



VANUZA VIANA
Jurista da Ordem dos Contabilistas
Certificados

Manifestação de fortuna

O combate à fraude fiscal é apontado como fundamental para que o sistema fiscal seja considerado justo, por forma a que as pessoas (singulares e coletivas) paguem impostos de acordo com a sua capacidade contributiva revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. Quando estamos na presença de fraude e evasão fiscal, é violado o princípio constitucional da igualdade, devendo o Estado tomar medidas legislativas que procurem tornar a tributação mais justa e equitativa. Foi neste contexto que, através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, foi aditado o art.º 89.º-A à Lei Geral Tributária (LGT), referente a manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados e que constitui o objeto do presente trabalho. Pretende-se aqui efetuar uma análise da tributação dos chamados "sinais exteriores de riqueza", como por exemplo a aquisição de imóveis de valor igual ou superior a 250 000 euros ou automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 50 000 euros. Em sequência da recomendação que consta no Relatório para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal de 1996, em 2000, pela Lei n.º 30-G, de 29 de dezembro, como instrumento de luta contra a evasão e fraude fiscal, foi introduzida uma tributação, inspirada na lei espanhola.

Este sistema começou por ser uma simples imposição seletiva de rendimentos presumidos, determinados por avaliação indireta da matéria coletável: a aquisição ou fruição de certos bens conduz a um nível mínimo de rendimento presumido em IRS (designado "rendimento-padrão"). Na versão inicial da Lei n.º 30-G/2000, as manifestações de fortuna eram apenas quatro: imóveis de valor igual ou superior a 50.000 contos; automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 10.000 contos; motocicletas de valor igual ou superior a 2000 contos; barcos de recreio de valor igual ou superior a 5000 contos e aeronaves de turismo. Assim, só a partir da aquisição ou fruição destes bens, tipificados na redação inicial da norma, poderia a administração fiscal imputar a um sujeito passivo com rendimentos inferiores ao chamado rendimento-padrão e que não tiver provado a legalidade tributária daquele afastamento o acréscimo patrimonial injustificado, a tributar na categoria G de rendimentos. Atualmente, a tributação por manifestações de fortuna encontra-se

mais aperfeiçoada, com a inclusão de uma nova manifestação (suprimentos e empréstimos) e passaram a ter relevância tributária os acréscimos de património de qualquer natureza, ou o consumo, que divirjam injustificadamente, para mais, do rendimento declarado pelo sujeito passivo, através do aditamento da alínea f) ao art.º 87.º da LGT, considerando-se como rendimento tributável em sede de IRS, a enquadrar na categoria G, a diferença entre o acréscimo de património ou o consumo evidenciados e os rendimentos declarados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação (nos 3 e 5 do art.º 89.º-A da LGT).

Também até à redação anterior dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, nada era dito se o rendimento declarado que serve de confronto para determinar se houve ou não acréscimo patrimonial não justificado era o rendimento bruto ou o rendimento líquido, o que era fonte de dúvidas e eventuais processos contenciosos. A nova redação do n.º 1 do art.º 89.º-A, dada pela lei acima referida, veio retirar todas as dúvidas: o confronto faz-se entre o rendimento líquido declarado e o rendimento-padrão.

A falta de declaração de rendimentos ou a divergência significativa e não justificada, para menos, entre os rendimentos declarados em IRS e as manifestações de fortuna evidenciadas nos termos do art.º 89.º-A da LGT é um dos pressupostos da avaliação indireta dos rendimentos [al. d) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT]. Já com a Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro, foi dada uma nova redação a alínea f) do n.º 1 do art.º 87.º da LGT, tendo passado a constituir fundamento de aplicação de métodos indiretos o "[a]créscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a 100 000 euros, 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."

Este método especial de determinação indireta da matéria coletável assenta numa presunção de não declaração de rendimentos devido à discrepância entre os rendimentos declarados e as manifestações de fortuna evidenciadas, prevendo a lei um rendimento coletável padrão calculado em função daquelas manifestações. No n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT é explicitada a forma de cálculo da

matéria coletável de acordo com este método indireto.

Garantias do sujeito passivo

O rendimento padrão apurado nos termos da tabela acima referida é considerado rendimento tributável da categoria G – Incrementos patrimoniais – do IRS, constituindo um acréscimo patrimonial não justificado, previsto na alínea d) do n.º 1 do art.º 9.º do Código do IRS. Importa aqui salientar que a aplicação deste método indireto de determinação do rendimento tributável em sede de IRS só será aplicável no caso de o sujeito passivo não comprovar que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna (n.º 3 do art.º 89.º-A da LGT), isto é, a lei estabelece uma presunção de rendimento que pode ser ilidida pelo interessado, ou seja, o ónus da prova cabe ao sujeito passivo. Em termos de deduções, estabelece o art.º 42.º do Código do IRS (doravante, CIRS) que o rendimento apurado nos termos da tabela do n.º 4 do art.º 89.º-A da LGT não será objeto de qualquer dedução. O rendimento presumido de acordo com este método é englobado nos termos do art.º 22.º do CIRS. Quanto às garantias do sujeito passivo, da decisão de avaliação da matéria coletável nos termos acima referidos cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente (n.º 7 do art.º 89.º-A da LGT), onde juntará a prova, exclusivamente documental, que reputar como conveniente, por força do n.º 5 do art.º 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Após análise do regime do artigo 89.º-A, concluímos que, se considerarmos a facilidade com que um contribuinte pode recorrer a um empréstimo bancário, ficará fácil ilidir a presunção estabelecida naquele artigo. Assim compreendemos as inúmeras dificuldades que o instituto da manifestação de fortuna, poderá desencadear no momento da sua aplicação concreta. Contudo, para garantir a segurança jurídica dos cidadãos e justiça tributária, caberá ao legislador tributário clarificar alguns pontos do instituto aqui analisado, nomeadamente a facilidade de aquisição de bens móveis e imóveis com o recurso ao crédito bancário, sem que o contribuinte tenha efetivamente "capacidade económico-financeira".