos extrair a nossa posição.

2.1 Ilicitude Civil: o facto praticado pelo próprio agente com proveitos de origem ilícita.

Importa antes de tudo, explicitar que nos debatemos neste campo da ilicitude civil com as atividades ilícitas praticadas pelo próprio agente, isto é, a prática de um facto ilícito que beneficia o próprio agente, dado que, quando praticado determinado facto ilícito praticado por outrem, que afete um terceiro, estaremos no domínio da responsabilidade civil, tendo a norma contida no art.º 483.º do Código Civil vinculado o lesante à reposição da situação patrimonial que existia antes da lesão, nos termos do art.º 566.º daquele mesmo diploma⁷², o que ocorrerá através de uma indemnização, rendimento que já se encontra sujeito a tributação nos termos do disposto no art.º 9.º do CIRS⁷³. Note-se que, tendo em atenção a tipificação das indemnizações constantes no art.º 9.º do Código do IRS, um montante recebido a título de indemnização é tributado apenas quando consubstanciar a percepção de um verdadeiro rendimento⁷⁴, pelo

72 Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Proc. n.º 0892/10.5BEAVR 0100/18, de 01-07-2020 em que foi Relator, Sr. Juiz Conselheiro Joaquim Condesso: *“Como sucedâneo do recurso à reconstituição natural, enquanto forma de reparação do dano, a indemnização, normalmente em dinheiro, consiste na reparação, mediante compensação adequada, do prejuízo sofrido por outrem, sendo o seu cálculo baseado na teoria da diferença, expressa entre a situação real em que o lesado se encontra e a situação hipotética em que se encontraria, acaso não tivesse ocorrido o facto gerador do dano, em termos de causalidade adequada, devendo reportar-se tal avaliação à data mais recente que possa ser atendida pelo Tribunal (cfr.art.º566, nºs.1 e 2, do C.Civil).”*

73 O CIRS considera como rendimentos tributáveis, no âmbito da categoria G, os seguintes tipos de indemnização (cfr. art.º9, nº.1, al. b) do CIRS): As indemnizações por danos não patrimoniais (excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente); As indemnizações por danos emergentes não comprovados; e as indemnizações por lucros cessantes (considerando-se como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão). Com efeito, o nomeado princípio da capacidade contributiva justifica a tributação de falsos acréscimos patrimoniais, como indemnizações qualificadas pelas partes no contrato em apreço como ressarcitórias ou por danos emergentes, porque não dirigidas exclusivamente à reposição patrimonial. Isso mesmo parece resultar do estatuído pelo citado art.º9º nº 1 corpo e alínea b), que limita os casos de tributação a indemnizações (além de indemnizações por certos danos não patrimoniais) por danos patrimoniais não comprovados, ou por lucros cessantes de benefícios líquidos – aquelas que podem ser ainda gastas após a reposição do património inicial, expressando por isso um enriquecimento efetivo. Pelo que se excluem as indemnizações por danos emergentes, já que aqui ocorre apenas um aumento nominal do património que tinha sido alvo de anterior diminuição pela ocorrência do dano, cfr. neste sentido o Senhor Prof. Casalta Nabais, inO Dever Fundamental de Pagar Impostos Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, Coimbra, 1998, p. 520.

74 Cfr. Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, Almedina, 2.ª Edição, 2019, pp. 269 a 272, sendo que a Autora aprofunda os tipos de indemnização consoante os danos sejam patrimoniais ou não patrimoniais, estes últimos também designados por ‘danos morais’. Refere a Autora que ‘o dano e a compensação por via indemnizatória têm naturezas diferentes – o dano é não patrimonial, normalmente de valor grandemente subjetivo e difícil de aferir; ao passo que a indemnização tem um caráter patrimonial e um valor definido. Deste modo, considerando a situação em termos meramente patrimoniais, o recebimento da indemnização por danos morais origina, na esfera do indemnizado, um acréscimo patrimonial líquido. O recebimento da indemnização pecuniária aumenta o património do lesado, ao passo que a lesão, pela sua natureza (dano não patrimonial) não o tinha reduzido. A existência de tal acréscimo patrimonial líquido justifica a tributação, nos termos da conceção do ‘rendimento-acréscimo’ conforme tinha já sido referido.” A autora prossegue com a matriz de risco deste tipo de rendimentos: *“Há ainda que ter em conta as dificuldades que rodeiam a determinação do dano não patrimonial, bem como a subjetividade que caracteriza a fixação da indemnização neste tipo de dano, as quais potenciam aproveitamentos fraudulentos- que seriam grandemente incentivados, caso esse tipo de indemnização fosse excluído do âmbito de incidência do IRS. Não obstante a sujeição a tributação das indemnizações por danos não patrimoniais, art.º 9.º, n.º 1, alínea b) do CIRS exclui da incidência de IRS as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente. A justificação para tal característica do regime assenta na credibilidade que resulta da determinação, em processo judicial ou arbitral, mediante sentença ou transação, do dano não patrimonial e do montante da indemnização, assim reduzindo as possibilidades de aproveitamento fraudulento da exclusão de tributação e as situações de evasão fiscal.”*

que tendo em atenção a delimitação negativa constante no art.º 12.º⁷⁵ daquele diploma, rapidamente se infere qual as realidades sujeitas e não isentas.

Ora, assente de que factos ilícitos estamos a tratar, vejamos o seguinte exemplo:

Imaginemos que A e B, ambos residentes em território nacional, celebram um contrato de mútuo⁷⁶, no valor Eur. 50.000,00, dado que B necessita urgentemente dessa quantia para fazer face a uma despesa hospitalar, relacionada com uma situação de saúde urgente de um seu familiar, obrigando-se B a devolver o valor mutuado, no prazo de 12 meses a contar da data do mutuo, a que acrescerá uma taxa de juro a A, que ambos convencionaram. Sucede que o contrato em causa não é reduzido a escrito⁷⁷, violando quer A quer B a norma legal que assim obriga a fazê-lo, praticando no plano abstrato um ato legalmente ilícito, e por consequência o contrato de mútuo torna-se por isso inválido, na vertente da nulidade, por falta de forma legal⁷⁸.

Ora, desde logo, notamos que a ilicitude civil nos termos que aqui tratamos não se trata de uma ilicitude intrínseca ao ato, mas antes extrínseca, dado que o facto jurídico – que é a vontade das partes celebrarem um contrato – carece da verificação de certas condições exteriores ao dito facto para lhe conferir validade. Mesmo as situações que estão confinadas à ilicitude intrínseca, desaguam no campo da nulidade, com consequências práticas similares as que veremos no caso concreto.

Temos por assente ainda que em nenhuma das circunstâncias deste caso A se dedica à prática de emprestar dinheiro a pessoas em situação de urgência financeira como modo de vida cobrando juros, daí retirando o seu rendimento como modo de vida, uma vez que se assim fosse, estar-se-ia no domínio do ilícito penal, vertente que abordaremos mais adiante,

75 Artigo 12.º (*Delimitação negativa de incidência*): 1 - O IRS não incide, salvo quanto às prestações previstas no regime jurídico dos acidentes em serviço e das doenças profissionais no âmbito da Administração Pública, estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 503/99, de 20 de novembro, alterado pelas Leis n.º 59/2008, de 11 de setembro, 64-A/2008, de 31 de dezembro, e 11/2014, de 6 de março, sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, nelas se incluindo as pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar, as atribuídas ao abrigo do artigo 127.º do Estatuto da Aposentação, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 498/72, de 9 de dezembro, e as pensões de preço de sangue, bem como a transmissão ao cônjuge ou unido de facto sobrevivente de pensão de deficiente militar auferida ao abrigo do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 240/98, de 7 de agosto: a) Pelo Estado, regiões autónomas ou autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos e os fundos públicos; ou b) Ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.”

76 De acordo com o disposto no art.º 1142º do Código Civil “mútuo é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade”.

77 Nos termos do art.º 1143.º do Código Civil, mútuo é um negócio consensual ou formal, consoante o seu valor, sendo que o mesmo só é válido se for celebrado por escritura pública (sendo o seu valor superior a Eur. 25.000,00) ou por documento assinado pelo mutuário (sendo o seu valor superior a Eur. 2.500,00 e inferior a Eur. 25.000,00).

78 É sabido que a declaração de nulidade de mútuo, por falta de forma, tem como consequência a restituição, pelo mutuário, de tudo o que tiver sido prestado. Isto por força do que decorre do disposto no art.º 289º n.º 1 do Código Civil, e não por via do enriquecimento sem causa.

uma vez que a agiotagem ou, se quisermos, a usura, constitui crime nos termos do disposto no art.º 226.º do Código Penal⁷⁹.

Por outro lado, a prática deste ato, sem que essa licitude esteja presente, por falta de forma, por falta da referida escritura pública - dado que o montante mutuado é superior ao mínimo legal objetivo de Eur. 25.000,00, montante a partir do qual o legislador impõe a pública forma para validar a vontade das partes - vai integrar um pressuposto objetivo de tributação: a obtenção de um montante a título de juros⁸⁰ pelo mútuo. Assim, praticando um ato ilícito civil o sujeito A obtém um rendimento, que espoleta uma categoria de IRS, a Categoria E.

Com efeito, determina o art.º 5.º do Código do IRS que se consideram *“rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, direta ou indiretamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respetiva modificação, transmissão ou cessação, com exceção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias. E ainda no n.º 2 que “os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente: a) Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contractos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis (...)”*.

Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contractos de mútuo, nos termos da alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS (CIRS), são considerados rendimentos de capitais (categoria E) quando auferidos por pessoa singular, e como documento de quitação o particular pode emitir uma declaração referindo o valor recebido.

Devem ser declarados os rendimentos de capitais sujeitos às taxas especiais previstas no artigo 72.º do Código do IRS, os quais são de declaração obrigatória, devendo ser inscritos os rendimentos ilíquidos tal como previstos no artigo 5.º do Código do IRS, quando não tenham sido sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias previstas no artigo 71.º do Código do IRS.

Os rendimentos provenientes de juros por quantias mutuadas estão sujeitos a retenção na fonte à taxa autónoma de 28 % nos termos do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 72.º

79 Art.º 226.º do Código Penal – Usura – *“1- Quem, com intenção de alcançar um benefício patrimonial, para si ou para outra pessoa, explorando situação de necessidade, anomalia psíquica, incapacidade, inépcia, inexperiência ou fraqueza de carácter do devedor, ou relação de dependência deste, fizer com que ele se obrigue a conceder ou prometa, sob qualquer forma, a seu favor ou a favor de outra pessoa, vantagem pecuniária que for, segundo as circunstâncias do caso, manifestamente desproporcionada com a contraprestação é punido com pena de prisão até dois anos ou com pena de multa até 240 dias.”*

80 Estamos no domínio dos juros remuneratórios, que visam a remuneração de capital disponibilizado, designadamente por meio do contrato de mútuo. São os juros a que se refere o art.º 1145.º, n.º 1 do CC, os juros como retribuição do mútuo. São ainda estes os juros a que se referia Ferreira Borges quando, na definição do termo, distinguindo entre função de compensação por privação do uso e função de compensação pelo risco assumido, explicava que se chama juros *“(…) [a]os interesses que o credor auferir do dinheiro, que lhe é devido, em compensação da privação do uso dele, que sofre, e como preço do risco da solvabilidade do devedor. – Nesta definição compreendemos não só interesses do dinheiro dado d’emprestimo, mas por qualquer outro título devido.”*

do CIRS, a partir do momento do seu vencimento, sendo que, mesmo que as partes nada dissessem, o contrato de mútuo se presume remunerado, nos termos do disposto no art.º 8.º do Código do IRS – o que no caso nem seria aplicável, dado que as partes convencionaram desde logo o vencimento de juros sobre a quantia mutuada – sendo que, por via deste rendimento, fica o mesmo sujeito a uma taxa autónoma, nos termos legais acima expostos.

Por seu turno, uma vez que o mutuante é residente em Portugal, poderia este optar pelo englobamento, nos termos do art.º 72.º, n.º 8 do CIRS, assinalando a respetiva opção no anexo E juntamente com a sua declaração de rendimentos anual, dado que como acima se mencionou, este juro era de declaração obrigatória porque não sujeito a uma taxa liberatória do art.º 71.º, mas antes a uma taxa autónoma do art.º 72.º do CIRS.

Assim, incumbiria ao A proceder ao preenchimento do anexo E da Modelo 3 de IRS no ano seguinte à celebração do contrato, dado que o vencimento dos juros ocorreria com a celebração do mesmo, e sujeito a tributação nos mesmos termos de um contrato lícito.

Sucedem que, não podemos deixar de notar – e aqui se verifica uma das dificuldades de aplicação da tributação dos rendimentos ilícitos no campo do ilícito civil – é que no negócio jurídico que seja atingido pelo vício da nulidade, ou da anulabilidade, determina-se que haja a restituição de tudo quanto foi prestado, e se essa prestação não for possível em espécie, que seja feito em valor correspondente⁸¹.

Pelo que, do ponto de vista do direito fiscal, encontrando-se anulados os efeitos do negócio ilícito, não existe rendimento para tributar: no caso acima exemplificado, no caso que abordámos acima, do mútuo com juro convencionado, a consequência da anulação do contrato é, também, a de que o mutuante restitua o montante auferido a título de juros, uma vez que a declaração de nulidade afeta todo o negócio, pelo que os mutuários poderão devolver o montante em causa, imputando à quantia mutuada o pagamento dos juros, fazendo assim o devido desconto⁸².

81 Art.º 289.º, n.º 1 do Código Civil: “Tanto a declaração de nulidade como a anulação do negócio têm efeito retroativo, devendo ser restituído tudo o que tiver sido prestado ou, se a restituição em espécie não for possível, o valor correspondente.”

82 Notamos aqui o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 31-01-2019, Proc. n.º 89/16.0T8VGS.P1.S2, tendo como Relator, Sr. Juiz Conselheiro Oliveira Abreu: “Presumindo-se a posse não titulado, como de má-fé, temos de convir que sendo esta uma presunção *iuris tantum*, admitimos que a materialidade adquirida nos autos, é suficiente para a refutar, determinando, neste sentido, que os Réus, mutuários, enquanto possuidores de boa-fé, não estavam vinculados ao pagamento de juros, não sendo justificada a importância entregue ao Autor, mutuante, a esse título, pelo que, a demonstrada importância, enquanto juros ou frutos civis, tem, necessariamente, de ser considerada e imputada no capital emprestado, uma vez que o possuidor de boa-fé tem, nos termos do art.º 1270º do Código Civil, direito aos frutos civis ou juros do dinheiro emprestado, correspondentes ao período em que se mantém no estado de boa-fé, donde, declarada a ausência de fundamento para o pagamento de quaisquer juros, por parte dos Réus, mutuários, importa que a quantia entretanto paga, a esse título, deva ser reconhecida como entregue a título de capital. Ademais, não podemos deixar de acentuar que a declaração de nulidade do mútuo oneroso, atinge a convenção de juros, pelo que, também neste sentido, a restituição a operar nos termos do art.º 289º do Código Civil abrange o capital ainda em falta, a calcular uma vez subtraído ao valor do empréstimo, toda a demonstrada importância, entregue pelos Réus, mutuários, ao Autor/mutuante, independentemente do título que encerrou, mormente a título dos apelidados juros, conforme decidido pelo Tribunal a quo.”

Importando, assim, que, conhecendo-se da nulidade de um contrato que interfere no pedido formulado, não se deve limitar a afirmar a existência de tal vício, ter-se-á ainda de extrair as consequências que lhe são inerentes e que derivem da lei, colhendo-se do enquadramento jurídico aduzido no aludido Assento n.º 4/95, de 28 de março de 1995, hoje com valor de acórdão de uniformização de jurisprudência, que o *“que se pretende, seja válido ou nulo o negócio, é precisamente a restituição do que havia sido prestado, importando que a reposição das coisas no estado anterior, como determina o art.º 289º n.º 1 do Código Civil, seja levada a cabo nos precisos termos deste preceito, e não por recurso ao princípio do enriquecimento sem causa, já que este assume carácter subsidiário a advir de falta de causa numa deslocação patrimonial, enquanto que no caso em apreço isso se não verifica, antes estando patente uma nulidade de ato alicerçador do pedido de restituição (...).”*

Afastada a falta de causa na a deslocação patrimonial, atinente ao contrato de mútuo, nulo por falta de forma, dever-se-á, ter em devida conta o art.º 289º n.º 1 do Código Civil, que estatui que *“Tanto a declaração de nulidade como a anulação do negócio têm efeito retroativo, devendo ser restituído tudo o que tiver sido prestado ou, se a restituição em espécie não for possível, o valor correspondente”*, cuidando também de considerar o n.º 3 do citado preceito substantivo civil ao consignar *“É aplicável em qualquer dos casos previstos nos números anteriores, diretamente ou por analogia, o disposto nos artigos 1269.º seguintes.”*

Pelo que, anulado o mútuo, devolvidos os juros, inexistente rendimento suscetível de ser enquadrado na categoria E, pelo que por inerência, a norma do art.º 10.º da LGT encontra aqui a sua primeira limitação no campo do ilícito civil. A tributação apenas deverá ser efetuada enquanto não se encontram reconhecidos pelos Tribunais⁸³ os efeitos anulatórios do negócio, porque a partir do momento em que uma sentença declare a nulidade do mútuo, a tributação efetuada terá também de ser restituída em consequência.

83 Em sentido diverso, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 18-05-2020 proferido no Proc. n.º 03593/09 em que foi Relator, Sr. Juiz Desembargador José Correia que admite reconduzir a nulidade à produção de efeitos tributários por força do disposto no art.º 38.º n.º 1 da LGT, no âmbito da fraude à lei: *“(…) É certo que o artigo 10º da LGT estabelece que a tributação é valorativamente neutra, devendo atender apenas às circunstâncias reveladoras da capacidade contributiva do facto ou ato, irrelevando, pois, os imperativos jurídicos ou éticos como pressuposto ou medida da tributação a qual assentará no resultado económico dos negócios ou atos jurídicos ainda que estes sejam ilícitos ou contra os bons costumes. E ao consagrar a vertente da consideração económica dos factos ou atos com relevância jurídica tributária, o direito fiscal está em consonância com o direito civil no sentido de que, por exemplo, quando os negócios jurídicos são de objeto físico ou legalmente impossível à ordem pública ou contrários aos bons costumes, juscivilisticamente são nulos (cfr. art.º 280º do Ccivil) mas, apesar disso, esse vício será ignorado quando é invocado pela pessoa que o praticou por forma a impedir que essa pessoa seja beneficiada; também assim no direito fiscal, em que quem atua de modo ilícito não pode fruir de proteção jurídica, devendo sofrer a tributação prevista na lei. É esse princípio que subjaz ao disposto no art.º 38º n.º 1 da LGT em que se prevê a tributação dos efeitos económicos pretendidos pelas partes que tenham sido produzidos apesar da ineficácia do negócio: tal como no direito civil, o negócio não produz os efeitos que tenderia a produzir por uma circunstância intrínseca que juntamente com o negócio válido integra o tipo legal e que é o de o único ou principal objetivo ter sido evitar ou reduzir a tributação. É que a tributação tem os seus limites materiais e o seu princípio retor é o da capacidade contributiva visando impedir o livre arbítrio por obrigar, quer o legislador, quer o aplicador da lei fiscal (AT e juiz), a que, na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, que erija em objeto ou matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto.”*

2.1.1 A propósito de um Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães: graus de separação entre ilícito civil e fraude à lei.

Tendo em consideração o teor que se pretende prático da presente monografia, cremos ser relevante separar o campo da ilicitude civil do campo da fraude à lei, uma vez que a consequência de ambos os negócios – quer o negócio jurídico ilícito quer o negócio celebrado com o propósito de defraudar a lei – constitui um desvalor na ordem jurídica: a nulidade e é apto a causar sobreposições na análise fiscal de determinados negócios jurídicos.

Todavia, as realidades do ilícito civil e da fraude à lei não se reconduzem ambas a factos anti-jurídicos: é que enquanto o ilícito civil constitui a violação da ordem jurídica, cominando depois o direito com os vícios da nulidade ou da anulabilidade, implicando ambos sempre a restituição do prestado, regressando a realidade entre partes à situação que existia antes da celebração do contrato, a fraude à lei caracteriza-se pela prática de um conjunto de atos lícitos, tentando obter-se com essa prática – sublinhe-se, lícita – um resultado que a lei proíbe. Aqui reside a diferença: conquanto a prática no ilícito civil é sempre, perde-se a repetição, ilícita, na fraude a prática é lícita, pelo que a obtenção de eventuais rendimentos com a conduta fraudulenta [do ponto de vista cível] nunca poderá ser reconduzida à norma do art.º 10.º LGT, primeiro, e depois, à do art.º 1º do Código do IRS para, a partir dela, apurar a categoria. Ainda assim, o negócio jurídico celebrado com fraude à lei é nulo.

Ilustrativo do que estamos a referir, com impressionantes pontos de contacto com as normas fiscais, é o caso que foi decidido pelo Tribunal da Relação de Guimarães, no Processo n.º 1/17.7T8CBT.G1, de 31-10-2019, em que foi Relator, Sr. Juiz Desembargador Alcides Rodrigues: aquando da constituição de uma sociedade comercial, o Autor e a então sua mulher, sendo esta também legal representante da Ré, decidiram ceder à Sociedade o rés-do-chão de uma moradia construída, para que a sociedade pudesse ali exercer a sua atividade de confeção.

Posteriormente, por escrito, o Autor e a então mulher, intitulando-se senhorios, e a Ré, na qualidade de arrendatária, declararam dar de arrendamento à Ré, que declarou tomar de arrendamento, pelo prazo de cinco anos, prorrogado por sucessivos períodos iguais e nas mesmas condições enquanto por qualquer das partes não fosse denunciado com a antecipação legal, pela contrapartida mensal de Eur. 700,00, o dito prédio urbano.

Apesar do escrito que formaliza o intitulado contrato de arrendamento, o Tribunal recorrido, Tribunal de primeira Instância, considerou que *“o propósito das partes não era o estabelecimento de um vínculo locatício, mas antes permitir que o casal retirasse da sociedade rendimentos da sua atividade, a fim de os utilizar nas despesas do agregado familiar, na realização de melhoramentos no imóvel, reduzindo o pagamento de impostos pela Ré, na medida em que lhe permitia imputar nos custos de exploração, a título de rendas das instalações que ocupava, os valores que entregava”*.

Ou seja, a sociedade entregava todos os meses 700,00 Eur aos sócios, que o recebiam na qualidade de senhorios, por intermédio de um contrato lícito de arrendamento, a sociedade procedia à distribuição de lucros, eximindo-se os sócios de declarar aquele rendimento em sede de categoria E – adiantamento por conta de lucros.

Com efeito, veio o Tribunal da Relação de Guimarães, concluir que: *“Não sendo ilícito o ato de arrendar, já o mesmo não se poderá dizer quanto ao desígnio subjacente à celebração e execução desse contrato, visto que, através do mesmo, os outorgantes lograram contornar (e afastar) regras aplicáveis à distribuição dos lucros da sociedade.”*

De todo o modo, o que sobreleva é que o contrato de arrendamento celebrado não pode ser utilizado como um mecanismo legal para contornar e postergar as enunciadas regras da distribuição dos lucros.

(...) Por outro lado, embora seja correto dizer-se que o montante pago a título de renda fizesse necessariamente incorrer o proprietário e senhorio na obrigação de pagamento de imposto (IRS) a título de rendimentos prediais obtidos com as rendas, nos termos do disposto no art.º 72º, n.º 1, al. e) do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (cfr. declarações de IRS do ano de 2012 – cfr. fls. 37 a 42), a verdade é que o montante tributado não tem correspondência ou equivalência com o valor da despesa da dedução à matéria coletável (art.º 23º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).

Acresce que, consubstanciando o pagamento formal de rendas uma efetiva distribuição de lucros, os beneficiários (formalmente seria apenas a representante legal da sociedade a usufruir dessa distribuição e a ter de pagar o respetivo imposto, embora na prática o proveito desse dividendo era comum ao casal) logriam eximir-se à tributação a que estes últimos rendimentos estão sujeitos.”

Aqui chegados, podemos afirmar que o negócio foi declarado nulo, com as consequências inerentes do art.º 286.º do Código Civil já acima transcrito: ou seja, devolvendo-se o que foi indevidamente prestado, neste caso os montantes de rendas terão de regressar à sociedade que os pagou. Nem a título de rendas, nem a título de distribuição de lucros: a tributação de rendimentos provenientes da fraude à lei – embora decorrente de um ato lícito, mas com um fim contrário à lei – não convoca a norma do art.º 10.º da LGT, mas também soçobra perante a cominação da nulidade do negócio jurídico, seja ela absoluta [nulidade em sentido estrito], seja ela relativa [anulabilidade], pelo que os seus contornos poderiam facilmente diluir-se na questão dos rendimentos ilícitos.

2.2 O Ilícito Penal: a Tributação de Rendimentos ilícitos como mecanismo subsidiário.

O ilícito penal constitui terreno fértil para ponderar as questões mais prementes relacionadas com a tributação dos rendimentos ilícitos, desde logo, porque, na grande maioria da prática criminal, o móbil de tais atividades criminosas é a obtenção de dinheiro, de proventos económicos, tentando escapar às malhas apertadas da investigação criminal e, também, da Inspeção Tributária.

E, neste domínio, penal, cumpre desde logo perceber se falamos de tributação com conhecimento da origem ilícita, ou se falamos de tributação sem conhecimento de origem, sem apuramento do facto tributário relevante que permita imputação numa categoria específica. De facto, porque neste domínio do ilícito as questões da tributação dos rendimentos ilícitos se têm coloca-

do em termos muito concretos, no sentido de que, na decorrência de processos criminais onde se investigam práticas ilícitas que geram fontes de rendimento substanciais – tais como tráfico de estupefacientes, tráfico de seres humanos, roubo, corrupção, fraude fiscal ou mesmo o abuso de confiança fiscal⁸⁴ afigura-se essencial que, quer antes de os criminosos dissimulem a origem ilegal e de legitimar aqueles mesmos ganhos ilícitos, ou depois – o que ocorre na própria decorrência da investigação- apurar de que forma a norma contida no art.º 10.º LGT se articula com o Código do IRS e das demais normas tributárias, por forma a garantir que os aludidos rendimentos sejam objeto de um processo inspetivo por forma a que seja liquidado o imposto devido.

Ora, no caso em análise, cumpre abrir o campo deste trabalho para abordar duas sub-hipóteses: (i) a tributação dos rendimentos provenientes de atividades criminosas quando a fonte desse mesmo rendimento seja apurada e conhecida pelas autoridades, mormente, pela Autoridade Tributária e por outro lado, (ii) a tributação dos rendimentos de fonte ilícita sem que se apure uma fonte legítima que permita imputar os ganhos a uma determinada categoria de rendimento – sendo que por razões de ordem sistemática, abordamos esta sub-hipótese nesta parte dedicada ao ilícito penal como fonte geradora de ganhos significativos mas, em bom rigor, como é desconhecida a fonte, ele tanto pode ser proveniente pela prática de um ilícito penal ou civil, pelo que, a solução que iremos propor para ultrapassar o facto de a origem não ser apurada no âmbito de um processo-crime prévio é, *mutatis mutandis*, aplicável a todos os rendimentos com origem desconhecida, sejam eles de que domínio da ilicitude forem.

Ora, afigura-se para nós claro que a abordagem daquelas duas sub-hipóteses se centra numa questão prévia, já aliás enunciada: falamos de tributação de rendimentos com origem conhecida quando temos uma condenação em processo crime com decisão transitada em julgado, e no âmbito da qual tenha sido o(s) arguido(s) condenado(s) pela prática de um crime, no âmbito da qual tenham sido apreendidos montantes atinentes e relacionados com a prática daquele mesmo crime; quando falamos de tributação de rendimentos sem origem conhecida, falamos de uma inexistência de processo crime prévio, em que o sujeito passivo, o contribuinte demonstre a existência de acréscimos patrimoniais injustificados, numa espécie de ‘posse de fortuna’, na posse do visado ou de terceiros, mas que, essencialmente, o visado seja o beneficiário efetivo dos bens, tenham esses bens uma expressão em numerário ou em bens identificados do ponto de vista predial, comercial, automóvel ou sujeitos a outro tipo de registo público – a expressão ‘posse de fortuna’ é nossa e permitimos sublinhá-la aqui uma vez que será usada mais adiante para considerações atinentes a tributação de rendimentos sem origem apurada.

Por decorrência, no caso dos rendimentos provenientes de origem ilícita, quando essa origem seja da prática de crimes, como já na introdução ao presente trabalho antevíamos, o sujeito passivo visado, por força do princípio *nemo tenetur*, não é obrigado a declarar os mesmos, por via da proibição da autoinculpação. O que abre a possibilidade de ser a própria AT a promover a liquidação do imposto através dos métodos indiretos, ao contrário do que ocorre com os rendimentos com origem

84 Cfr. p. 11 do Manual de Sensibilização dos inspetores Tributários para o branqueamento de capitais, OCDE, 2009, em que se elencam os principais crimes que correspondem a uma acumulação de montantes significativos de dinheiro e que consubstanciam os crimes prévios à prática do crime de branqueamento de capitais.

conhecida. Todavia, mesmo neste último caso, os mecanismos de confisco a favor do Estado tornam a tributação dos rendimentos ilícitos um mecanismo subsidiário, como iremos ver de seguida.

2.2.1. Os rendimentos com origem ilícita apurada em processo-crime: tributação como mecanismo subsidiário.

Com efeitos, os rendimentos ilícitos, no domínio penal, embora sendo acréscimos patrimoniais e configurem um aumento do património de determinado contribuinte, só o são – ou pelo menos só o deveriam ser – injustificados durante um determinado período de tempo, período que se encontra cingido desde a instauração de um processo crime até ao trânsito em julgado de uma sentença ou acórdão condenatório que, por um lado, não só se pronuncie sobre a existência da prática de crime, como verifique que através da prática ilícita pela qual o arguido vier a ser condenado em última instância jurisdicional, aquele tenha obtido um rendimento.

Porquanto, a partir do momento em que um tribunal da jurisdição penal, de primeira instância ou de recurso, se tenha pronunciado pela condenação de um ou de mais arguidos e tenha concluído que, com a prossecução da atividade criminosa sob investigação no inquérito, aquele ou aqueles, tenham obtido um rendimento que, como referido, seja obtido pela prática da atividade ilícita, obtém-se a origem da fonte ilícita, seja ela o tráfico de estupefacientes, a corrupção, ou demais crimes acima citados, como exemplos de atividades criminosas através das quais se obtém substanciais ganhos ilícitos.

Desta forma, crê-se que, à luz da LGT, a tributação dos rendimentos ilícitos – quando proveniente de uma fonte determinada através de condenação em processo-crime – só pode ocorrer de forma direta, isto é, no âmbito de um procedimento de avaliação direta, sendo que se sustenta esta asserção na circunstância de que para se falar com propriedade da existência de um *quantum* ilícito, reportamo-nos necessariamente a um acréscimo patrimonial obtido com a prossecução de uma atividade criminosa, pelo que há que apurar a prática do crime, e para tal, sempre terá de existir um inquérito criminal que o determine. Assim o impõe o princípio da legalidade no processo penal, sendo que, por força do princípio da suficiência ínsito no art.º 7.º do CPP⁸⁵, o processo tributário, neste caso, sempre terá de aguardar pelo *input* da jurisdição

85 Ao invés do que ocorre na hipótese em estudo, o princípio da suficiência apenas se comprime quando estejamos a falar de um processo crime de índole fiscal, isto é, no quadro do RGIT, e nos termos do art.º 47.º deste diploma, quando os factos tributários em discussão no processo penal, tenham sido objeto de impugnação judicial ou oposição à execução fiscal das quantias em causa. Como exemplo prático apresentamos aquele em que no âmbito de um procedimento inspetivo se tenham corrigido IVA e IRC de determinado sujeito passivo quando os custos suportados por determinado contribuinte sejam baseados em faturas que não revistam as formalidades legais e se aborde a possível existência de faturação falsa. Nestes casos, embora seja emitida liquidação de imposto corretiva dos valores, quando o sujeito passivo não concorde com o teor da mesma pode reclamar, recorrer hierarquicamente e até impugnar nos termos do CPPT. Não obstante, simultaneamente, instaurar-se-á processo penal-fiscal no quadro do RGIT a fim de apurar a prática do crime de fraude fiscal uma vez que os indícios apurados pela utilização de faturação falsa assim o impõe. Ora, mas apenas com a liquidação impugnada ou com pendência de oposição à execução, o processo crime por fraude fiscal terá de aguardar os trâmites do processo judicial tributário, instruído nos termos do CPPT. De facto, entendeu o legislador que o apuramento da responsabilidade criminal deverá sustar-se até que a responsabilidade tributária esteja assente, a favor ou desfavor do contribuinte. Note-se que, independentemente do desfecho do processo judicial tributário, julgando-se procedente ou mesmo improcedente, a jurisdição penal não se encontra limitada ao resultado da sentença da jurisdição tributária, embora seja manifestamente raro que aquela decida contra a avaliação feita pelos tribunais tributários, que são no fundo o órgão jurisdicional mais apto para apurar da legalidade ou ilegalidade de determinada liquidação. Só assim se justifica que o processo penal fique a aguardar a sentença que decreta procedente ou improcedente a liquidação do imposto efetuada, corretivamente, pela AT.

penal. Dir-se-á até que apenas chegará ao conhecimento da AT aquando ou do despacho de acusação ou da sentença condenatória, e isto na improbabilidade de o ganho apurado não ter sido declarado perdido a favor do Estado.

No caso dos rendimentos ilícitos, o procedimento tributário de liquidação apenas se poderá iniciar após a existência de processo penal prévio, porquanto a questão da infração penal é antecedente lógico da questão de natureza fiscal, pelo que importa esclarecer se houve infração de normas de direito penal e, por consequência, obtenção de rendimentos ilícitos com determinada prática criminal, conquanto esta que seja causa da obtenção do acréscimo patrimonial do arguido, necessária para concluir pela infração de natureza tributária, isto é, a sua não declaração em sede de IRS.

Ora, com a existência de sentença ou acórdão condenatório, a AT encontra-se, pois, dotada do elemento fulcral que precisa para apurar a tributação dos rendimentos até então ocultos, pois só a partir desse momento é que é possível conhecer a fonte do rendimento e por inerência a categoria onde aquele poderá ser incluído. Afirmar isto, não é contraditório com o que referimos aquando abordámos o princípio de autonomia do Direito Fiscal: a solução apresentada no Direito Fiscal é a de que o rendimento é tributável, mas sempre teremos de apurar a origem. Sem este ‘prius’ processual, o próprio procedimento de liquidação ficaria suspenso ‘ad aeternum’.

Portanto, nada existe de presuntivo ou subsidiário no caso da tributação dos rendimentos ilícitos com origem determinada, uma vez que esta ocorreria sempre no âmbito da avaliação direta da matéria tributável⁸⁶.

Ora, como antevisto, a norma do art.º 10.º da LGT apenas subsiste conquanto os ganhos provenientes das atividades ilícitas configurem uma norma de incidência do Código do IRS, ou seja, para podermos tributar um rendimento, ele deve não só pré-existir, mas espoletar as regras de incidência – de facto, não é porque o rendimento existe que ele deve ser tributado, é porque a lei determina que certo rendimento deve ser tributado que ele o é à luz do princípio da capacidade tributária acima referido.

Como já apontado, o pendor prático do presente trabalho impele-nos a ponderar exemplos concretos onde possamos pensar e apurar a solução correta à luz do enquadramento legal das diversas normas aplicáveis.

86 Portanto, a autoridade tributária só deverá acionar a tributação de rendimentos ilícitos enxertada num processo criminal em que se investigue a prática de crime autónomo- como no exemplo *supra*, o lenocínio- e através dos elementos documentais, mormente através da análise das contas bancárias do então suspeito, ou arguido, bem como através dos relatórios feitos pelos demais órgãos de polícia criminal em que se tenha delegado a investigação, obter o aludido *quantum* patrimonial e tributá-lo conquanto o mesmo preencha as normas de incidência do IRS ou, em processo totalmente autónomo ao do processo crime quando após a condenação do arguido pela prática de determinado crime, seja delegada a competência de investigação criminal na Autoridade Tributária a fim de apurar o valor devido aos Cofres do Estado pelo arguido na prossecução da prática criminal de que foi acusado e posteriormente condenado, ou, mesmo não sendo acusado, tenha existido despacho de pronúncia que tenha determinado a realização de audiência de discussão e julgamento, em processo penal, posteriormente tenha existido sentença ou acórdão condenatório que tenha transitado em julgado.

Assim, pensemos no caso do lenocínio, p. e p. no art.º 169.º do Código Penal, no âmbito do qual determinado sujeito, através da exploração sexual de certo número de pessoas, através de um estabelecimento com aparência de legalidade, onde serve bebidas e refeições, mas onde também explora uma atividade daquela tipologia que o Código Penal criminaliza. Partindo do pressuposto de que o visado liquida IVA pelas bebidas e refeições, deduzindo os custos normais pela exploração do estabelecimento na sua premissa lícita, mas que os rendimentos obtidos pela atividade da exploração sexual se encontram arredados de qualquer registo contabilístico ou outro similar, cumpre apurar de que forma pode a AT tributar aquele rendimento.

Sabendo que pela exploração, o gerente do estabelecimento obtém um ganho, e uma vez condenado pelo crime de lenocínio, coloca-se a questão, pertinente, a nosso ver, de apurar em que termos deve aquele ganho, aqueles rendimentos serem tributados. Por um lado, poder-se-á aventar a hipótese de uma vez transitada em julgada a sentença que condene, de iniciar procedimento de liquidação, por iniciativa da Autoridade Tributária, nos termos do disposto no art.º 75.º e n.º 1 do art.º 76.º do Código de IRS. Com efeito, não podemos aqui admitir que o sujeito visado processe uma autoliquidação, dado que, tal permitiria ao visado uma dedução de gastos, por exemplo, o que face à ilegalidade da atividade não se afiguraria possível, acompanhando neste âmbito a doutrina autorizada sobre o assunto⁸⁷.

Em termos de categoria de IRS, numa resposta de ímpeto, diríamos que os rendimentos decorrentes daquela atividade poderiam ser imputados na categoria B de IRS, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 3.º do Código do IRS. Sucede que qualificar a atividade de exploração como atividade comercial, naufraga perante as normas dos art.º 109.º a 111.º do Código Penal.

Com efeito, não é possível apurar a existência de tributação dos rendimentos com origem ilícita determinada em processo-crime prévio, sem equacionarmos os mecanismos de perda a favor do Estado das vantagens apuradas.

Como aferido *supra*, os rendimentos com origem ilícita apurada em processo-crime, cedem à perda clássica, nos termos das normas citadas do Código Penal [109.º a 111.º] e, quando se tratem de crime que recaiam no catálogo amplo da Lei n.º 5/2002, cedem, em primeiro lugar, à perda ampliada.

Quanto ao instituto da perda clássica, o mesmo encontra-se previsto no art.º 109.º, 110.º e 111.º do Código Penal – sendo que, no âmbito do presente trabalho a perda de instrumentos e dos produtos, ambas previstas nos referidos artigos não assume especial relevância porquanto o que nos ocupa para abordagem destes mecanismos é a sua similitude com a tributação, e

87 Cfr. José Casala Nabais, in O Dever Fundamental de Pagar Impostos, op. cit, pp. 608 a 609: “Antes de prosseguir, há porém, a referir que as atividades ilícitas a que aludimos são apenas as ilícitas em termos jurídicos, não abrangendo, pois, as atividades (meramente imorais) as quais, na medida em que são juridicamente permitidas, não levantam qualquer dificuldade no concernente seja sua tributação, seja a consideração fiscal das respetivas despesas. Tratando-se, por seu turno, de atividades ilícitas, a questão já não está isenta de dificuldades, havendo divergências na doutrina e na jurisprudência, muito embora a posição que atualmente tende a prevalecer vá no sentido de tributação dessas atividades, da não aplicabilidade dos correspondentes benefícios fiscais e da não dedutibilidade das referidas despesas, tendo de resto uma tal orientação conduzido a disposições legais expressas como as do (...) 41.º, n.º 1 alínea d) do nosso CIRC”.

portanto, apenas a perda das vantagens económicas previstas no art.º 110.º e 111.º do Código Penal enquanto lucros obtidos com a prática de atividades ilícitas serão objeto de análise⁸⁸.

Ora, na perda clássica, i.e., na perda de vantagens económicas ocorrem duas consequências que, constituem, a nosso ver, não uma tributação, mas cujos efeitos impedem que se efetue qualquer liquidação de IRS das vantagens aludidas, uma vez que o rendimento deixa de subsistir na esfera do arguido indiciado pela prática do crime – dizemos indiciado, porque na perda clássica, como resulta da leitura da norma do n.º 5 do art.º 110.º deixa de ser necessário a existência do elemento subjetivo da culpa para que a perda a favor do Estado produza os seus efeitos, bastando-se a existência dos elementos da ilicitude e da tipicidade⁸⁹.

Além da perda clássica, importa abordar ainda um outro instituto de ablação patrimonial: a perda ampliada, também designada por perda alargada.

A perda alargada detém um mecanismo muito mais amplo, como a própria designação sugere: apurado o valor do património global do arguido, e confrontado com os rendimentos de proveniência comprovadamente lícita, e se dessa comparação resultar um valor incongruente, não compaginável com os rendimentos declarados, formalmente titulados pelo arguido em sede predial, automóvel ou demais registos legais e públicos, esse montante da incongruência patrimonial poderá ser declarado perdido a favor do Estado, uma vez que condenado o arguido, por sentença transitada em julgado, pela prática de um ou mais dos crimes do catálogo, opera a presunção (*iuris tantum*) da origem ilícita desse valor.

Conquanto que as garantias da perda clássica são as de apreensão, caução económica e no arresto preventivo, nos termos do disposto nos arts. 178.º, 227.º e 228.º do Código Penal, respetivamente, enquanto que a Perda alargada apenas permite o arresto preventivo, que cessa se for prestada caução económica, cfr. o disposto no art.º 10.º e 11.º da Lei n.º 5/2002⁹⁰, de 11 de janeiro de 2002⁹¹.

São, ainda, requisitos da perda alargada: a existência de fortes indícios da prática de um dos crimes do catálogo consagrado no art.º 1.º da Lei n.º 5/2002 de 11 de janeiro e fortes indícios

88 Cfr. João Conde Correia e Hélio Rigor Rodrigues, Anotação ao Acórdão do TRG de 01-12-2014, Revista Julgar on line, Abril 2015, “A remoção dos incentivos económicos subjacentes a prática do crime, concretizada através do confisco das respetivas vantagens, constitui o único modo verdadeiramente eficaz de combater a atividade ilícita que visa o lucro. As finalidades preventivas que por esta via se alcançam, em conjugação com o quadro normativo vigente, impõem que se conclua de forma inequívoca que inexistente qualquer limite ao confisco motivado pela mera possibilidade de ser deduzido um pedido de indemnização civil.”

89 Como bem aponta Raul Campos e Lencastre Brito Coelho na sua Dissertação de Mestrado apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, A Recuperação de ativos à luz da Lei 30/2017, de 30 de maio, Lisboa, em 2018, a p. 102 da aludida Tese, no limite a perda de vantagens ocorre até se o arguido for considerado inimputável, declarado contumaz ou se tiver falecido antes do apuramento da responsabilidade jurídico-penal pela prática do facto ilícito típico.

90 A Lei n.º 5/2002 estabelece medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira e estabelece um regime especial de recolha de prova, quebra do segredo profissional e perda de bens a favor do Estado, relativos aos denominados crimes de catálogo: terrorismo, organizações terroristas, terrorismo internacional e financiamento de terrorismo; tráfico de armas; tráfico de influência; recebimento indevido de vantagem; corrupção ativa e passiva; peculato; participação económica em negócio; branqueamento de capitais; associação criminosa; pornografia infantil e lenocínio de menores

91 Cfr. João Conde Correia, Da proibição do confisco à Perda Alargada, ICNCM, 2012, pp. 151 e segs.

da desconformidade do património do arguido, ou seja, o património apurado tem de ser incongruente com o rendimento lícito, declarado⁹².

Após verificados os dois requisitos essenciais e primordiais há pois que proceder à liquidação de tal valor, sendo que o momento adequado será aquando da dedução da acusação ou em data posterior, desde que ocorra até ao 30.º dia anterior à data da designação para a audiência de discussão e julgamento, nos termos do disposto no art.º 8.º n.ºs 1 e 2 da referida Lei n.º 5/2002.

De forma a garantir a existência de bens do arguido que permitam saldar o valor da incongruência encontrado após realização da investigação patrimonial e financeira, há uma medida concretamente prevista na Lei 5/2002, que se denomina arresto, sendo certo que, apesar do nome ser comum a outras tantas medidas previstas em legislação penal e civil, este arresto assume dinâmica e requisitos muito próprios: o arresto é decretado pelo Tribunal independente da verificação dos pressupostos previstos no disposto no art.º 227.º do Código Penal, bastando a existência dos indícios fortes da prática de um dos crimes do catálogo, sendo que não é necessário existir fundado receio de que falem ou se diminuam substancialmente as garantias de pagamento de quantias em que vier a ser condenado⁹³, salientando-se que não é necessária a verificação do *periculum in mora*, do fundado receio de perda ou diminuição substancial das garantias de pagamento do montante incongruente⁹⁴. Sublinhe-se que o arresto para garantia da perda alargada pode ter lugar a todo o tempo, podendo ser reduzido ou ampliado, e está sujeito aos princípios da necessidade, adequação, subsidiariedade, precariedade e proporcionalidade.

Uma nota que importa sublinhar no âmbito do conceito de perda alargada é o facto de, existir uma presunção ‘*iuris tantum*’ de que a vantagem criminosa consiste entre a diferença do valor do património do arguido e aquele que seja congruente com o seu rendimento lícito ou declarado.

92 Cfr. João Conde Correia, *Da proibição do confisco à Perda Alargada*, ICNCM, 2012, pp. 103 e segs: “O primeiro requisito imprescindível à concretização do confisco alargado, previsto na Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro, consiste na condenação pela prática de um dos crimes do catálogo aí referido. Se não estiver em causa um desses ilícitos, por mais grave, rentável ou vantajoso que ele seja e avultado o património acumulado pelo condenado, este mecanismo processual ablativo não poderá ser desencadeado (...). O segundo requisito imprescindível à concretização do confisco é a existência de um património do arguido (...). Se o condenado não tem, nem teve, bens, é óbvio que o confisco alargado não se aplica. Por definição, não se pode confiscar aquilo que nunca existiu. (...) O património do condenado tem ainda de ser incongruente com o seu rendimento lícito: se ele só tem bens provenientes daquele concreto crime (sujeito às regras do confisco, previstas no Código Penal ou em legislação avulsa) ou se só tem bens compatíveis com os seus rendimentos lícitos o confisco alargado não se aplica. Não é, portanto, suficiente a existência de um património mesmo que extremamente avultado, sendo também necessário que ele seja incongruente, que exista uma desproporção entre ele e os seus rendimentos lícitos. A lei não definiu o conteúdo da expressão «rendimento lícito», sendo «legítimo considerar como aquele que resulta da sua manifestação e registo público e declaração fiscal nos termos dos regimes legais respetivamente aplicáveis”.

93 Cfr. Acórdão do Tribunal da relação do Porto, de 16-03-2016, Proc. n.º 2376/14.3TDPRT, em que foi Relatora, Sra. Juíza Desembargadora Elsa Paixão.

94 Cfr. João Conde Correia, *in Da Proibição do Confisco...*, op. cit., p. 186 e segs.: “O arresto para efeitos de perda alargada constitui-se como uma garantia processual cautelar da efetivação do confisco, que é decretada pelo juiz, independentemente da verificação dos pressupostos referidos no n.º 1 do art.º 227.º do Código de Processo Penal, se existirem fortes indícios da prática de um dos crimes do catálogo consagrado no art.º 1.º da Lei n.º 5/2002 (art.º 10.º, n.º 2 da Lei).», prosseguindo com a indicação de que «Assim, ou se verificam os requisitos do art.º 227.º, n.º 1 do Código de Processo Penal, caso em que o arresto pode ser decretado independentemente de existirem ou não fortes indícios da prática do crime, ou verificando-se estes, o arresto poderá ser decretado independentemente da verificação dos requisitos do art.º 227º, n.º1 do Código de Processo Penal. De exigir será, também, a existência de fortes indícios da desconformidade entre o património apurado do arguido e o seu rendimento lícito (...).”

Ou seja, existe uma presunção, ilidível é certo, mas que determina uma perda a favor do Estado do denominado ‘património incongruente’, isto é, da divergência existente entre os rendimentos lícitos do arguido e o património de que tenha domínio não só de direito mas, essencialmente, o domínio de facto, isto é, bens relativamente aos quais o arguido exerça os poderes próprios do proprietário, no que nos permitimos designar como uma posse de fortuna cuja causa são os aludidos rendimentos ilícitos.

Notamos que a noção de património, por via da ação desta presunção ‘iuris tantum’, por via do domínio de facto, e não meramente de direito, abrange não só os bens de que o arguido seja formalmente o titular do direito de propriedade, mas o de que é o efetivo beneficiário não só à data da constituição de arguido, como no período de cinco anos anteriores à sua constituição, e ainda posteriormente àquela: só assim justificando a denominação de perda alargada – em património e em período em que atua como verdadeiro beneficiário do mesmo⁹⁵.

Sopesadas estas questões processuais, verificamos que quer a perda clássica quer a perda alargada determinam uma transferência do direito de propriedade sobre as vantagens económicas obtidas com a prática ilícita e típica, não se confundindo com o mecanismo da tributação, mas impedindo que a mesma opere em benefício da Fazenda Pública.

Com efeito, conforme decorre da leitura da obra aqui amplamente citada do Sr. Procurador da República Dr. João Conde Correia, porque notamos a sua posição autorizada quanto a esta matéria confiscatória, a consequência do mecanismo da perda clássica e da ampliada consubstancia-se na perda da propriedade e na sua transmissão para o Estado com eficácia real:

“A perda é, assim, uma forma de aquisição derivada translativa, sendo o direito de propriedade do Estado sobre a coisa confiscada da mesma natureza e conteúdo do direito extinto.”

Circunstância translativa do direito propriedade que nos é confirmada pela jurisprudência do Tribunal Constitucional, como decorre da leitura do Acórdão n.º 392/2015, Processo n.º 665/15, de 12 de agosto de 2015, em que foi Relator, Sr. Juiz Conselheiro João Cura Mariano, publicado em Diário da República, 2.ª série, em 23 de setembro de 2015:

“A imputação de um crime de catálogo funciona aqui apenas como pressuposto indiciador que poderão ter-se verificado ganhos patrimoniais de origem ilícita, o que justifica, na ótica do legislador, que, no mesmo processo em que se apure a prática desse crime e, eventualmente se conclua pela respetiva condenação, se averigue a existência desses ganhos, em procedimento enxertado no processo penal, de modo a poder determinar-se a sua perda (...).

Embora enxertado naquele processo penal, o que está em causa neste procedimen-

95 Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 12-11-2018, Proc. n.º 872/16.7JFLSV-D-.L1-5, em que foi Relator, Sr. Juiz Desembargador Cid Geraldo, a propósito da titularidade a que se reporta a norma contida no art.º 7.º da Lei 5/2002: “A expressão “titular” é idónea a compreender não apenas o direito de propriedade mas também outras formas jurídicas. Efetivamente, todos os bens de que o arguido tenha o domínio e o benefício, ou tenham sido por este transferidos para terceiro a título gratuito ou mediante contraprestação irrisória nos cinco anos anteriores à sua constituição como arguido continuam, quer para efeitos de perda quer para efeitos de arresto, a ser “bens do arguido”.

to, repete-se, não é já apurar qualquer responsabilidade penal do arguido, mas sim verificar a existência de ganhos patrimoniais resultantes de uma atividade criminosa. Daí que, quer a determinação do valor dessa incongruência, quer a eventual perda de bens daí decorrente, não se funde num concreto juízo de censura ou de culpabilidade em termos ético-jurídicos, nem num juízo de concreto perigo daqueles ganhos servirem para a prática de futuros crimes, mas numa constatação de uma situação em que o valor do património do condenado, em comparação com o valor dos rendimentos lícitos auferidos por este faz presumir a sua proveniência ilícita, importando impedir a manutenção e consolidação dos ganhos ilegítimos.

Em suma, a presunção de proveniência ilícita de determinados bens e a sua eventual perda em favor do Estado não é uma reação pelo facto de o arguido ter cometido um qualquer ato criminoso. Trata-se, antes, de uma medida associada à verificação de uma situação patrimonial incongruente, cuja origem lícita não foi determinada, e em que a condenação pela prática de um dos crimes previstos no artigo 1.º da Lei 5/2002 de 11 de janeiro tem apenas o efeito de servir de pressuposto desencadeador da averiguação de uma aquisição ilícita de bens.”

Sem que o rendimento subsista na esfera do arguido, a tributação não poderá ocorrer, uma vez que a capacidade contributiva quanto à existência daquele rendimento ilícito deixa de verificar com a sua transmissão para o Estado, *in casu*, para a esfera do Ministério da Justiça, através da intervenção do Gabinete de Administração de Bens, este na dependência do Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos de Justiça, nos termos da Lei n.º 45/2011, de 24 de junho⁹⁶.

Crê-se que sem este *prius*, afigurar-se-á difícil que a Autoridade Tributária possa enquadrar a existência de um rendimento como ilícito e sujeitá-lo a tributação.

2.2.2. Os rendimentos ilícitos sem determinação da origem: o processo inspetivo como salvaguarda

Como já observámos *supra*, a tributação do rendimentos ilícitos depende, naturalmente, da perceção, da obtenção dos mesmos conquanto os pressupostos constantes na incidência pessoal e real relativamente aquele rendimento e ao sujeito responsável tributariamente pela declaração do mesmo se encontrarem preenchidos⁹⁷.

Sucedem que, os rendimentos em causa podem ter uma origem desconhecida, ou seja, existindo evidência de um rendimento, de uma variação patrimonial positiva de fortuna, a nossa denominada ‘posse de fortuna’, de determinado sujeito, contribuinte, de um ano para outro, mas não conseguindo a AT identificar factos idóneos que permitam imputar aquela existência patrimonial a uma categoria de IRS- do mesmo passo que ensaiámos para os rendimentos ilí-

96 O Gabinete de Administração de Bens (GAB), unidade orgânica nuclear do IGFEJ, na dependência direta do Conselho Diretivo, tem como missão administrar, proteger, conservar e gerir os bens apreendidos ou recuperados, no âmbito de processos nacionais ou de atos de cooperação judiciária e, se possível, o seu incremento patrimonial.

97 Cfr. Acórdão do TCA de 31-03-2016, Proc. n.º 06314/13, em que foi Relator, o Sr. Juiz Desembargador Joaquim Condesso, em que refere que a tributação dos rendimentos ilícitos depende da obtenção dos mesmos, enquanto tal, preencher os pressupostos das normas de incidência aplicáveis, i.e., enquanto consubstanciar um facto tributário sobre o qual incida um imposto.

bitos com origem conhecida - essa ausência de justificação deve, tem, de ser ultrapassada no contexto sistemático da LGT.

Todavia, não é — sem surpresa — que a tributação daqueles rendimentos, os de origem ilícita, seja muitas vezes abordada, no contexto da eventual contradição entre o direito da AT em investigar e requerer elementos documentais e o direito do contribuinte em não fornecer elementos que possam conduzir a uma sua eventual condenação em processo criminal, isto é, a aparente insanável contradição entre o dever de colaboração do contribuinte e o direito à não autoincriminação⁹⁸. Afigura-se evidente que esta questão é de suma importância quando se fala da tributação de rendimentos ilícitos: mas a tributação desta tipologia de rendimentos do ponto de vista do figurino do IRS não se deve esgotar nesta contradição de deveres ou de direitos. Vai muito para além dela. Além de que aquela oposição é meramente aparente. Pois o próprio Tribunal Constitucional⁹⁹ já se pronunciou sobre esta colisão de direitos, quando no âmbito de um procedimento inspetivo as informações prestadas pelo sujeito passivo, objeto de inspeção, sejam aptas a constituir prova da prática de crime¹⁰⁰, tendo determinado aquele Tribunal que cumpre restringir os momentos em que essa prova é recolhida. Isto é, a prova recolhida no processo inspetivo é válida se for recolhida antes de instaurado o processo crime pelos factos ali apurados e desde que: em caso de oposição do contribuinte, a recolha de prova só possa ser realizada mediante autorização concedida pelo tribunal de comarca competente, nos termos do disposto no n.º 6 do art.º 63.º da LGT, sendo que o contribuinte tem o direito a requerer a sua constituição como arguido, nos termos do disposto no n.º 2 do art.º 59.º do CPP e, desde que, a Inspeção Tributária não prolongue a fase inspetiva com a finalidade de reter meios de prova para o processo penal que se avizinha. No decurso do processo crime, se a Inspeção iniciar procedimento para recolha de prova, o Tribunal Constitucional entendeu que a utilização dos documentos obtidos coativa-

98 Cfr. João Sérgio Ribeiro, *inop. cit.* pp.283, mormente nota de rodapé 283.

99 Cfr. Acórdãos n.º 340/13 e 298/2019 do Tribunal Constitucional: enquanto que no Acórdão prolatado em 2013, os elementos documentais haviam sido pedidos no decurso do processo inspetivo, no Acórdão de 2019 quando o procedimento inspetivo foi iniciado, já estava em curso o processo crime. Naquele caso, os elementos documentais recolhidos manter-se-iam válidos desde que fosse concedido ao sujeito passivo a possibilidade de ser constituído arguido, a Inspeção Tributária não prolongasse a fase inspetiva com a finalidade de recolher mais meios de prova para o processo penal que cogitaria instaurar no fim da ação inspetiva e em caso de oposição do sujeito passivo, a recolha de prova teria de cumprir o critério do disposto no n.º 6 do art.º 63.º da LGT, isto é, o Tribunal da comarca competente teria de autorizar a recolha da prova naquelas circunstâncias de oposição. No caso do Acórdão de 2019, o sacrifício do direito à não autoincriminação não se mostrava justificado, porque estaria a Inspeção Tributária a utilizar documentos obtidos coativamente por via da inspeção, que não podiam ser obtidos do mesmo modo pela via do processo penal, o que significaria transformar a colaboração do contribuinte num meio de obtenção de prova contra o próprio, o que é proibido pela alínea a) do n.º 2 do art.º 126.º da CPP.

100 Cfr. Declaração de voto de Manuel Costa Andrade, que embora concordante com o Acórdão n.º 298/2019, aditou que a questão do *nemo tenetur* e do dever de colaboração não constitui, em bom rigor, uma questão de colisão de direitos, pelo menos na fase inspetiva/tributária, uma vez que o princípio '*nemo tenetur em nada é tocado pelo cumprimento das obrigações de colaboração/verdade que o moderno direito tributário faz impender sobre o contribuinte. Não fazendo [a seu ver] sentido que levar à balança da ponderação e da proporcionalidade os valores/interesses inerentes ao sistema tributário como contrapostos aos valores/interesses da justiça criminal mediatizados pelo nemo tenetur. (...) os problemas associados ao privilégio contra a autoincriminação são problemas de índole exclusivamente processual-penal. Só se colocam quando, num segundo e ulterior momento, se opera uma mudança de fim. isto é, quando os meios de prova obtidos no procedimento tributário à custa das obrigações tributárias de colaboração/verdade chegam ao processo penal e aí reivindicam a valoração como meios de prova.*'

mente por via da inspeção, que não podiam ser obtidos do mesmo modo pela via do processo penal, significa transformar a colaboração do contribuinte num meio de obtenção de prova contra o próprio, o que é proibido nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 126.º do CPP, pelo que a instrumentalização do dever de cooperação, provoca um desequilíbrio favorável à Acusação, não se mostrando justificado o sacrifício do direito à não autoincriminação.

Tendo presente este enquadramento do processo crime por indícios apurados no processo inspetivo – que pode comprometer o sucesso da própria inspeção se o contribuinte requerer de imediato a sua constituição como arguido – a AT deve prosseguir a sua missão, por intermédio da Inspeção deve determinar, perante os indícios de posse de fortuna, o rendimento que o contribuinte não declarou por força do princípio *nemo tenetur*.

Os mecanismos, na interpretação sistemática da LGT, que permitem ultrapassar essa ausência de justificação são, na nossa ótica, dois: o dos acréscimos patrimoniais de valor superior a Eur. 100.000,00 constantes no disposto na alínea f) do n.º 1 do ar. 87.º da LGT e os constantes da tabela do n.º 4 do art.º art.º 89.º-A, também do mesmo diploma. Com efeito, ambos os mecanismos constituem válidas formas de tributação para evitar que certo tipo de rendimentos fiquem de fora da aplicação do Código do IRS¹⁰¹, sendo que o rendimento determinado por ambas as vias reconduzem-se à categoria G, nos termos do disposto no art.º 9.º do Código do IRS¹⁰²¹⁰³.

101 Embora para efeitos do presente estudo separemos o mecanismo dos acréscimos patrimoniais injustificados do mecanismo das manifestações de fortuna, João Sérgio Ribeiro na ‘Tributação Presuntiva do Rendimento’, op. cit., adota uma conceção única em que incorpora quer aqueles acréscimos quer as manifestações do art.º 89.º-A da LGT na mesma ideia de ‘manifestações de fortuna’. Apenas se refere às manifestações do art.º 89.º-A isoladamente quando emprega a expressão ‘manifestações de fortuna em sentido estrito’. Consistem, segundo João Sérgio Ribeiro, inop. cit, pp. 273 e 274, na ‘válvula de segurança que visa evitar que certos tipos de rendimento, atuais ou passados, que tenham escapado ao controlo legal, deixem de ser tributados. A Aplicação deste e outros mecanismos que tenham em vista auxiliar a Administração Fiscal a determinar a matéria tributável é potenciada pelo facto de, no domínio tributário, vigorar o princípio do inquisitório, o que implica que seja a Administração Tributária a procurar, por ela mesma, a verdade material sem esperar a colaboração dos interessados”. O autor indica mesmo que o dever de fundamental de pagar impostos é um dos fundamentos da existência da tributação das manifestações de fortuna.

102 Dispõe o art.º 9.º do CIRS o seguinte: “1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias (...). d) Os acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária”.

103 Manuel Henrique de Freitas Pereira, Fiscalidade, 3.ª Edição, Almedina, 2009, p. 81, faz uma crítica à noção de categoria residual: a categoria G (incrementos patrimoniais) não é uma categoria residual (cfr. art.º 9.º do Código do IRS) e os acréscimos patrimoniais não justificados aí previstos não se refletem diretamente no rendimento coletável o valor do incremento patrimonial verificado no exercício e não abrangido pelos outros rendimentos nele incluídos. Esses acréscimos derivam, em primeira linha, da atribuição a determinadas manifestações de fortuna de certos padrões de rendimento que podem servir de base a uma avaliação indireta da matéria coletável (cf. art.º 89.º-A da LGT). E ao não abrangerem todas as manifestações de fortuna, mas só algumas, além de serem fator de ineficiência económica por falta de neutralidade, não são uma base inteiramente fiável para os fins que prosseguem. As alterações introduzidas em 2005 (n.º 3 do art.º 9.º do Código do IRS e n.º 5 do art.º 89.º-A da LGT) ao preverem, em alguns casos, a inclusão no rendimento tributável da diferença entre o acréscimo do património e o consumo evidenciado e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo, vão no sentido de um maior acolhimento da teoria do rendimento acréscimo mas carecem de desenvolvimento, designadamente quanto à sua compatibilização com as regras da manifestações de fortuna.

Dado que incumbirá à AT apurar a origem, e sendo esta desconhecida, os referidos mecanismos devem entrar em ação no campo da fiscalização tributária, uma vez que partir-se-á de factos conhecidos: a divergência superior a 100 mil euros ou os indicadores objetivos das manifestações de fortuna ínsitos no n.º 4 do art.º 89-A da LGT, para apurar um facto conhecido, isto é, para apurar a matéria tributável a inserir no anexo G da Modelo 3 de IRS dos sujeitos passivos inadimplentes.

De facto, é forçoso concluir que os rendimentos ilícitos obtidos pelos sujeitos passivos de IRS terão necessariamente um de dois destinos: ou se consubstanciará num depósito bancário ou na expressão de um consumo através dos índices objetivos da aludida norma do art.º 89.º-A da LGT. Se estivermos a falar de um rendimento em numerário, a experiência dita que será depositado em contas bancárias, circulará pelas entidades bancárias, nacionais ou internacionais, dado que não podemos também ignorar a possibilidade de existência de contas sediadas inclusive em paraísos fiscais, pelo que o rendimento obtido pela atividade de natureza ilícita poderá ter sempre uma existência física num depósito bancário. Caso não tenha esta expressão de saldo bancário, o mesmo significa que o sujeito passivo terá transformado aquele rendimento proveniente de atividade ilícita num consumo como seja um imóvel ou outros bens indicados na LGT: imóveis de valor de aquisição igual ou superior a Eur. 250.000,00, automóveis ligeiros de passageiros ou de valor igual ou superior a Eur. 50.000,00 e motociclos de valor igual ou superior a Eur. 10.000,00, barcos de recreio de valor igual ou superior a Eur. 25.000,00, aeronaves de turismo ou suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a Eur. 50.000,00¹⁰⁴.

A informação relativa a imóveis, automóveis, motos, barcos e aeronaves — porque se tratam de bens sujeitos a registo¹⁰⁵ — chega a AT ou por via de troca de informação partilhada atra-

104 Cfr. n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT: 4 — Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte: Manifestações de fortuna; Rendimento padrão; 1. Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000, 20% do valor de aquisição. 2. Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000, 50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes; 3. Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000, Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes; 4. Aeronaves de Turismo, Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes; 5. Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50 000, 50% do valor anual ; 6. Montantes transferidos de e para contas de depósito ou de títulos abertas pelo sujeito passivo em instituições financeiras residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, cuja existência e identificação não seja mencionada nos termos previstos no artigo 63.º-A, 100% da soma dos montantes anuais transferidos.

105 Relativamente ao registo dos imoveis cfr Código do Registo Predial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 224/84 de 6 de julho e relativamente ao registo dos automóveis e motociclos, cfr. Registo Automóvel aprovado pelo Decreto-Lei n.º 111/2019, de 16 de agosto, o de barcos, cfr. Registo Náutico aprovado pelo Decreto-Lei 93/2018 de 13 de novembro e de aeronaves, cfr. o Registo Aeronáutico Nacional aprovado pelo Decreto-Lei n.º 159/2004 de 30 de junho.

vés da plataforma de interoperabilidade da Administração Pública¹⁰⁶ ou por força do disposto no art.º 49.º do CPPT, dado que a AT tem o poder de requerer informação aos serviços do Estado, onde o Instituto de Registos e Notariado se inclui.

Note-se, ainda, que a informação tendente a ser avaliada no quadro do disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT chega ao conhecimento da AT através dos trâmites legais de circulação desses mesmos elementos: isto é, através da Unidade de Informação Financeira¹⁰⁷ mas ainda por intermédio da informação que é prestada pela Modelo 30¹⁰⁸ e pela Modelo 39¹⁰⁹ a que as entidades bancárias se encontram vinculadas a preencher e enviar para a Fazenda, por via das obrigações acessórias constantes no art.º 119.º do CIRS¹¹⁰. Com efeito, através das referidas declarações fiscais, a AT obtém conhecimento das retenções efetuadas pelos juros colocados à disposição devidos por valores sediados em contas bancárias, sendo que, através dessas mesmas retenções se avaliam o próprio ‘quantum’ do montante depositado.

Quanto a esta possibilidade legal, cumpre efetuar as seguintes observações: por um lado, a avaliação indireta neste caso da alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º apenas pode ocorrer no quadro de uma investigação às contas bancárias do contribuinte, nos termos do disposto no n.º 11 do art.º 89.º-A e da alínea c) do n.º 1 do art.º 63.º-B da LGT, sendo que, a competência para a derro-

106 Cfr. Resolução do Conselho de Ministros n.º 2/2018, *in* Diário da República, I Série, n.º 4, de 5 de janeiro de 2018.

107 Cfr. Decreto-Lei n.º 93/2003, de 30 de abril, que disciplina as condições de acesso e análise, em tempo real, da informação pertinente para a investigação dos crimes tributários pela Polícia Judiciária e pela administração tributária.

108 A Declaração modelo 30 destina-se a dar cumprimento à obrigação acessória prevista no n.º 7 do artigo 119.º do Código do IRS e no artigo 128.º do Código do IRC e deve ser entregue pelas entidades devedoras ou pagadoras de rendimentos a sujeitos passivos não residentes em território português, até ao final do segundo mês seguinte àquele em que ocorrer o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da colocação à disposição, da liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos.

109 A Declaração modelo n.º 39 é de entrega obrigatória pelas entidades devedoras e pelas entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respetivos titulares, pessoas singulares residentes em território português e que não beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa, rendimentos a que se refere o artigo 71.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo de montante superior a Eur. 25,00.

110 Cfr. Artigo 119.º do CIRS: *1 - As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efetuar a retenção, total ou parcial, do imposto, bem como as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.os 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e dos rendimentos não sujeitos, total ou parcialmente, previstos nos artigos 2.º e 2.º-A e nos n.os 2, 4 e 5 do artigo 12.º, e ainda as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 7 do artigo 72.º, são obrigadas a: (...) 7 - Tratando-se de rendimentos devidos a sujeitos passivos não residentes em território português as entidades devedoras são obrigadas a: a) Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao fim do 2.º mês seguinte àquele em que ocorre o ato do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respetivo quantitativo, consoante os casos, uma declaração de modelo oficial relativa àqueles rendimentos; (...) 12 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2, as entidades devedoras ou as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respetivos titulares residentes os rendimentos a que se refere o artigo 71.º ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo são obrigadas a: b) Entregar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao final do mês de fevereiro de cada ano, uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e respetivas retenções de imposto, relativas ao ano anterior; (...)*”

gação do sigilo bancário¹¹¹ é do(a) Diretor(a)-Geral, nos termos do disposto no n.º 4 do aludido art.º 63.º-B, cuja decisão é suscetível de recurso judicial, com efeito meramente devolutivo, nos termos do disposto no n.º 5 daquela mesma norma; por outro lado, cumpre sublinhar que nem todos os depósitos bancários acima de Eur. 100.000,00 constituem acréscimos patrimoniais injustificados – mas isso já caberá ao contribuinte provar que é outra a origem, ou a titularidade até, dos montantes creditados. Reiteramos que esta é uma avaliação que deverá ser feita ano a ano, por forma a excluir montantes que constituam aforro efetuado ao longo de anos pelos próprios contribuintes e, portanto, afastados do escopo da norma contida no art.º 87.º da LGT.

Assim, atento o caso exemplificativo da divergência de Eur. 125.000,00, e partindo do pressuposto prático de que a AT cumpriria o seu ónus de prova em detrimento do contribuinte, o valor em causa deveria ser incluído no Anexo G, sendo tributado a uma taxa especial de 60% nos termos do disposto no n.º 16 do art.º 72.º do CIRS, a que corresponde o montante de Eur. 75.000,00 a título de imposto, de acordo com a seguinte imputação: Eur. 125.000,00 x 60% = Eur. 75.000,00.

In casu, o montante ainda seria ponderado atenta toda a declaração Modelo 3 de IRS do sujeito visado, pelo que o valor a final, poderia ser sofrer alterações, mas no essencial, reitere-se a percentagem de 60% da taxa sobre os acréscimos patrimoniais injustificados, cuja motivação, se nos é permitido perceber, reside no facto de, na impossibilidade de apurar a origem do rendimento, e resolvido o ónus da prova a desfavor do contribuinte, um acréscimo daquela ordem de grandeza não poderia ficar sem tributação por força do já citado princípio da capacidade contributiva – e, acrescente-se, do próprio dever do contribuinte de declarar os rendimentos à AT, lícitos ou ilícitos.

Assim, se justifica a utilização deste mecanismo de avaliação indireta, dado que por terem natureza presumida, permite inferir a qualificação do rendimento numa categoria residual do IRS, a categoria G, quando não se consiga apurar a origem e, portanto, avaliar de forma direta os rendimentos dos sujeitos passivos.

111 O Tribunal Constitucional já se pronunciou sobre a questão da também tensão dialética – à semelhança do que ocorre entre o dever da AT prosseguir a sua missão pública de cobrança de impostos e o direito à não autoincriminação do arguido – entre o levantamento do sigilo bancário pela Administração Fiscal e o direito constitucional à reserva da vida privada. No Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 145/2014 pode ler-se o seguinte: “Constata-se, pois, que, não só o sigilo bancário cobre uma zona de segredo francamente suscetível de limitações, como a sua quebra por iniciativa da Administração Tributária representa uma lesão diminuta do bem protegido. Em contrapartida, em ordem à necessidade de obtenção de receitas para suporte das despesas públicas e à realização dos fins inerentes ao sistema fiscal - incluindo a tributação segundo a capacidade contributiva e a distribuição equitativa da carga fiscal -, a Administração Fiscal está sujeita a um rigoroso princípio do inquisitório, pelo qual deve, no âmbito do procedimento tributário, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido. Princípio esse que é completado por um dever de colaboração recíproco entre os órgãos da administração e os contribuintes (artigos 58º e 59º da LGT). O que torna por si justificável que ao dever de averiguação oficiosa da Administração se não possa opor, em termos absolutos, o direito à privacidade relativa a elementos de informação bancária.”

O rendimento que se obtém através deste instituto, quer através dos acréscimos patrimoniais injustificados quer através das manifestações de fortuna, tem uma natureza presumida¹¹² e insere-se no domínio da avaliação indireta¹¹³. Ora, a matéria tributável é a avaliada ou calculada diretamente segundo critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder à avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei.

Deste modo, a avaliação indireta da matéria coletável tem, neste contexto dos rendimentos ilícitos sem apuramento da origem, carácter excecional e subsidiário em relação à avaliação direta, nos termos do disposto no artigo n.º 1 do art.º 81.º e 85.º da LGT, apenas ocorrendo quando o contribuinte não cumpra os deveres a que está obrigado como observado, nomeadamente o dever acessório de cooperação com a Autoridade Tributária, nos termos do disposto no art.º 59.º da LGT — incumprimento deste dever que se toma por justificado com respaldo no princípio *nemo tenetur*.

Neste caso concreto, o apuramento do benefício económico ilegítimo não é feito de forma arbitrária, por conjectura ou por suposição, mas com base em dados, pressupostos e procedimentos objetivos e precisos, que estão ao alcance da Autoridade Tributária.

Sucedde que, como circunstanciado no caso do acréscimo de 125.000,00 Eur, sempre cabe à AT, nos termos do disposto no art.º 74.º da LGT, o ónus da prova da verificação dos pressupostos de aplicação, isto é, perante os elementos recolhidos junto dos registos públicos de bens imóveis e/ou móveis, perante evidência de fluxos financeiros superiores à quantia de Eur. 100.000,00 apurados pela UIF na contas bancárias do sujeito passivo- ou até, no âmbito do levantamento do sigilo bancário no decurso do próprio processo inspetivo – a AT deve desde logo proceder a uma comparação desses elementos com a Declaração de modelo 3 de IRS do contribuinte quando esta exista.

Neste caso, caberá à AT atender quanto aos acréscimos em contas bancárias, verificar se a divergência entre os rendimentos declarados e os acréscimos de património, mormente nas contas bancárias, for superior a Eur. 100.000,00, encetar procedimento de apuramento do rendimento tributável com base nos métodos indiretos. Em termos práticos, partindo de um exemplo em que o sujeito passivo declare Eur. 25.000,00 de rendimento líquido anual,

112 Notamos aqui a diferença semiótica em que ambos os mecanismos não constituem ‘rendimento tributável’, ou seja, nem os acréscimos acima de Eur. 100.000,00 nem as manifestações de fortuna, mas consubstanciam ao invés o facto que é base de uma presunção ilidível, através da qual se atribuiu um rendimento então desconhecido. Cfr. João Sérgio Ribeiro, op. cit., pp. 280 e 281.

113 João Sérgio Ribeiro, op. cit. entende que a figura das manifestações de fortuna deve ser entendida simultaneamente como um requisito de aplicação da avaliação indireta e como um mecanismo autónomo. Com efeito, se por um lado a avaliação indireta e as manifestações de fortuna constituem mecanismos que são espoletados por iniciativa da AT, ambas opõe-se a avaliação direta, e usam presunções para apurar rendimentos ocultados ou não declarados à Fazenda Pública. Por outro lado, como o mecanismo das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais injustificados constituem uma espécie de salvaguarda de tributação dos rendimentos com origem em atividades ilícitas de que se desconheça a origem, bem como o facto de o autor entender que as manifestações de fortuna não tem carácter subsidiário relativamente à avaliação indireta – porque, como explicita o autor, o mecanismo das manifestações de fortuna tem natureza residual e não subsidiária, porque pressupõe que se desconheça a fonte do rendimento; ora, não se afigura concebível a aplicação primordial da avaliação direta neste caso, dado que não se conhece a categoria ou fonte de rendimento. O Referido autor também considera que como pedra de toque para considerar que autonomia das manifestações de fortuna como procedimento de avaliação o facto de nos termos do disposto no n.º 7 do art.º 89.º-A da LGT o pedido de revisão da matéria coletável não se lhe aplicar.

decorrente de remunerações pagas ao abrigo de contrato de trabalho, portanto a título de categoria A, se na sua conta bancária circularém fluxos financeiros, creditados unicamente ao longo daquele exercício [excluindo-se portanto a ideia que de poderia ser um aforro naquele montante ao longo de vários anos de poupança do próprio sujeito passivo] no montante de Eur. 150.000,00, apura-se uma divergência de Eur. 125.000,00 de acordo com a seguinte imputação: Eur. 25.000,00 – Eur. 150.000,00 = Eur.-125.000,00.

Ora, *in casu*, aplicando-se a norma da alínea f) do n.º 1 do ar. 87.º da LGT, verifica-se uma divergência entre rendimentos declarados e rendimentos existentes na sua conta bancária, naquele ano, superior a Eur. 100.000,00, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do excesso¹¹⁴, isto é, que é outra a origem do rendimento, lícita, integrável numa não sujeição ou isenção de imposto.

Todos estes considerandos procedimentais afiguram-se relevantes no contexto dos rendimentos ilícitos: espelhando as circunstâncias fáticas, da vida, de determinado sujeito passivo uma capacidade contributiva que não adere à sua verdade fiscal declarada, mas não se apurando uma origem concreta por forma a poder imputar numa categoria de IRS suscetível de incluir os referidos ganhos ilícitos, a AT deve no exercício dos seus poderes de inspeção, verificar conjunturas de irregularidade, nomeadamente estas alterações da realidade fáctica em confronto com elementos declarados, proceder às correções officiosas necessárias, apenas tendo como limite temporal a caducidade do direito à liquidação, nos termos do disposto no art.º45.º da LGT.

Note-se que quanto ao acréscimo patrimonial não recai no escopo da norma qualquer acréscimo de património ou despesa que revele fortuna. Tem de ser um acréscimo significativo porque só um acréscimo com uma determinada expressão é adequado a revelar variação na riqueza. Por isso determinou o legislador que só constituem indícios da existência de acréscimos patrimoniais não justificados nos termos da alínea f) do art.º 87 da LGT os acréscimos daquela natureza de valor superior a Eur. 100.000,00.

Por outro lado, esse acréscimo patrimonial deve ter-se verificado simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos – *in casu*, a Modelo 3 de IRS- ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Em termos concretos, podemos ter por hipótese, um rendimento no montante de 75.000,00 Eur, em determinado ano, não apurando a origem daquele rendimento – e fazendo notar que o contribuinte em causa não apresentou declaração de rendimentos, não se afigura possível tributar a referida quantia em sede de categoria G dado que a divergência não é superior aos ditos Eur.

114 Do art.º74, n.º.1, da LGT, resulta que a Administração Tributária não está obrigada à prova dos factos tributários declarados pelo contribuinte, assim devendo proceder à liquidação com base no conteúdo da declaração do sujeito passivo que, ela sim, goza da presunção de veracidade (cfr. art.º75, n.º.1, da LGT) (1). Mas já está obrigada, porque é ela, então, que invoca os factos, a provar a existência e quantificação dos factos tributários não declarados na medida em que contrariam a presunção de verdade e boa-fé da declaração do contribuinte. Pelo que, na falta de regras especiais, ou seja, salvo presunção legalmente consagrada a seu favor, compete à A. Fiscal demonstrar os pressupostos de facto da sua atuação, nomeadamente, a existência dos factos tributários em que assenta a liquidação do tributo, os quais não tenham sido declarados pelo contribuinte. Por outras palavras, compete à Fazenda Pública fazer prova dos pressupostos de uma liquidação que não se baseie em declaração do contribuinte, ressalvando-se a situação em que a lei consagra a presunção de veracidade a seu favor, nomeadamente, no que diz respeito às informações prestadas pela inspeção tributária (cfr.art.º76, n.º.1, da LGT; art.º115, n.º.2, do C.P.P.T.; Diogo Leite de Campos e Outros, *in*'Lei Geral Tributária Comentada e Anotada', Vislis, 2003, pp. 359 e seg.; António Lima Guerreiro, *in*'Lei Geral Tributária Anotada', Rei dos Livros, 2000, p. 327 e seg.; José Maria Fernandes Pires e Outros, *in*'Lei Geral Tributária comentada e Anotada', Almedina, 2015, p. 816).

100.000,00. Esta questão é relevante para efeitos posteriores à tributação, que é do averiguar se com a omissão daqueles rendimentos, detetada a origem e imputada numa categoria de IRS, o sujeito passivo comete, ainda, crime de fraude fiscal. Mas essa questão puramente penal não nos ocupa no nosso trabalho, podendo todavia aventar-se que a prática do crime tipificado nos termos do disposto no art.º 103.º do RGIT apenas se verificará, se dará por consumada, se o próprio contribuinte não colocar em crise, seja através da reclamação, do recurso hierárquico ou da impugnação judicial, a posteriori, a liquidação emitida pela AT, ou usando de todas as garantias processuais referidas, ser, ainda assim, aquela mesma declarada legal pela jurisdição tributária¹¹⁵.

115 Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, proferido no âmbito do Proc. n.º em que no decurso de ação inspetiva realizada pela Direção de Finanças de Faro, referente ao exercício fiscal de 2014, os serviços tributários apuraram que a sociedade arguida havia sido beneficiária de uma transferência bancária, no montante de 148.644€, justificada através de uma fatura, variação patrimonial que não foi contabilizada pela sociedade e cujo montante serviu depois, comprovadamente, para proceder ao pagamento de despesas pessoais e familiares do sócio-gerente. Além da variação patrimonial positiva daquela acessão na sociedade arguida, os pagamentos efetuados, porque superiores a Eur. 100.000,00 foram considerados, em sede de métodos indiretos, pela Autoridade Tributária como acréscimos patrimoniais injustificados em sede de IRS do próprio sócio-gerente, sendo obrigação daquele declarar os mesmos no Anexo G nos termos do disposto no ar. 9.º, n.º 1, al.º d) do CIRS, por força do disposto no art.º 87.º, n.º 1, al.º f) da LGT. Liquidado o montante em sede oficiosa e notificado para proceder ao pagamento, o sócio-gerente nunca impugnou a liquidação, tendo aquela se cristalizado na ordem jurídica. Pelo que, sendo o valor devido, porque o arguido nunca o havia impugnado, tendo-se conformado com a liquidação de IRS, cometeu o crime de fraude fiscal ao não ter declarado aquele valor em falta no aludido Anexo G. Mais entendeu o Tribunal da Relação de Évora em sede de recurso que a fatura que justificava a saída do montante de uma sociedade para outra era falsa e que por isso, o rendimento seria ilícito, mas nem por isso isento de tributação: *“Os rendimentos (...) têm de ser declarados, ainda que resultantes de factos ilícitos, como a falsificação de uma fatura, e são calculados, em sede de IRS, na falta da respetiva declaração, nos termos dos artigos 89.º-A e 87.º, n.º 1, alínea f) da LGT; A fixação dos valores de IRS devidos pelos beneficiários dos rendimentos auferidos e calculados por avaliação indireta está sujeita a impugnação judicial, nos prazos legais, nos termos do artigo 99.º e segs do CPPT; Não tendo sido tais valores impugnados nem tendo sido criada, pelo beneficiário dos rendimentos sujeitos a IRS calculados por avaliação indireta, fundada dúvida sobre a sua qualificação e quantificação é responsável pelo seu pagamento o sujeito passivo beneficiário desses rendimentos apurados em inspeção administrativa tributária; A omissão das declarações de rendimentos relativas a rendimentos sujeitos a IRC e a IRS, pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 6.º do RGIT constitui crime de fraude fiscal previsto no artigo 103.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RGIT e crime de fraude fiscal agravado, nos termos do artigo 104.º, n.º 2, alínea b) do RGIT, por a vantagem ocultada ser de valor superior a 50.000 €.”*



V. Tributação de Rendimentos ilícitos – o exemplo Espanhol

A legislação espanhola contém também grandes similitudes com o que acabámos de abordar: com efeito, subsiste no direito espanhol uma cláusula de acréscimos patrimoniais não justificados – ganancias no justificadas- e que serve o propósito de tributação de bens ocultos cuja origem de desconhece e que não se consegue imputar a nenhuma das categorias de rendimento.

A referida cláusula de acréscimos patrimoniais não justificados constitui um mecanismo residual e subsidiário e consubstancia um tratamento mais gravoso em comparação com as outras categorias da Lei de Imposto sobre rendimento de pessoas físicas (o correspondente ao nosso CIRS).

Em sede de IRS, a referida cláusula encontra-se prevista no art.º 39.º da mencionada Lei (Lei n.º 35/2006, de 28 de novembro)¹¹⁶ e estabelece um conjunto de presunções de carácter material e temporal. As presunções de conteúdo material correspondem à comparação entre um rendimento ou ingresso patrimonial obtido com os rendimentos efetivamente declarados, comparação que se pode também efetuar através da constatação da existência de dívidas contraídas para aquisição de bens acima dos montantes efetivamente comunicados à Fazenda Espanhola – esta última forma de apuramento poderá apurar indícios da prática de crime de branqueamento de capitais, uma vez que os sujeitos passivos muitas vezes adquirem património com recurso a mútuos bancários por forma a conferir uma aparência de legalidade. A presunção de carácter temporal determina que as aquisições ou acréscimos patrimoniais ocorrem no período em que as mesmas são detetadas. Ainda, a este regime dos acréscimos patrimoniais não justificados aplica-se um regime tributário peculiar: mais gravoso inclusive do que o regime das mais-valias, integrando aqueles acréscimo na ‘base liquidable general’, nos termos do pa-

¹¹⁶ Artículo 39. Ganancias patrimoniales no justificadas: § 1. Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales. Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo respecto del que se descubran, salvo que el contribuyente pruebe suficientemente que ha sido titular de los bienes o derechos correspondientes desde una fecha anterior a la del periodo de prescripción.”

rágrafo 2 do art.º 39.º¹¹⁷, aplicando-se-lhes a progressividade insita no rendimento das pessoas singulares, sem direito às deduções à coleta previstas no art.º 50.º parágrafo 1 da LIRPF. Ora, tal consequência constitui um fim dissuasor e preventivo de rendimentos não justificados.

A questão da própria tributação dos rendimentos ilícitos coloca, depois, questões relevantes relativamente ao facto de se averiguar se os bens podem integrar prática de crime de fraude fiscal [*delito contra la Hacienda Pública*]. Ora, esta controvérsia – que já abordámos na nossa tese e em que admitimos que os acréscimos patrimoniais não justificados não declarados, apurados quer nos termos do disposto na alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º ou do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT, se não impugnados em sede de liquidação, obrigam o sujeito passivo a declarar o mesmos em sede de categoria G – é resolvida pela doutrina espanhola da seguinte forma¹¹⁸: em termos legislativos não subsiste tributação do rendimento ilícito se existir condenação prévia pela prática do crime através do qual o sujeito passivo obtenha os referidos rendimentos ilícitos e este [rendimento] tenha sido declarado perdido a favor do Estado e desde que: 1.º) os proventos decorram de modo direto da prática do crime, no sentido em que o móbil do crime seja o próprio rendimento, como no caso do furto ou da corrupção, por exemplo; 2.º) o arguido seja efetivamente condenado pela prática do crime e 3.º) a condenação seja acompanhada da aplicação do instituto de perda a favor do Estado relativamente às quantias auferidas.

Este enquadramento resulta do Acórdão ‘Urralburu’, Processo n.º 20/2001 de 28 de março¹¹⁹ do Supremo Tribunal de Justiça Espanhol, que ainda determinou que quando o rendimento provenha de forma indireta pela prática do delito e não seja o provento em causa declarado perdido a favor do Estado – ou, ainda, quando o arguido seja absolvido da prática do crime – entende-se que não persiste um concurso de jurisdições – penal e fiscal – e que a apreciação dos rendimentos auferidos nesta circunstância poderão dar lugar à eventual punição pela prática do crime de fraude fiscal.

Em ambas as hipóteses a perda a favor do Estado – e mesmo o pagamento de uma indemnização por responsabilidade civil apreciada no processo penal por via da indemnização cível – determina que a tributação não pode subsistir nem uma condenação posterior por crime de fraude fiscal. Esta situação justifica-se pelo facto de o arguido condenado deixar de ser titular do bem que lhe é suprimido pelo mecanismo ablativo de apreensão a favor do Estado e, por conseguinte, deixa de existir uma efetiva capacidade contributiva suscetível de ponderação no campo dos rendimentos.

117 “Art.º 39.º § 2. En todo caso tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del periodo impositivo más antiguo entre los no prescritos susceptible de regularización, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido en el plazo establecido al efecto la obligación de información a que se refiere la disposición adicional decimoctava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en periodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto.”

118 Miguel Ángel Sánchez Huete, *in* ‘Tributación, fraude y blanqueo de capitales. Entre la prevención y la represión’, pp. 190 a 235, Marcial Pons, Espanha, 2019.

119 Cfr. § 28 da fundamentação de direito do referido Acórdão, disponível em <https://vlex.es/vid/continuado-cohecho-presuncion-inocencia-fa-18350026>.

Ainda, quando os acréscimos não procedem de um crime e não sejam declarados perdidos a favor do Estado, manter-se-á a tributação, através dos acréscimos patrimoniais não justificados – *‘ganancias no justificadas’* – que, à semelhança do caso português, também partem de uma avaliação baseada em presunções de posse [*‘posse ostentada’*]. Neste último caso, a denominada posse ostentada pode acarretar problemas relacionados com o branqueamento de capitais, entendendo a doutrina que a própria titularidade dos bens possa ser discutida no âmbito de um processo de natureza civil, com vista a afastar a presunção de posse do visado no processo fiscal para a esfera do verdadeiro titular.

É importante reter, todavia, que a tributação dos acréscimos patrimoniais não justificados no direito espanhol, neste caso, os acréscimos sem determinação de origem, baseando-se o rendimento do titular a partir daqueles com base em presunções não fere o princípio da capacidade contributiva, dado que admite prova em contrário, à semelhança do que ocorre na Lei Geral Tributária portuguesa.



VI. Conclusão

Antes de mais, importa salientar que os rendimentos ilícitos constituem factos tributários complexos integrados por comportamentos relevantes dos sujeitos passivos, que decorrem da divergência entre o plano declarativo (rendimentos declarados pelos contribuintes nas Mod. 3 de IRS entregues à AT) e o plano dos rendimentos usufruídos (por norma, este fluxo de fruição é demonstrado nas contas bancárias dos contribuintes), que se conjugam para a definição de uma situação sobre a qual a lei faz incidir o imposto.

No quadro do processo inspetivo tributário afigura-se possível tributar rendimentos ilícitos, através dos métodos diretos, mas também por via dos métodos indiretos, p. e p. no art.º 87.º e segs. da LGT, nos termos dos quais são utilizadas presunções, sendo estas ilidíveis pelo contribuinte, podendo este demonstrar que é outra a titularidade do património ou que é justificado determinado rendimento sem que exista necessariamente atração de qualquer categoria de IRS.

Doutro lado, no quadro penal, abrem-se caminhos que poderão ou não colidir com princípio da não autoincriminação. No caso de prolação de uma sentença penal com trânsito em julgado, que demonstre a prática de crime do qual adveio ao sujeito passivo determinado proveito (ilícito) — e que preencha uma determinada categoria de IRS — a tributação dos rendimentos pugnada pela norma contida no art.º 10.º LGT apenas se afigura possível se o rendimento não for declarado perdido a favor do Estado, quer no quadro da perda clássica quer no quadro da perda alargada.

Questão diversa é no caso em que não se apure a origem, mas se apure uma divergência naqueles planos aludidos e uma consequente omissão declarativa de rendimentos, em que se está na presença de um crime de fraude fiscal, nos termos do disposto no art.º 103.º do RGIT. Ora, para podermos cumprir o normativo do art.º 10.º da LGT, e sabendo que o enriquecimento ilícito não é punível no ordenamento jurídico nacional podemos imputar estes rendimentos a título de categoria G, na esteira do disposto na alínea d) do n.º 1 do art.º 9.º do CIRS.

Em suma: a LGT não exclui a tributação dos rendimentos ilícitos, sendo que, ou a tributação destes não pode ocorrer por força de mecanismos ablativos de propriedade, como seja, a perda clássica ou a perda alargada, ou, quando desconhecendo a sua origem convocam-se os acréscimos patrimoniais injustificados por um lado, e o catálogo de índices das manifestações de fortuna, por outro, porquanto, como recetáculo legal dos rendimentos divergentes, permitem, por força do princípio da capacidade contributiva, tributar os rendimentos de fonte ilícita. Ao fa-

zê-lo o Estado não os legitima, porquanto o Direito Fiscal é um sistema jurídico autossuficiente, arredado de qualquer coloração jurídica dos factos, das circunstâncias de vida do sujeito passivo. O que releva é o seu acréscimo, o rendimento em si considerado. Sabendo, contudo, que a avaliação feita nestes termos, porque indireta, permite que o visado ilida as presunções em que a própria LGT se funda para apurar o rendimento tributável com desconhecimento de origem.

Com efeito, a tributação deve acompanhar a capacidade económica do contribuinte e a capacidade contributiva é fundamentalmente a capacidade económica. E não deverá ser por se desconhecer a fonte do rendimento, que se deve fazer *'tábua rasa'* dos rendimentos efetivamente fruídos pelo sujeito passivo. Portanto, conhecendo-se a capacidade económica dos contribuintes — mormente por acesso às contas bancárias — e se as mesmas denotam uma capacidade contributiva superior à demonstrada pelas declarações fiscais daqueles, a AT poderá prosseguir para apuramento da coleta de imposto.

De futuro, cremos, a solução poderá passar pela própria reformulação do crime de fraude fiscal em termos que permitam ao contribuinte declarar, por seu intermédio ou pelo das instituições (bancárias, por exemplo), o património de que dispõe no decurso dos vários exercícios fiscais. Mas esta solução poderá constituir, por si só, uma criminalização pela mera detenção de património e deverá de ser avaliada no quadro do direito penal.

No limite, a modelo 3 de IRS poderá ser adaptada para englobar no seu documento oficial, uma modalidade que permita a tributação destes rendimentos, no respeito da norma do art.º 10.º da LGT.



VII. Bibliografia

BASTO, José Guilherme Xavier, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

CAMPOS, Diogo Leite de/ RODRIGUES, Benjamim Silva / SOUSA, Jorge Lopes de, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, 4.ª edição, Encontro de Escrita Editora, Lisboa, 2012.

CAMPOS, Diogo Leite de / CAMPOS, Mónica Leite de, *Direito Tributário*, 3.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003.

CAMPOS, Diogo Leite de / OUTROS, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vislis, Lisboa, 1999.

CORREIA, João Conde, *Da Proibição do Confisco à Perda Alargada*, Imprensa Nacional da Casa da Moeda, Lisboa, 2013.

CORREIA, João Conde / Rigor Rodrigues, Hélio, *Anotação ao Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 01-12-2014*, Revista Julgar *on line*, abril 2015.

DIAS, Augusto Silva, *Criminalidade Organizada e Combate ao Lucro Ilícito*, 2.º Congresso de Investigação Criminal, Coord. Maria Fernanda Palma, Augusto Silva Dias, Paulo Sousa Mendes, Almedina, Coimbra, 2010.

DIAS, Maria do Carmo Silva, *Enriquecimento Ilícito/Injustificado*, Julgar Revista Jurídica – n.º 28, pp. 281 a 313, Coimbra Editora, Coimbra, 2016.

DOURADO, Ana Paula / ROCHA, Ana Gabriela, *Manifestações de Fortuna: Pressupostos e Limites de Tributação, Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 24 de julho de 2013 (Proc. n.º 01203/13) “1.ª Secção (Juíza Relatora Conselheira Isabel Marques da Silva)*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, 2013.

FINANÇAS, Ministério das,

— *Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal*, Lisboa, 1996

— *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido*, Coimbra, 1998

— *Debate sobre a Reforma Fiscal, Observações ao Relatório Silva Lopes e Jornadas Fiscais*, 1999

FRANCO, António Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vols. I e II, 4.ª Ed. (14.ª reimpressão) Almedina, Coimbra, 2012.

FRANCO, António Sousa, / SANTOS, A. Carlos, *Estruturar o Sistema Fiscal do Portugal Desenvolvido: Balanço de uma Legislatura*, Ministério das Finanças, 1999.

GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Rei dos Livros, 2000.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez, *'Tributación, fraude y blanqueo de capitales. Entre la prevención y la represión'*, Marcial Pons, Espanha, 2019.

LOPES, Cristina Mota / MARTINS, António, *A Tributação por Métodos Indiretos*, Almedina, Lisboa, 2014.

MARQUES, Paulo, *Todo o Negócio Quer Dinheiro: A Tributação das Manifestações De Fortuna e os Acréscimos Patrimoniais Não Justificados*, Revista do Ministério Público n.º 139, Jul-Set 2014, Separata, Ano 35.

MARTINS, Jesuíno Alcântara / ALVES, José Costa, *Procedimento e Processo Tributário, Uma perspetiva Prática*, Almedina, Coimbra, 2016.

OCDE, *Manual de Sensibilização dos inspetores Tributários para o branqueamento de capitais*, 2009.

OLIVEIRA, Maria Odete, *Os Atos Ilícitos e o imposto sobre valor acrescentado. Algumas considerações*, Estudos em Memória do Prof. Doutor Saldanha Sanches, Vol. IV, Coimbra Editora, Coimbra, 2011.

NABAIS, José Casalta,

— *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2019;

— *O dever fundamental de pagar impostos*, 3.ª Edição (Reimpressão de 2004), Teses, Almedina, Coimbra, 2012;

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 6.ª Edição, Almedina, Lisboa, setembro 2018.

PEREIRA, Paula Rosado, *Manual de IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Lisboa, 2019.

PIRES, José Maria Fernandes e Outros, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Almedina, 2015.

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento - Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Coletável*, Teses, Almedina, Coimbra, 2010.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *As Modernas exigências do princípio da capacidade contributiva – sujeição a imposto dos rendimentos provenientes de atos ilícitos*, in *Ciência Técnica e Fiscal*, n.º 390, Abril-Junho 1998, in *Boletim da Direção-Geral dos Impostos*, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998.

GOMES, Nuno Sá, *Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das atividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios*, in *Estudos efetuados por antigos e atuais membros do Centro de Estudos Fiscais*, Vol. II, Lisboa, 1983.

SANCHES, Saldanha, *Conceito de Rendimento de IRS: um conceito de rendimento*, Fiscalidade, 2009.

SANCHES, Saldanha / GAMA, João Taborda da, *Audição-Participação-Fundamentação: A Co-Responsabilização do Sujeito Passivo na Decisão Tributária*, Estudos de Homenagem ao Doutor José Xavier de Basto, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

Soares Martinez, Pedro

— Estudos de Direito Financeiro I, Da personalidade Tributária, Livraria Ferin, Lda. Lisboa, 1953

— Direito Fiscal 7.^a Edição, Almedina 1993.

SOUSA, Jorge Lopes, *Código de Procedimento e Processo Tributário – Anotado e Comentado*, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

VASQUES, Sérgio,

— *O princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Teses, Almedina, Lisboa, 2008.

— *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 2, nº 11, pp-23-61, Set/Out, 2004.

XAVIER, Alberto, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Almedina, Coimbra 1972.



VIII. Jurisprudência

i. Jurisdição Constitucional:

- Acórdão n.º 84/2003 de 12-02-2003;
- Acórdão n.º 711/06, de 29-12-2006;
- Acórdão n.º 340/2013, de 17-06-2013;
- Acórdão do n.º 298/2019, de 15-05-2019.

ii. Jurisdição Administrativa e Fiscal:

Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

- Acórdão de 20-05-1959;
- Acórdão de 12-11-1971;
- Proc. n.º 0553/09, de 04-11-2009;
- Proc. n.º 0988/10, de 22-03-2011;
- Proc. n.º 0179/12, de 07-03-2012;
- Proc. n.º 0298/12, de 12-04-2012;
- Proc. n.º 0901/15, de 14-10-2015;
- Proc. n.º 01100/16, de 22-11-2017;
- Proc. n.º 0892/10.5BEAVR, de 01-07-2020.

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Norte:

- Proc. n.º 00353/05.4BEMDL, de 29-05-2014;
- Proc. n.º 09955/13.5BEAVR, de 26-03-2015;
- Proc. n.º 01162/07.1BEPRT, de 18-05-2017.

Acórdãos do Tribunal Central Administrativo Sul:

- Proc. 07384/14, de 27-03-2014;
- Proc. n.º 06314/13, de 31-03-2016;
- Proc. n.º 237/05.6BEALM, de 30-11-2017;
- Proc. 07964/14, de 19-09-2017;
- Proc. n.º 178/18.7BELRS, de 11-10-2018;
- Proc. n.º 8160/14.7BCLSB, de 14-03-2019;
- Proc. n.º 454/04.6BESNT, de 05-06-2019.
- Proc. n.º 03593/09, de 18-05-2020.

iii. Jurisdição Penal:

- Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Proc. n.º 89/16.0T8VGS.P1.S2 de 31-01-2019;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, Proc. n.º 61/10.4IDCBR.C2 de 26-03-2014;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Évora, Proc. n.º 174/08.2IDSTB.E1 de 26-02-2013;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 17-03-2015;
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. n.º 55/13.8IDSTB.L1-5 de 24-11-2015.
- Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, Proc. n.º 872/16.7JFLSB-D-L1-5 de 12-11-2018;
- Acórdão Tribunal da Relação do Porto, Proc. n.º 2376/14.3TDPRT de 16-03-2016;
- Acórdão Tribunal da Relação do Porto, Proc. 530/16.2IDPRT.P1 de 01-07-2020.

iv. Jurisdição Civil:

- Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães, no Processo n.º 1/17.7T8CBT.G1 de 31-10-2019.

v. Jurisdição Arbitral:

- Pronúncia Arbitral do CAAD, Processo nº 616/2017-T de 15-02-2018.



IX. Legislação

- Lei n.º 41/98, de 4 de agosto (Lei de Autorização Legislativa para a LGT);
- Lei n.º 87-A/98 de 31 de dezembro (Grandes Opções do Plano para 1999 | Reforma Fiscal);
- Lei n.º 5/2002, de 11 de janeiro (Medidas de combate à criminalidade organizada);
- Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 12 de dezembro – última alteração pela Lei n.º 32/2019, de 3 de maio;
- Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de novembro, republicado pelo art.ºº 18.º da Lei n.º 82-E/2014 de 31/12 (com a alteração dada pela Lei n.º 67/2015, de 06 de julho) – última alteração pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro;
- Código Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de março – última alteração pela Lei n.º 102/2019, de 6 de setembro;
- Código de Procedimento e Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro – última alteração pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro;
- Código de Processo Penal, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 78/87, de 17 de fevereiro – última alteração pela Lei n.º 102/2019, de 6 de setembro;
- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro, republicação pela Lei n.º 50/2005, de 30 de agosto – última alteração pela Lei n.º 17/2019, de 14 de fevereiro;
- Regime Geral das Infrações Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001 de 5 de junho – última alteração pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro.
- Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97 de 14 de julho (Bases Gerais da Reforma Fiscal da Transição para o Século XXI)



X. Doutrina Administrativa

— Offício circular n.º 2:293 B de 23 de maio de 1945, da DGCI.



CIDEEFF

CIDEEFF MONOGRAFIAS

TAX GOVERNANCE

A Tributação dos Rendimentos Ilícitos em sede de IRS:
da incidência à coleta