

Com um número consagrado ao Estado Social, iniciamos o quinto ano de publicação da *Revista*. Quisemos, assim, assinalar a importância que atribuímos ao modelo de organização que assegurou a prosperidade e a coesão social portuguesa e europeias, num momento em que são múltiplos os ataques e críticas que lhe são dirigidas.

Uma organização das finanças públicas e da fiscalidade que garanta a existência de uma boa sociedade continua a ser o nosso objectivo e a razão fundamental de um trabalho em que continuaremos a pugnar por soluções mais justas e tecnicamente mais perfeitas.

Temos consciência de que Portugal e a Europa estão agora muito mais fracos do que quando começámos a publicação da *Revista*. A descrença na política é muito maior e a coesão económica e social muito inferior. Nada poderia ser mais perigoso. É nosso dever estarmos atentos a esta evolução. Aqui continuaremos e para aqui vos convidamos.

REVISTA DE FINANÇAS
PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

REVISTA DE FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

ISSN 978-006-03-9127-0



9 780060 391270

PVP 22 EUROS ISSN 1646-9127 TRIMESTRAL

ANO VI
13

3
ANO VI 3 13

ARTIGOS, COMENTÁRIOS
DE JURISPRUDÊNCIA, RECENSÕES,
CRÓNICA DE ACTUALIDADE.
OUTONO

JOSE VIEIRA DOS REIS
Direito Contabilístico
Sistema Contabilístico Português
Normalização Contabilística

JOSE GONZAGA ROSA
Fundos de infra estrutura
PPP
Capital de risco

ANTÓNIO MARTINS E RUTE ALMEIDA
Contabilidade
Fiscalidade
Controlo Financeiro
Contratos de Construção

HUGO DE BRITO MACHADO
SEGUNDO
Epistemologia
Prova
Verdade
Lançamento
Planejamento tributário

JOÃO RICARDO CATARINO
E MÁRIO BRITO MONTEIRO
Ambiente
Fiscalidade ambiental
Danos ambientais
Provisões ambientais

EMANUEL VIDAL LIMA
Entregas de bens intra UE
Isenção [no regime transitório]
Provas materiais e provas formais
Jurisprudência do TJUE

CLÁUDIA DIAS SOARES
Earmarking
Environmentally related taxes
Policy analysis

SIGRID HEMELS
Charity
European Tax Law
Tax incentives



INSTITUTO
DE DIREITO
ECONÓMICO
FINANCEIRO
E FISCAL FDL



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

ALMEDINA

**REVISTA
DE FINANÇAS
PÚBLICAS
E DIREITO
FISCAL**

Ano 6 · Número 3 · OUTONO

**ARTIGOS
COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA
RECENSÕES
CRÔNICA DA ACTUALIDADE**

ÍNDICE

Editorial – Eduardo Paz Ferreira	9
Convidado de Outono – João Ferreira do Amaral	11
ARTIGOS	
José Vieira dos Reis – O Direito e a Contabilidade	25
José Gonzaga Rosa – Fundos de investimento especializados em infra-estruturas. Implicações para o refinanciamento das parcerias público privadas em Portugal.....	63
António Martins e Rute Almeida – Temas económico-fiscais nos contratos de construção: um inquérito sobre a perspetiva das empresas	77
Hugo de Brito Machado Segundo – Epistemologia, Prova e Planeamento Tributário.....	121
João Ricardo Catarino e Mário Brito Monteiro – Fiscalidade ambiental – Um estudo sobre a relevância das provisões ambientais nas empresas do PSI 20	153
Emanuel Vidal Lima – Transmissões “B2B” de bens intra-UE isentas de IVA. A Jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia	177
Cláudia Dias Soares – Earmarking revenues from environmentally related taxes: critical analysis	229
Sigrid Hemels – The European Foundation Proposal analysed from a tax point of view	253

COMENTÁRIOS DE JURISPRUDÊNCIA

Ana Paula Dourado e Ana Gabriela Rocha – Manifestações de Fortuna: pressupostos e limites de tributação. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 24 de julho de 2013 (Processo n.º 01203/13), 2.ª Secção (Juíza Relatora Conselheira Isabel Marques da Silva) 289

João Félix Pinto Nogueira – Neutralização na distribuição de dividendos a sociedades não residentes. Comentário ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de Maio de 2013 (Processo n.º 322/13) (Juiz relator: Conselheiro Ascensão Lopes)..... 301

Rita de la Feria e Mário Silva Costa – O Impacto de *Ocean Finance* no conceito de abuso do direito para efeitos de IVA. Comentário ao acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia no processo *Newey (Ocean Finance)* (Processo C-653/11), de 20 de Junho de 2013, Tribunal de Justiça, Terceira Secção (Relator Juiz C. Toader) 321

Síntese de acórdãos do **Tribunal Constitucional**, do trimestre 349

Síntese de acórdãos do **Supremo Tribunal Administrativo, Secção do Contencioso Tributário**, do trimestre..... 353

Síntese de acórdãos do **Centro de Arbitragem Administrativa** em matéria fiscal, do trimestre 361

Síntese de acórdãos do **Tribunal de Contas**, do trimestre 381

Síntese de acórdãos do **Tribunal de Justiça da União Europeia** em matéria fiscal, do trimestre 387

RECENSÕES

Dollars, Euros and Debt. How we got into the fiscal crisis, and how we get out of it de Vito Tanzi, por Olívio Mota Amador 397

Introdução ao Direito Fiscal das Empresas de José Casalta Nabais, por Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins 401

Temas de Direito da Economia de Maria Eduarda Azevedo, por João Miguel Ascenso..... 403

Parcerias Público-Privadas de Joaquim Miranda Sarmiento, por Paulo Marques..... 407

Publicações Recentes 411
Por Marta Caldas

CRÓNICA DE ACTUALIDADE

Ponto de situação dos trabalhos na União Europeia e na OCDE – Principais iniciativas do trimestre, por A. Brigas Afonso e Clotilde Palma..... 415

1. Imposto sobre o Valor Acrescentado 415
2. Impostos especiais de consumo harmonizados, imposto sobre veículos e união aduaneira 418

Perdão Fiscal em Tempos de Crise – O novo regime excecional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, por Mónica Velosa Ferreira 421

MANIFESTAÇÕES DE FORTUNA: PRESSUPOSTOS E LIMITES DE TRIBUTAÇÃO

COMENTÁRIO AO ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO, DE 24 DE JULHO DE 2013 (PROCESSO N.º 01203/13), 2.ª SECÇÃO (JUÍZA RELATORA CONSELHEIRA ISABEL MARQUES DA SILVA)

*Ana Paula Dourado**
*Ana Gabriela Rocha***

SUMÁRIO DO ACÓRDÃO:

“A determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos.”

1. Introdução

O acórdão que aqui comentamos versa essencialmente sobre a questão da correta interpretação a dar ao n.º 4 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT), onde se lê: «Quando o sujeito passivo não faça a prova referida no número anterior relativamente às situações previstas no n.º 1 deste artigo, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, *no ano em causa, e no caso das alíneas a) e b) do n.º 2, nos três anos seguintes*, quando não existam indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no artigo 90.º, que permitam

* Professora da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa; Diretora Adjunta da RFPDF.

** Jurista; Mestre em Direito.

Agradecemos ao Dr. João Pedro Santos, do Centro de Estudos Fiscais, a discussão muito útil sobre o tema de que trata o acórdão, aqui comentado. Quaisquer erros, só a nós são atribuíveis.

à administração tributária fixar rendimento superior, o rendimento padrão apurado nos termos da tabela seguinte: (**Redacção da Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro*) (itálico nosso).

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

A questão prende-se com saber se a determinação do rendimento tributável por métodos indiretos pode ser feita no ano em que se verificou o consumo que originou a manifestação de fortuna constante da tabela do n.º 4 e nos três anos seguintes, i.e., uma única aquisição de algum dos bens mencionados poder originar a determinação do rendimento em quatro anos diferentes de forma cumulativa ou se, pelo contrário, tal avaliação se pode fazer em qualquer um daqueles quatro anos mas, no total, uma única vez. Ou seja, neste caso a Administração Tributária (AT) terá de seleccionar o exercício em que pretende fixar o rendimento por métodos indiretos e aplicar o valor do rendimento padrão calculado nos termos da tabela apenas nesse ano. Subjacente à questão da interpretação do art.º 89.º-A n.º 4 da LGT, está a questão dos limites constitucionais na concretização legal dos métodos indiretos, mais concretamente, dos limites quanto à forma de determinação do “rendimento padrão”.

2. Factos subjacentes ao acórdão

Os factos que sustentam o acórdão em análise são, no essencial, os seguintes: o sujeito passivo (SP) A recorre para o STA da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga de 27 de Maio de 2013, que indeferiu o recurso interposto por aquele da decisão do Diretor de Finanças de Braga. O SP A foi objeto de ação inspetiva motivada pela aquisição de uma fração de um prédio urbano sito em Guimarães, pelo preço de € 250.000. Contudo, da declaração de rendimentos do ano de 2008 do SP A constavam rendimentos de pouco mais de € 15.000, pelo que este foi notificado para demonstrar que os rendimentos declarados à AT correspondiam à realidade.

Uma vez que o rendimento declarado pelo SP era inferior em 50% face ao rendimento padrão calculado nos termos da tabela do artigo 89.º-A, o rendimento tributável deste foi fixado em € 50.000 (correspondentes a 20% do valor de aquisição do imóvel), considerados como rendimentos da categoria G. A AT considerou que o SP não logrou justificar os meios de obtenção dos valores utilizados na aquisição do imóvel, pelo que foi tributado pelo rendimento padrão. O SP recorreu judicialmente do despacho de fixação da matéria coletável por métodos indiretos, mas o recurso foi julgado improcedente.

Posteriormente, o SP foi ainda objeto de nova ação inspetiva, desta vez relativamente aos anos de 2009, 2010 e 2011, nos quais declarou rendimentos que rondavam os € 6.000, montantes que eram também inferiores a 50% do rendimento padrão. Consequentemente, o seu rendimento tributável foi fixado também em € 50.000 para os três anos acima mencionados.

Sobre o recurso judicial desta fixação da matéria tributável que se pronunciou-se a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga em 1.ª instância, tendo considerado que perante a expressão contida no n.º 4 do artigo 89.º-A “e nos três anos seguintes” é legal a correção dos rendimentos em todos esses anos, perante uma única manifestação de fortuna ocorrida em 2008.

3. O acórdão do STA e o voto de vencido

Contudo, no julgamento do recurso desta decisão o STA considera que “a determinação do rendimento com base na aquisição de um bem previsto na tabela do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT só pode ser feita uma vez, relativamente ao ano em que se verificou ou em qualquer um dos três anos seguintes em que, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, falte a declaração de rendimentos ou se verifique a desproporção aí prevista, e não em todos esses anos”.

A fundamentação desta decisão resulta essencialmente da transcrição de um acórdão proferido poucos meses antes pelo mesmo STA: o acórdão de 17 de abril de 2013, proferido no Processo n.º 0433/13 pela 2.ª Secção (Relator: Cons. Francisco Rothes). Em ambos os acórdãos, o STA considera, aderindo à tese de João Sérgio Ribeiro¹ que se é legítimo a AT ter em conta a manifestação de fortuna não apenas no ano da sua aquisição mas também nos três anos seguintes para a verificação de eventuais discrepâncias entre o rendimento declarado e o rendimento padrão, a presunção quanto ao valor do rendimento tributável na categoria G só poderá ocorrer uma única vez nesse conjunto (máximo) de 4 anos.

O Tribunal afirma que, não obstante a letra da lei não ser inteiramente clara (“se a redacção dada a este n.º 4 não foi a mais feliz – seria preferível que o legislador, ao invés da conjunção copulativa e tivesse usado a conjunção disjuntiva ou”), a admissão da fixação do rendimento mediante presunção até a um limite de 4 anos assumiria um carácter confiscatório, ultrapassando a intenção de tributar os rendimentos ocultados através daquela. Esta aplicação sucessiva da presunção atentaria também contra o princípio constitucional da capacidade contributiva (arts. 103.º e 104.º da CRP e art.º 4.º da LGT).

Esta decisão segue também a orientação assumida pelo Tribunal Central Administrativo – Norte no acórdão de 28 de fevereiro de 2013 (Proc. N.º 519/12.0BEPNF) e no acórdão de 26 de janeiro de 2006 (Proc. N.º 01198/05.7BEVIS).

Cabe ainda dizer que a decisão do STA não foi unânime, já que o Juiz Conselheiro São Pedro juntou declaração de voto de vencido, defen-

¹ “Algumas notas acerca das manifestações de fortuna”, in *Estudos em Memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches*, volume V, pp. 197-210.

dendo que “o legislador pretendeu que o recurso a métodos indirectos seja reportado ao “ano em causa” e, nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 2, ainda nos “três anos seguintes”. Não há, assim, infelicidade na redacção da lei, mas sim uma clara opção na delimitação da determinação da matéria colectável e uma feliz adequação entre essa opção e a linguagem usada.”, pelo que considera que a sentença deveria ter sido confirmada.

E acrescenta o Juiz Conselheiro, no ponto 6: “As razões de justiça fiscal invocadas não são relevantes, na medida em que o contribuinte só vê o seu rendimento tributável ser apurado por métodos indirectos se não justificar a origem das quantias que gastou e que evidenciam percepção de rendimentos superiores aos declarados. ... não tem qualquer justificação material tributar mais gravosamente aqueles que declaram a totalidade dos rendimentos (rendimento real) em detrimento daqueles que, só por métodos indirectos são tributados (rendimento presumido)...”.

4. Os pressupostos da aplicação dos métodos indirectos

A determinação da matéria tributável por métodos indirectos é uma solução que se opõe à tributação directa, segundo os rendimentos declarados, e deve ser utilizada excepcionalmente ou como *ultima ratio*, dada a exigência constitucional do art.º 104.º n.º 2, segundo o qual a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o rendimento real. Os métodos indirectos também limitam os princípios da investigação e da verdade material.

A tributação segundo métodos indirectos está disciplinada no capítulo V da LGT, e os seus arts. 81.º, 83.º e 85.º consagram a subsidiariedade desses métodos. Os métodos indirectos só podem ser aplicados se estiverem verificados os pressupostos dos arts. 87.º e ss. da LGT. Tais pressupostos reconduzem-se à violação de deveres formais ou dos deveres de cooperação por parte do contribuinte (é o caso da alínea b do n.º 1) e a uma discrepância não justificada entre o valor declarado e os valores de referência (caso das manifestações de fortuna, alínea d), do n.º 1) ². Com exceção do regime simplificado de tributação, previsto na alínea a) do

² ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal, Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, 2007, pp. 736 e ss.

n.º 1 (e que tem de ser opcional para ser conforme à CRP), em todos os outros casos previstos na lei, a aplicação dos métodos de avaliação indireta pressupõem uma situação de *non-liquet*, em que a tributação conforme à declaração apresentada pelo sujeito passivo fracassa³. Isto significa que a aplicação dos métodos indiretos só pode ter lugar quando a AT não consegue apurar o rendimento tributável segundo os métodos diretos através da informação insuficiente ou deficiente fornecida pelo sujeito passivo.

Os métodos indiretos são frequentemente equiparados à tipificação (às presunções em sentido amplo, baseadas em tipos médios ou frequentes), porque em ambos os casos diminui a medida da prova por parte da AT e são limitados os princípios da investigação e da verdade material. Mas as tipificações evitam as situações de *non-liquet*, enquanto, como dissemos, os métodos indiretos são aplicados quando ocorre uma situação de *non-liquet*.

O Tribunal Constitucional já se pronunciou no sentido da não inconstitucionalidade de nenhuma das disposições e regimes fixando métodos indiretos, sendo que o art.º 87.º al. b) e o art.º 88.º da LGT não geraram polémica quanto à sua compatibilidade com a Constituição⁴⁻⁵.

5. As manifestações de fortuna como presunção de rendimento não declarado

Quando são detetadas as manifestações de fortuna tipificadas no n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT⁶ e não tenha sido apresentada declaração de

³ V., por todos, LERKE OSTERLOH, *Gesetzesbindung und Typisierungsspielräume bei der Anwendung der Steuergesetze*, Baden-Baden, 1992, pp. 83-85, 500-504.

⁴ Acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional, n.º 84/2003, de 12 de Fevereiro.

⁵ V. os comentários críticos quanto ao âmbito alargado do art.º 87.º da LGT, JOSÉ XAVIER DE BASTO, “O Princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária”, in *Fiscalidade*, n.º 5, Janeiro, 2001, pp. 17 e ss.; JOSÉ CASALTA NABAIS, “O Quadro constitucional da Tributação das empresas”, in *Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, AAFDL, Lisboa, 2001, pp. 35 e ss.; JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “A LGT e a tributação segundo o lucro normal”, in *Fiscalidade*, 2003, n.º 15, pp. 63-64.

⁶ Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250 000); automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50 000 e motocicletas de valor igual ou superior a € 10 000; barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25 000; aeronaves de turismo; suprlmentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a €50000.

rendimentos ou o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos (segundo a redação do preceito aplicável ao caso), relativamente ao rendimento padrão (*rendimento típico*) constante da tabela prevista nesse n.º 4, a situação não é a da inexatidão formal da declaração do SP. Os desvios são indícios legais para a AT de que há uma ocultação material de informações, a não ser que haja uma justificação⁷.

As manifestações de fortuna são acompanhadas por uma regra de ónus da prova *s.s.* (i.e., ilidível), pois contém uma presunção de que a informação sobre os rendimentos efetivamente obtidos pelo SP é deficiente ou insuficiente – existe uma ausência de relação causal entre o rendimento declarado e a manifestação de fortuna, como já foi referido pelo STA: “*para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta não basta ao contribuinte demonstrar que no ano em causa detinha meios financeiros de valor superior ao dos consumos realizados, mas também quais os concretos meios financeiros que afectou à realização de tais consumos, sendo a melhor interpretação do art.º 89.º-A, n.º 3, da LGT, a que exige que o contribuinte prove a relação causal de afectação de certo rendimento (não sujeito a tributação) a determinada manifestação de fortuna evidenciada*”⁸.

Por outras palavras ainda: os factos concretamente identificados – no caso em apreço, a aquisição de um imóvel no valor de 250 mil euros –, ilustram uma manifesta discrepância entre o valor declarado e o rendimento padrão, e uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada, falhando a relação causal entre a capacidade declarada e o bem adquirido⁹.

Perante a ausência de relação causal, os indícios legais autorizam a AT a adotar os métodos indiretos. A determinação da matéria tributável é feita pelo rendimento padrão (tipificado, e portanto, eliminando qualquer margem de livre apreciação quanto aos critérios a escolher), a não ser que a administração, de modo fundamentado, fixe rendimentos superiores,

⁷ ANA PAULA DOURADO, cit., pp. 738-739. DIOGO LEITE CAMPOS, et. al., *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, Lisboa, 2012, 4.ª ed., anotação ao art.º 89.º-A, pontos 7 e 12.

⁸ Acórdão do STA, de 15 de fevereiro de 2012, proc. n.º 50/12. V. ainda, acórdão do STA, Pleno da SCT, de 19 de maio de 2010, proc. n.º 734/09: a justificação parcial não afasta a aplicabilidade dos métodos indiretos.

⁹ ANA PAULA DOURADO, idem, p. 740.

de acordo com os critérios do art.º 90.º. Na segunda hipótese haverá uma margem de livre apreciação, cujos limites são sempre sindicáveis pelos tribunais.

O rendimento padrão (ou rendimento típico) é o rendimento de referência que orienta a administração fiscal para o desvio no caso concreto. Ou seja, também no caso das manifestações de fortuna, não há os dados suficientes para a tributação segundo os métodos diretos, a não ser que o SP justifique com que património ou rendimento foi possível adquirir as manifestações de fortuna referidas na Tabela do n.º 4.

6. A determinação do rendimento padrão e o número de exercícios fiscais a que podem ser aplicados os métodos indiretos

A tributação das manifestações de fortuna segundo métodos indiretos não é posta em causa no acórdão em análise. Mas questiona-se se a determinação do “rendimento padrão” – 20% do valor de aquisição de imóveis de valor igual ou superior a € 250 000 – só pode ser aplicada em um exercício fiscal ou em quatro. O argumento do STA neste acórdão, tal como no acórdão de abril de 2013, seguindo de perto João Sérgio Ribeiro, é o de que a interpretação literal do n.º 3 do art.º 89.º-A da LGT- implicaria o carácter sancionatório e conduziria a resultados confiscatórios porque a matéria tributável consistiria em 80% do valor do imóvel.

Pode argumentar-se, em contrapartida, que o rendimento padrão de um sujeito passivo que tem capacidade de adquirir um imóvel no valor de € 250.000 tem de ser superior a 20% num único ano fiscal. Por outras palavras, a aquisição de um imóvel no valor referido não pode ser feita com o rendimento (presumido) de € 50 000 num único ano fiscal. Por conseguinte, na ausência de elementos fornecidos pelo SP, a tributação durante quatro anos de 20% do valor do imóvel - € 200 000 -, ficando ainda abaixo do valor total do imóvel, já é mais próxima do rendimento padrão que possibilita a aquisição de tais imóveis. Saliente-se, porém, que a presunção de que os rendimentos tributáveis foram de 20% do valor do imóvel, durante quatro anos, fica aquém do que terá sido auferido por um SP para poder adquirir o imóvel, e fazer face às despesas correntes e outras que não constituam manifestações de fortuna tipificadas na lei.

Não há por isso uma finalidade sancionatória na percentagem escolhida para o rendimento padrão. Se conjugarmos a matéria tributável determinada pelo método indireto – rendimento-padrão – com a taxa especial aplicável de 60% (art.º 72.º n.º 11, na redação da Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro) pode dizer-se que a aplicação desta taxa durante quatro anos aproximará a carga fiscal do SP que é tributado por métodos indiretos daquele SP que é tributado por métodos diretos e adquire um imóvel de valor idêntico – € 250 000. Como recordámos acima, nos termos do n.º 4 do art.º 89.º-A, é possível à AT fixar um valor superior à matéria tributável associada à manifestação de fortuna (se a AT tiver indícios que lhe permitam fixar tal rendimento superior nos termos do art.º 90.º da LGT). Os argumentos aqui aduzidos podem não corresponder ao que se passa nos casos concretos: a tributação indireta pode ficar acima ou abaixo do rendimento real, ao qual a AT não teve acesso: é essa a natureza da tributação segundo métodos indiretos, e por isso eles só devem ser aplicados excecionalmente, e quando o SP não justifica com que bens foi adquirida a manifestação de fortuna.

Cabe ainda referir que as puras suspeitas de capacidade contributiva e, consequentemente, as presunções inilidíveis sobre a existência de rendimentos, são proibidas constitucionalmente, por serem contrárias aos princípios da capacidade contributiva, da tributação do rendimento real e do Estado de Direito¹⁰. Neste mesmo sentido argumenta o acórdão em análise.

Todavia, o facto de se aplicar o método indireto em diversos anos ou exercícios fiscais, relativamente ao mesmo bem que constitui a manifestação de fortuna, não implicará, só por si, uma “suspeição de obtenção do rendimento”, isto é, uma presunção inilidível sobre a existência de rendimentos obtidos em cada um dos 4 anos (cumulativamente, como se diz no acórdão). Não parece existir uma presunção sobre novo facto tributário, i.e., sobre um (novo) bem (presumido), mas o fracionamento do valor tributável desse mesmo bem, em vários anos fiscais, justificado neste caso pelo elevado valor do mesmo: há uma intenção de reposição da tributação sobre rendimentos que foram (presumivelmente) acumulados ao longo de vários (pelo menos 4) anos e que só são detetados indiretamente – pelas

¹⁰ ANA PAULA DOURADO, cit., pp. 746-747. A proibição de tais presunções pelo art.º 73.º da LGT não nos parece relevante, pois esta não tem valor reforçado.

manifestações de fortuna. Mas há certamente limites constitucionais a este fracionamento, sob pena de os métodos indiretos se tornarem confiscatórios – não parece ser o caso do parâmetro n.º 1 da tabela em análise.

7. A infelicidade na redação do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT

Acrescente-se que as dúvidas na aplicação deste n.º 4, dissipadas agora em jurisprudência constante pelo STA, em sentido diferente do que aqui defendemos, têm razão de ser. A técnica legislativa utilizada no n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT é semelhante à dos métodos indiretos italianos e que tem gerado discussão e oposição doutrinária, embora não tenham sido declarados inconstitucionais¹¹. Em boa verdade, não é claro por que é que a lei escolheu o padrão de 20% e por que é que decide a tributação em 4 anos e não em 3 ou em 5, ou até em 1 como defende o STA. A discricionariedade legislativa torna-se muito ampla nos métodos indiretos.

Seja como for, como refere o Conselheiro São Pedro, é difícil, senão impossível, ultrapassar o elemento literal no caso em apreço (o do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT), pois a tributação dos bens em anos seguidos também está prevista para as manifestações de fortuna referidas nos números 2, 3 e 4 da tabela - automóveis ligeiros de passageiros e motociclos; barcos de recreio; e aeronaves de turismo. Todavia, no caso dos imóveis o rendimento tributável é sempre o mesmo – 20% do valor da aquisição – entendendo a lei que não existe depreciação de valor no período de 4 anos. Em contrapartida, no caso dos automóveis ligeiros de passageiros e motociclos, barcos de recreio, e aeronaves de turismo, a lei presume uma depreciação, pois estabelece um valor tributável decrescente (abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes ao da aquisição).

Queremos referir, numa última nota crítica, que os métodos indiretos escolhidos para apurar o rendimento tributável não são totalmente coerentes, e essa incoerência também dificulta a interpretação da lei. Assim, como vimos nos parágrafos e páginas anteriores: no caso em análise – o das manifestações de fortuna referidas na alínea d) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT e tipificadas no art.º 89.º-A n.º 4 (tabela) da mesma lei –, o rendimento padrão objeto de tributação tem como referência apenas uma percentagem

¹¹ Idem, p. 738.

do valor de aquisição de um imóvel, ao longo de 4 anos (no nosso entendimento). No entanto, no caso do rendimento tributável em caso de um acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000 (alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT)¹², o rendimento tributável é dado pela diferença entre o acréscimo de património ou a despesa efetuada e os rendimentos declarados (se houver rendimentos declarados) - a não ser que a AT tenha indícios que lhe permitam fixar um rendimento superior nos termos do art.º 90.º da LGT (n.º 5 do art.º 89.º-A da LGT). Ou seja, o acréscimo de património ou a despesa (consumo) é tributado na totalidade (deduzindo-se apenas o rendimento declarado, sendo caso disso). Ora, as situações desta alínea f) constituem, também manifestações de fortuna, que são detetadas não pelo *tipo* de bens, mas pelo *valor* do património ou despesa. E tal como as manifestações de fortuna tipificadas na tabela do n.º 4 do art.º 89.º-A, o acréscimo de património e a despesa constituem acréscimos patrimoniais não justificados. Não se entende, por isso, um diferente critério (indireto) para determinar o rendimento tributável, a não ser pelo facto de o capítulo relativo aos métodos indiretos ter vindo a incorporar, sucessivamente, novos casos submetidos a avaliação indireta, sem preocupações de coerência e consistência internas.

¹² E “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” (continuação da al. f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT, e redação dada pela Lei n.º 94/2009, de 1 de setembro).