



Joana Filipa Morte

# O ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2013 — UM SEVERO MODELO DE IRS?

Relatório de Estágio de Mestrado em Administração Pública Empresarial para a obtenção do grau de Mestre, orientado pelo Professor Doutor José Eduardo Figueiredo Dias, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

2013



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• C •

**FDUC** FACULDADE DE DIREITO  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

# O Orçamento do Estado para 2013 – um severo modelo de IRS?

## Ficha técnica

Tipo de Trabalho

Relatório de Estágio para a obtenção do grau de Mestre

Título

O Orçamento do Estado para 2013 – um severo modelo de IRS?

Autor

Joana Filipa Morte

Orientador

Professor Doutor José Eduardo Figueiredo Dias

Identificação do Curso

Mestrado em Administração Pública Empresarial

Data

2013



## Agradecimentos

Aos meus pais, à minha irmã, aos meus tios e à minha avó Maria, por todo o amor e por tudo fazerem de forma a proporcionar as minhas conquistas académicas. É a eles que dedico este relatório.

Ao meu orientador, Professor Doutor José Eduardo Oliveira Figueiredo Dias, pela disponibilidade, apoio, motivação e compreensão durante a elaboração deste relatório.

Às minhas grandes amigas, Edna Borges e Inês Cruz que me acompanharam desde o início nesta longa jornada e em especial à Joana Neto pela ajuda, suporte e paciência ao longo de todo o meu percurso.

Agradeço, também, à Direção de Finanças de Coimbra pelo interesse e disponibilidade que apresentaram não só a mim, mas a todos os estagiários que recebem, da qual destaco a Equipa de Apoio à Inspeção Tributária, na qual estive inserida, pelo carinho, motivação e apoio, durante e após o estágio, e por me transmitirem a ética inerente à relação laboral e sobretudo a paixão do trabalho pela causa pública.

# Índice

Lista de Abreviaturas .....	7
Resumo .....	8
1. Introdução.....	9
2. Enquadramento teórico.....	11
2.1. Noção de Imposto.....	11
2.2. Os momentos da vida do imposto.....	13
2.2.1. Primeiro momento/ Estrutura do imposto.....	13
2.2.2. Segundo momento/ Fases do imposto.....	16
2.2.2.1. Lançamento.....	17
2.2.2.2. Liquidação .....	17
2.2.2.2.1. Avaliação direta.....	18
2.2.2.2.2. Avaliação indireta .....	18
2.2.2.3. Cobrança.....	19
2.3. Classificação dos impostos.....	19
2.3.1. Impostos diretos e impostos indiretos .....	19
2.3.2. Impostos reais e impostos pessoais .....	21
2.3.3. Impostos periódicos e impostos de obrigação única .....	21
2.3.4. Outras classificações.....	22
2.4. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) .....	22
2.4.1. A tributação do rendimento e a sua evolução no tempo .....	22
2.4.2. O IRS e a sua estrutura normativa.....	25
3. Caracterização do Assunto.....	28
3.1. O Orçamento de Estado para 2013 .....	28
3.1.1. O OE/2013 e o cenário macroeconómico .....	28
3.1.2. A origem do Orçamento do Estado Retificativo.....	29
3.1.2.1. Medidas de contenção orçamental .....	30
3.2. O OE/2013 e o IRS.....	31
3.2.1. As alterações ao IRS .....	32
4. Resultados e Discussão .....	36
4.1. Receita fiscal expectável .....	36
4.2. Despesa Fiscal presumível.....	38
4.3.ExemploPrático.....	41
5. Conclusão.....	45

5.1. Conclusão Geral.....	45
5.2. Lacunas do relatório .....	46
5.3. Orientações para trabalhos futuros.....	47
Bibliografia.....	48
Anexos.....	50

## Índice de figuras

Figura 1 – Determinação do Imposto a pagar .....	15
Figura 2 – Curva de Lorenz – Rendimento depois de Imposto.....	34
Figura 3 – Evolução da Receita Fiscal 2012-13, por imposto.....	37
Figura 4 – Receita Fiscal do Estado .....	37
Figura 5 – Evolução da Receita Fiscal 2010-13, por imposto.....	39
Figura 6 – Evolução da Despesa Fiscal 2010-13, por tipo .....	39
Figura 7 – Evolução da Despesa Fiscal 2010-13 (em % do PIB nominal) .....	40

## **Lista de Abreviaturas**

ADM – Assistência na Doença aos Militares

ADSE - Assistência na Doença aos Servidores Cíveis do Estado

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CIRC – Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

IAS – Indexante dos apoios sociais

IMI – Imposto municipal sobre imóveis

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas

IRS – Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares

IUC – Imposto único de circulação

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

LOE/2012 – Lei do Orçamento do Estado para 2012

OE – Orçamento do Estado

OE/2013 – Orçamento do Estado para 2013

OER – Orçamento do Estado Retificativo

PAEF – Programa de Assistência Económica Financeira

PIB – Produto interno bruto

p.p. – pontos percentuais

UTAO – Unidade Técnica de Apoio Orçamental

SAD – Assistência na Doença GNR/PSP



## Resumo

Com o presente relatório pretende-se destacar as consequências subjacentes às medidas implementadas, na tributação do rendimento das pessoas singulares, com a aprovação do Orçamento do Estado para 2013, bem como da receita expectável que lhe está inerente.

A situação com contornos muito específicos e espinhosos que Portugal atravessa, aliado às exigências decorrentes da instituição do Programa de Assistência Económica Financeira, regeu a necessidade de efetivação da consolidação orçamental, por intermédio do aumento da receita e através de cortes na despesa do Estado.

Nesta ótica, o Orçamento do Estado para 2013 assume um papel preponderante na condução da política fiscal, com principal destaque no seu impacto no rendimento disponível das famílias portuguesas.

## 1. Introdução

A situação particularmente difícil que Portugal atravessa conduziu-nos ao imperativo de consolidação orçamental, tanto por via do aumento da receita, como por intermédio de cortes na despesa do Estado. À luz da ajuda financeira requerida e com a instituição do Programa de Assistência Económica Financeira a preponderância,

*“(...) de acumulação da credibilidade e confiança junto dos credores, bem como de honrar os compromissos internacionais assumidos pelo Estado Português e, bem assim, de salvaguardar a realização das suas tarefas fundamentais perante os seus cidadãos [levaram] o Governo, enquanto órgão responsável pela condução da política geral do país, a ter de adotar, para o ano de 2013, medidas suplementares de consolidação orçamental (...)”* (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 39).

Nesta lógica e com o pressuposto de que as medidas introduzidas devem respeitar os princípios constitucionais da proporcionalidade e da proteção da confiança, intrínsecas das relações entre um Estado de Direito e os seus cidadãos, a tributação do rendimento das pessoas singulares sofreu profundas alterações, destacando-se como uma das grandes medidas decorrentes do Orçamento do Estado para 2013.

O objetivo primordial deste relatório prende-se com a aferição das consequências inerentes às medidas implementadas, em sede da tributação do rendimento das pessoas singulares, bem como da receita expectável subjacente.

A estratégia de investigação utilizada para realização deste relatório alicerça-se na investigação arquivística, com base em documentos oficiais e na legislação em vigor.

A estrutura do presente relatório consiste em cinco capítulos, cuja distribuição se pauta pela caracterização do geral para o particular, da seguinte forma: o capítulo I corresponde às considerações iniciais, o capítulo II visa o enquadramento teórico partindo da definição científica de imposto, aliado a todas as suas etapas e distinções, progredindo para a caracterização cronológica e normativa do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. No capítulo III pretende-se, primeiro, enquadrar o leitor no cenário macroeconómico patente à realidade portuguesa, bem como destacar as alterações inerentes a essa realidade dinâmica e, em segundo, determinar as alterações advindas do Orçamento do Estado para 2013 em sede de IRS. Por sua vez, no capítulo IV determina-se a receita e despesa expectáveis provenientes das alterações constantes no Orçamento do Estado para 2013 e aplicam-se as alterações em sede de IRS a um

caso típico de um determinado agregado familiar. O capítulo V diz respeito às considerações finais, no qual se incluem as lacunas do trabalho e orientações para trabalhos futuros.

## 2. Enquadramento teórico

### 2.1. Noção de Imposto

Segundo MANUEL PEREIRA,

*“A noção moderna de imposto tem como ponto de partida a conhecida definição de Jeze: “o imposto é uma prestação pecuniária, exigida aos particulares por via de autoridade, a título definitivo e sem contrapartida, com vista à cobertura dos encargos públicos” ( Jeze in Pereira, (2011), p.13).*

Esta conceção evoluiu no sentido de incorporar outras finalidades, para além da obtenção de receitas *“(...) para ser progressivamente visualizado como instrumento de política económica e social”* (Pereira, (2011), p.13), culminando na definição de imposto atualmente aceite. Ainda a este respeito e de acordo com CASALTA NABAIS, a definição de imposto recaí sobre três elementos, um objetivo, outro subjetivo e um teleológico/ finalista (2009, p. 10).

Do ponto de vista objetivo, o imposto corresponde a uma prestação, pecuniária, unilateral<sup>1</sup>, definitiva e coativa, na medida em que integra uma relação de natureza obrigacional e não uma relação de carácter real, concretizada em dinheiro, a que não lhe corresponde qualquer contraprestação específica (a favor do contribuinte), nem qualquer reembolso, restituição ou indemnização e cuja fonte se circunscreve à lei,

*“exclusivamente por força do encontro do facto tributário ou do pressuposto de facto do imposto com a lei, que assim modela o seu conteúdo, independentemente (...) de qualquer manifestação de vontade do contribuinte como prescrevem (...) os n.º 1 e 2 do artigo 36.º da LGT”* (Nabais, (2009), p. 16).

Na ótica subjetiva, é uma prestação com as características objetivas exigida (ou devida por) a detentores – individuais ou coletivos – de capacidade contributiva, em consonância com o critério material da igualdade ou justiça fiscal (nº 1 artigo 4.º da LGT) concretizado na generalidade e na uniformidade dos impostos, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (de forma a que os impostos também revertam a favor de pessoas privadas titulares de funções públicas).

*“Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção (...) de índole*

---

<sup>1</sup> O imposto é uma prestação unilateral no presente (*stricto sensu*) e no futuro (definitiva) - NABAIS, (2009), p. 15.

*meramente política; por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, a critério idêntico para todos.” (Teixeira Ribeiro in Teixeira Ribeiro, (1997), p. 261)*

No âmbito teleológico/ finalista, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para o desempenho das suas competências de ordem não sancionatória. Por outras palavras o imposto não visa única e exclusivamente a obtenção de receitas, existem também impostos cuja finalidade não se esgota na área fiscal ou financeira. Existe, portanto, uma distinção entre impostos fiscais (cujo objetivo primordial é a obtenção de receitas) e os impostos extrafiscais<sup>2</sup> (que visam simultaneamente a obtenção de receitas e outras finalidades, ou apenas finalidades de outro carácter). TEIXEIRA RIBEIRO acrescenta,

*“(…) que nunca os impostos fiscais são exclusivamente fiscais, uma vez que o Estado, ao lançá-los, tem sempre em mira certa repartição dos encargos pelos contribuintes; nem nunca os impostos extrafiscais são exclusivamente extrafiscais, uma vez que as receitas dos próprios impostos só com outras finalidades que não a cobertura das despesas acabam sempre, mais cedo ou mais tarde, por ser nela aplicados” (1997, p. 259-260).*

De acordo com o autor, a distinção reside na finalidade imediata, que quando se circunscreve à cobertura das despesas, está-se perante impostos fiscais e por outro lado nos casos em que a finalidade imediata não é apenas ou nem sequer é essa, são impostos extrafiscais. A CRP prevê, ainda que subtilmente, estas duas modalidades no nº1 do artigo 103.º ao estabelecer “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”, bem como o nº 1 do artigo 5.º da LGT que estatui “A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.”

Ainda no domínio teleológico/ finalista, a finalidade sancionatória é excluída, na justa medida em que se pretende aplicar uma sanção existem diversas figuras de direito nomeadamente,

*“(…) uma multa (sanção pecuniária penal), uma coima (sanção pecuniária contra-ordenacional), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e correspondente perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados na prática de acto ilícito), uma indemnização (reparação do prejuízo*

---

<sup>2</sup> No limite a sua finalidade principal é “evitar ou obstar à verificação do respectivo pressuposto de facto ou facto gerador.” - NABAIS, (2009), p. 19.

*causado a outrem através de acto ilícito), etc., mas nunca perante um imposto.”*  
(Nabais, (2009), p. 19)

Sumariamente, o imposto corresponde a uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva, a favor de entidades que desempenham funções públicas, sem carácter sancionatório.

## **2.2. Os momentos da vida do imposto**

O imposto enquanto figura do sistema fiscal, apresenta uma estrutura dinâmica que se reparte em dois momentos, o momento do estabelecimento, criação, instituição ou incidência do imposto e o momento da sua aplicação, efetivação, administração ou gestão.

### **2.2.1. Primeiro momento/ Estrutura do imposto**

Segundo CASALTA NABAIS,

*“No primeiro momento, trata-se de definir o se (an) e o quando (quantum) do imposto, o que engloba a definição normativa: 1) do facto, actividade ou situação que dá origem ao imposto (o chamado pressuposto de facto, facto gerador ou facto tributário); 2) dos sujeitos activos e passivos (contribuinte, responsáveis, substitutos, etc) da obrigação do imposto; 3) do montante do imposto, (...) e 4), na medida em que decidem que não há lugar a imposto ou há lugar a menos imposto, dos benefícios fiscais”* (2009, p. 39).

O facto gerador reparte-se em dois elementos, o objetivo (facto tributário em si) e o subjetivo (que relaciona o sujeito passivo do imposto com o elemento objetivo). No que respeita o elemento objetivo, este comporta quatro aspetos, o aspeto material (associado a uma manifestação de capacidade contributiva), o aspeto espacial (imputado à conexão do fato tributário com determinado território – conexão de territorialidade), o aspeto temporal (relacionado com a dimensão no tempo do fato tributário, baseado na necessidade de precisar na lei de que modo se concretiza no tempo o fato tributário, com vista à determinação das consequências fiscais) e, por último, o aspeto quantitativo (que torna possível efetuar uma medição da manifestação de capacidade contributiva). Por

sua vez, o elemento subjetivo destina-se a ligar o sujeito (individual ou coletivo) ao facto tributário em si (elemento objetivo), constituindo os sujeitos passivos do imposto.

Ainda no domínio do fato gerador do imposto, o n.º1 do artigo 36.º da LGT, estabelece que *“A relação jurídica tributária constitui-se com o fato tributário.”*, isto é, um imposto pressupõe a existência de um fato tributário, definido numa lei, que quando verificado faz nascer a respetiva obrigação. Nas palavras de CASALTA NABAIS, trata-se *“ (...) dum momento normativo, mais exactamente dum momento legislativo qualificado, já que a sua disciplina se encontra subordinada às exigências do princípio da legalidade fiscal”*. As exigências mencionadas são inerentes ao recorte constitucional do sistema fiscal português<sup>3</sup> (sistema dos tributos unilaterais/ impostos)<sup>4</sup> de forma a assegurar a reserva de lei<sup>5</sup>, a par dos elementos do imposto como estabelece o n.º2 do artigo 103.º da CRP e a articulação horizontal (entre os demais impostos que vigoram no nosso ornamento jurídico, como veremos no ponto seguinte), bem como a articulação vertical (entre o sistema fiscal português e o da União Europeia) (Nabais, (2009), p. 34).

O primeiro momento, como CASALTA NABAIS refere, também é constituído pela definição dos sujeitos ativos e passivos cuja determinação reside nas regras de incidência, por um lado a incidência real e por outro a incidência pessoal. Na primeira interessa averiguar o que está sujeito a imposto estando, portanto, relacionada com o elemento objetivo do fato gerador, enquanto a segunda prende-se com a determinação de quem está sujeito a imposto, por outras palavras está associada ao elemento subjetivo do fato gerador e está consagrada nos n.º 1 e ss do artigo 18.º da LGT como se transcreve,

*“1 – O sujeito ativo da relação tributária é a entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, quer diretamente quer através de representante.(...)”*

---

<sup>3</sup> Não se confunde com o sistema tributário, na medida em que este é constituído pelo conjunto dos tributos sem qualquer distinção (imposto, taxa e contribuições). - NABAIS, (2009), p. 33-34.

<sup>4</sup> Em oposição aos tributos bilaterais (taxas) dotados de reserva à lei parlamentar (ou decreto-lei parlamentar autorizado) cuja fundamentação reside no princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à respectiva comunidade. Importa referir que a distinção entre tributos unilaterais e bilaterais reside no critério da bilateralidade e da proporcionalidade, uma vez que para além de se verificar a bilateralidade do tributo, este também deve ser proporcional à respectiva contraprestação específica, de forma a ser considerado taxa. Não obstante existe, ainda, uma divisão tripartida que distingue os impostos, das taxas e das contribuições/tributos especiais. - NABAIS, (2009), p. 20- 21.

<sup>5</sup> Subprincípio do Princípio da legalidade da Administração Pública ( a Administração Pública só pode agir quando esteja habilitada por uma autorização legal (quer pode ser nacional ou comunitária), o que remete para o outro subprincípio – o princípio do primado da lei. – SOUSA, (2009).

3 – O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de fato ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável. (...).”

O montante do imposto, ou matéria coletável (aspeto quantitativo do elemento objetivo) é apurado através das regras de incidência real, cuja função é:

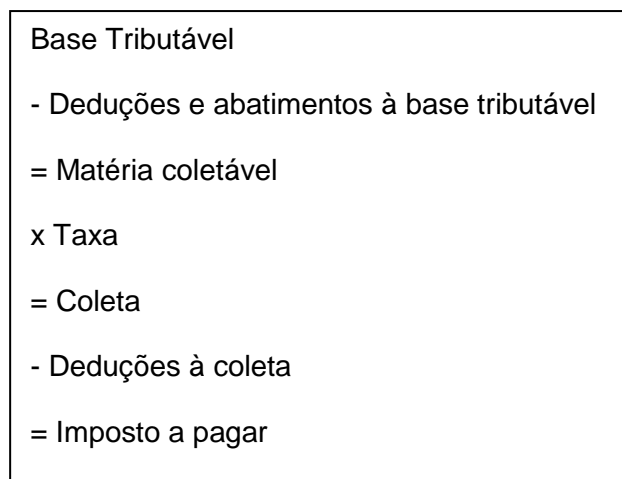


Figura 3 – Determinação do Imposto a pagar; Fonte: (Pereira, (2011), p.35)

Nas palavras de MANUEL PEREIRA,

*“O cálculo do imposto pressupõe por um lado, regra geral, a aplicação de uma taxa. Só assim não é, quando se está perante um imposto em que a lei fixa o respectivo valor numa certa importância – os chamados impostos de quota fixa”* (2011).

Nesta lógica, a natureza das taxas (a aplicar à matéria coletável) revela-se de extrema importância, sendo por isso pertinente fazer-lhe o devido escrutínio. Por um lado temos a taxa nominal ou estatutária, definida por lei e aplicada à matéria coletável, como se demonstra na Figura 1, de forma a fixar-se a coleta. Esta taxa pode ser proporcional (o seu valor é constante, qualquer que seja o valor da matéria coletável), progressiva (o seu valor aumenta em função do valor da matéria coletável) e, ainda, regressiva (o seu valor diminui em função do valor da matéria coletável). Em contrapartida, temos a taxa efetiva *“que resulta da relação entre o imposto a pagar e um indicador da base tributável”* (Pereira, (2011), p. 35). A título de exemplo, em Portugal, a taxa efetiva de IRS corresponde à relação entre o total de IRS liquidado e o rendimento bruto declarado.

Tanto a base tributável como, posteriormente, a coleta pode ser alvos de *“agravamentos ou desagravamentos”* (Pereira, (2011), p. 34) (as deduções e abatimentos à base tributável e as deduções à coleta, respetivamente), os denominados benefícios



fiscais. No caso das deduções e abatimentos à base tributável, o fato gerador pode ser alvo de delimitação positiva ou delimitação negativa, sendo que a última resulta em situações de não sujeição, ao passo que a primeira dá lugar a isenções – *“situações que são abrangidas pelas regras de incidência, e nesse sentido estão sujeitas a imposto, mas que um facto autónomo impede que sejam tributadas”* (Pereira, (2011), p. 31). Se o fato autónomo incidir sobre o elemento objetivo do fator gerador estamos perante isenções, naturalmente, objetivas ou reais, caso incida sobre o elemento subjetivo estamos perante isenções subjetivas ou pessoais, estabelecidas unicamente por força da lei. Ainda na esfera das isenções subjetivas/pessoais, ou seja isenções sobre o sujeito (individual ou coletivo) passivo de imposto, o conceito de incidência económica ganha especial relevo, na medida em que é esta que determina *“quem suporta efectivamente o imposto”* (Pereira, (2011), p. 31). Outros dois conceitos que emergem, são o da distribuição inicial e da distribuição final da carga fiscal. No primeiro estamos perante o contribuinte de direito (*“pessoa descrita na lei como sendo o respectivo sujeito passivo”* (Pereira, (2011), p. 31)) e no segundo perante o contribuinte de fato (o contribuinte de direito tem a possibilidade de transferir para terceiros a carga fiscal que lhe está imputada). Este processo, de transferência de obrigações fiscais, é denominado de repercussão e quando concluído alcança-se a distribuição final do imposto (a incidência económica) que se revela determinante para apurar se foi cumprido o princípio da capacidade contributiva.

### **2.2.2. Segundo momento/ Fases do imposto**

De acordo com MANUEL PEREIRA,

*“Apresentados os elementos que estruturam o imposto [o denominado primeiro momento], interessa agora verificar a sua dinâmica, ou seja o modo como se desenvolve a sua aplicação, desde o nascimento da respectiva obrigação até ao seu cumprimento (...)”* (2011).

A aplicação do imposto desdobra-se em três fases, o lançamento, a liquidação e a cobrança, respetivamente<sup>6</sup>. No lançamento procede-se à identificação do(s) sujeitos de imposto (lançamento subjetivo) e fixa-se a matéria coletável, bem como a taxa(s) (lançamento objetivo). De seguida efetua-se a liquidação em que se apura a coleta

---

<sup>6</sup> Os autores consultados distinguem o lançamento da liquidação, embora ressalvem a existência de opiniões discordantes. Desta forma, estes termos são interpretados no seu sentido estrito ou técnico, uma vez que no sentido amplo, ambos se confundiam na esfera um do outro. NABAIS, (2009), p. 40, nota de rodapé 65.

(aplicando-se a(s) taxa(s) à matéria coletável), que corresponderá ao montante do imposto caso não existam deduções a aplicar (deduções à coleta). Por último é executada a cobrança que diz respeito ao momento em que o imposto é entregue ao Estado, voluntariamente ou coercivamente.

#### **2.2.2.1. Lançamento**

O processo, em escopo, tem início com a declaração do contribuinte, como está consagrado no nº1 do artigo 59.º do CPPT, ao determinar que, *“O procedimento de liquidação instaura-se com as declarações dos contribuintes ou, na falta ou vício destas, com base em todos os elementos de que disponha ou venha a obter a entidade competente.”* Cabe à AT, na falta de entrega da declaração, bem como nos casos em que o contribuinte não declare a cessação da sua actividade e ainda quando seja do conhecimento dos serviços a ocultação de fatos não declarados, a elaboração da liquidação oficiosa como estabelece o nº 7 do artigo 59.º do CPPT, *“Sempre que a entidade competente tome conhecimento de fatos tributários não declarados pelo sujeito passivo e do suporte probatório necessário, o procedimento de liquidação é instaurado oficiosamente pelos competentes serviços.”*

#### **2.2.2.2. Liquidação**

Entre nós, a jurisprudência aponta para dois métodos de determinar a matéria coletável, de forma a efetuar-se a liquidação, a avaliação direta e a avaliação indireta, como estabelece o nº 1 do artigo 81.º da LGT,

*“A matéria tributável é avaliada ou calculada diretamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indireta nos casos e condições expressamente previstos na lei.”*

### **2.2.2.2.1. Avaliação direta**

A avaliação direta baseia-se na declaração do contribuinte ou de um terceiro, entendendo-se por terceiro(s) o sujeito(s) que pagam ao contribuinte qualquer tipo de remuneração. Nas palavras de TEIXEIRA RIBEIRO,

*“Na determinação por declaração de terceiro, a matéria colectável é denunciada por quem a paga ao contribuinte: os patrões declaram os salários que pagam aos trabalhadores, os arrendatários declaram as rendas que pagam aos senhorios, (...)”* (1997, p. 361).

De acordo com o nº1 do artigo 83.º da LGT, a avaliação direta visa *“a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação”*, sendo da competência da AT, excetuando os casos expressamente definidos por lei (como é o caso da autoliquidação), nos termos do nº1 do artigo 82.º da LGT. A respeito das declarações apresentadas o nº1 do artigo 75.º da LGT consagra que,

*“Presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.”*

Significa, portanto, que estamos perante *“uma autêntica presunção de veracidade quer das declarações quer dos elementos contabilísticos que as apoiam”* (Pereira, (2011), p. 42).

### **2.2.2.2.2. Avaliação indireta**

O nº2 do artigo 83.º da LGT estabelece que a avaliação indireta *“visa a determinação do valor dos rendimentos (...) a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a administração tributária disponha”*, cuja competência pertence à AT aliada à participação do contribuinte nos termos do nº2 e 3 do artigo 82.º da LGT. Destaca-se, ainda, o seu carácter subsidiário em relação à avaliação direta excetuando os casos expressamente previstos na lei, como fixa o artigo 85.º da LGT e o nº1 do artigo 81.º, do mesmo diploma, que remete para o artigo 87.º e seguintes da LGT. Na ótica de TEIXEIRA

RIBEIRO, “*Temos o sistema de avaliação mista – um misto de avaliação administrativa e particular (...)*” (1997, p. 361), na medida em que a determinação da matéria coletável é feita através de presunções, ou seja a matéria coletável é real mas presumida e portanto o contribuinte pode contestar nos casos em que discorda do valor apurado pela AT.

### **2.2.2.3. Cobrança**

Como referido anteriormente, a cobrança pode ser por duas vias, a voluntária ou a coerciva nos termos do artigo 78.º do CPPT. O pagamento voluntário está consagrado no artigo 84.º do mesmo código e é efetuado entre as balizas temporais definidas na legislação, enquanto a cobrança coerciva é efetuada no decorrer do processo de execução fiscal, decorrido o prazo para o pagamento voluntário. Nos termos do artigo 148.º e seguintes do CPPT, a cobrança coerciva corresponde à cobrança do imposto em falta e dos juros de mora, contados a partir do fim do prazo para o pagamento voluntário e até à data do pagamento da dívida – artigo 86.º do CPPT e artigo 44º da LGT.

CASALTA NABAIS remata,

*“Em suma, do ponto de vista dinâmico, o que é importante é distinguir e separar adequadamente o momento da instituição ou do estabelecimento dos impostos do momento da sua aplicação ou efectivação”* (2009, p. 42).

## **2.3. Classificação dos impostos**

### **2.3.1. Impostos diretos e impostos indiretos**

A distinção entre impostos diretos e indiretos pode ser efetuada através de critérios económicos ou de critérios jurídicos.

Na esfera dos critérios económicos existem três critérios distintos, designadamente: 1) o critério financeiro (que se prende com o objeto do imposto, determinando que impostos diretos são os que ao atingirem manifestações imediatas de capacidade contributiva pressupõem a existência de um sujeito, património ou rendimento e os

impostos indiretos dizem respeito aos impostos que atingindo as manifestações mediatas da capacidade contributiva tributam a despesa, a transferência de bens ou demais manifestações indiretas da capacidade contributiva); 2) o critério da repercussão económica (que afere se os impostos são repercutíveis ou não no adquirente final de bens e serviços, estabelecendo que são impostos diretos os que não têm repercussão e, em contrapartida, são impostos indiretos aqueles que têm repercussão no consumidor final) e 3) o critério económico *stricto sensu* ou da contabilidade nacional (que se circunscreve à natureza económica dos tributos unilaterais, quer isto dizer que os classifica consoante a sua integração nos custos de produção das empresas. Desta forma tem-se que, impostos diretos são os que não constituem custos de produção das empresas e impostos indiretos correspondem aos tributos (unilaterais) que constituem custos de produção das empresas, que por isso são deduzidos ao produto nacional, bruto ou líquido, ou seja, os impostos sobre o consumo.) Refira-se que este é o critério com mais destaque no nosso ordenamento jurídico-fiscal, como aponta CASALTA NABAIS ao escrever, “*Quanto à classificação ou arrumação orçamental das receitas fiscais, há consenso no sentido de que ela segue o critério da contabilidade nacional*” (2009, p. 47).

Por sua vez, os critérios jurídicos ramificam-se da seguinte forma: 1) o critério do lançamento administrativo (são impostos diretos – impostos com lançamento – os tributos em que do procedimento fiscal decorre um ato administrativo de lançamento ou ato tributário e são impostos indiretos – impostos sem lançamento – aqueles que não são precedidos desse ato administrativo); 2) o critério do rol nominativo (constituem impostos diretos aqueles em que o lançamento tenha fundamento numa lista/ rol nominativo de contribuintes perante a administração fiscal e são impostos indiretos, os impostos em que tal não sucede. Importa destacar, que à luz do sistema fiscal complexo com que nos deparamos, este critério deixa de se enquadrar nas exigências inerentes, sendo que a existência ou não de uma lista não é preponderante.) e 3) o critério do tipo de relação jurídica base do imposto (que diz respeito ao tipo de relação jurídica fonte da obrigação de imposto – configuração instantânea ou duradoura do elemento temporal do fato tributário – estabelecendo que são impostos diretos aqueles que se prolongam/ perpetuam no tempo e impostos indiretos, os que não configuram continuidade entre si, ou seja, dotados de carácter instantâneo, como sucede por exemplo com os atos isolados).

### **2.3.2. Impostos reais e impostos pessoais**

Nas palavras de TEIXEIRA RIBEIRO,

*“À primeira vista, todos os impostos são simultaneamente reais e pessoais. (...) todos eles incidem sobre a matéria colectável (...) e daí o seu carácter real; todos eles são pagos (...) pelos titulares da matéria colectável, e daí o seu carácter pessoal”* (1997, p. 291).

Em boa verdade, existem impostos que não têm em conta a situação do contribuinte, na medida em que se distanciam do condicionalismo económico e social ou da situação pessoal em que se encontra o contribuinte, que como sucede no IMI, no IUC, no IVA e no IRC. Estes tributos (unilaterais) são denominados de impostos reais, que no seu polo extremado encontram em oposição os impostos pessoais alicerçados na capacidade contributiva do sujeito. Nos impostos pessoais a fixação da quantia tem em linha de conta 1) a situação em que se encontra o sujeito, consagrando, para esse efeito, 2) a isenção de um mínimo de existência ou de uma dedução na base, nomeadamente 3) o abatimento de encargos de família e genericamente 4) a aplicação de uma taxa progressiva. CASALTA NABAIS acrescenta,

*“De resto, os impostos pessoais podem ser mais ou menos pessoais consoante partilhem da generalidade das características [acima enumeradas] dos impostos pessoais ou apenas algumas delas”* (2009, p. 54).

Sublinhe-se que o IRS constitui um exemplo perfeito de impostos do tipo pessoal, na medida em que tem em atenção as quatro características elencadas.

### **2.3.3. Impostos periódicos e impostos de obrigação única**

À semelhança do que ocorre no critério do tipo de relação jurídica base do imposto (terceiro critério jurídico na distinção entre impostos diretos e indiretos), o pressuposto de tributação assenta na estabilidade ou continuidade do fato. Quer isto dizer que se entende por impostos periódicos aqueles que se perpetuam no tempo, que enquanto não for do conhecimento da AT uma alteração/cessação da situação conhecida (por intermédio de declaração) presume-se essa continuidade e os respetivos efeitos. Em

contraposto estão os impostos de obrigação única, cujo pressuposto é de carácter isolado, ou seja, não é expectável que se repitam no mesmo espectro temporal.

### **2.3.4. Outras classificações**

A classificação de imposto, ainda se desdobra em mais 5 distinções, nomeadamente a distinção entre: i) impostos de quota fixa e quota variável; ii) impostos estaduais e não estaduais; iii) impostos gerais e especiais; iv) impostos principais e acessórios; e v) impostos sobre o rendimento, sobre o património e sobre o consumo. Todavia e à luz do tema a dissertar, não parece pertinente o devido escrutínio.

Em suma, e visto que se pretende caracterizar o impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, o IRS é um imposto direto, pessoal, de obrigação única e estadual (na justa medida em que o sujeito ativo da obrigação de imposto é o Estado). É, também, de quota variável (a taxa a aplicar oscila de acordo com a matéria coletável), de carácter geral (uma vez que se destina a um conjunto de situações homogéneas) e principal (*“gozam de autonomia, existem por si, não dependendo da existência de qualquer relação tributária anterior”* (Pereira, (2011), p. 54)), incidindo sobre o rendimento (a natureza económica da base sobre que incide o imposto é o rendimento).

## **2.4. O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS)**

### **2.4.1. A tributação do rendimento e a sua evolução no tempo**

Entre nós, a tributação do rendimento generalizado iniciou-se em 1641 com a criação da décima militar, de forma a colmatar as despesas da guerra da Restauração<sup>7</sup>, através da taxação, a 10%, dos rendimentos prediais, dos de capitais, dos ofícios e das rendas. Apesar de constituir um largo avanço de acordo com a época e *“pela sua globalidade, um antecedente histórico do imposto único que agora se institui”* (Decreto-Lei 442-A/88), no decorrer do século XIX a décima esmoreceu devido à criação de impostos cedulares e

---

<sup>7</sup>Entre o reino português e o reino espanhol, que mais tarde derrubou a Dinastia Filipina, com a assinatura do Tratado de Lisboa de 1668.

reais, que ainda hoje estão presentes no nosso recorte fiscal como é o caso, por exemplo, das contribuições prediais, industriais e do imposto sobre capitais (ou décima de juros anterior à reestruturação da incidência).

O ano de 1922 dá lugar à reforma fiscal, fundamentalmente centrada nos rendimentos reais, constituindo o *“primeiro imposto global verdadeiramente pessoal”* (Decreto-Lei 442-A/88). Todavia, o nível de incumprimento decorrente das suas limitações de aplicação, resultou na sua substituição pelo imposto complementar ainda antes da reforma tributária de 1929, cuja finalidade residia na tributação de rendimentos normais.

Em 1929 é criado o imposto profissional, paralelamente aos impostos parcelares, em que o imposto complementar funcionava como um tributo de sobreposição.

Entre 1962 a 1965 decorreu uma nova reforma fiscal que,

*“não alterou a estrutura dualista do sistema: impostos cedulares ou de produto incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento e prescindindo das circunstâncias pessoais dos contribuintes [e] imposto complementar sobrepondo-se ao conjunto global dos rendimentos já submetidos aos impostos reais e tendo em conta a situação pessoal dos contribuintes”* (Decreto-Lei 442-A/88).

Esta reforma surge da conjugação/conciliação do imposto sobre o valor acrescentado<sup>8</sup>, com o carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal que por isso, tem em linha de conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar. A primeira (e rudimentar) configuração do IRS e do IRC (para a tributação das pessoas coletivas) emerge, nesta altura, de forma a agregar todos os impostos cedulares nomeadamente, o imposto profissional, da contribuição predial, da contribuição industrial, sobre a indústria agrícola, o imposto de capitais, o complementar e o imposto de mais-valias.

Deparamo-nos, então, com um renovado sistema fiscal que ao invés de se centrar na tributação fragmentada, tributa os rendimentos individuais de forma unitária. Esta conglomeração (dos tributos) permitiu uma distribuição da carga fiscal *“segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva”* (Decreto-Lei 442-A/88), de forma a colmatar os desequilíbrios da distribuição primária do rendimento, (que decorre do processo produtivo) através de uma segunda redistribuição de forma a *“definir um padrão de distribuição tido como social e politicamente mais aceitável”* (Decreto-Lei 442-A/88). Note-se que a tributação unitária também assume

---

<sup>8</sup> Antigo imposto de transações, cuja alteração também ocorreu nesta reforma.



características de um sistema cedular, na medida em que continua a diferenciar os diversos tipos de rendimento pessoal, na fase da análise/identificação dos rendimentos de acordo com a sua natureza. Infere-se, portanto, que *“o imposto único global comporta [características que] (...) constituem remanescência do tratamento separado, que no anterior sistema se fazia em cédulas diferenciadas até final”* (Decreto-Lei 442-A/88).

Os contributos da reforma da década de 60 estão centrados nos métodos de apuramento do rendimento coletável, embora tenha persistido o sistema cedular misto resultante da anterior reforma. Apesar dos avanços conseguidos, a evolução do regime de tributação do rendimento, entre nós seguiu o trilho da,

*“preponderância dos elementos cedulares, marcada pela introdução no âmago das próprias cédulas, num arremedo de pessoalização que, pela forma descoordenada como foi executado, levou inclusivamente à anomalia de inverter a discriminação qualitativa dos rendimentos, visando na origem a protecção da fonte de trabalho”* (Decreto-Lei 442-A/88).

A última grande reforma estrutural do sistema tributário ocorreu em 1989, principalmente por razões de homogeneização com os restantes Estados-membro das Comunidades Europeias. Aquando a integração<sup>9</sup> de Portugal, o recorte tributário dos restantes membros já se pautava pela tributação global dos rendimentos. Foi então que se assumiu *“frontalmente a tributação unitária do rendimento”* (Decreto-Lei 442-A/88), de acordo com a conceção de acréscimo patrimonial, cuja base de incidência engloba todo o poder aquisitivo, não descurando as mais-valias, bem como as receitas irregulares e os ganhos fortuitos (rendimento-acréscimo)<sup>10</sup>. A adoção desta conceção prende-se com o fato de conduzir *“a uma definição compreensiva do rendimento tributável”* (Decreto-Lei 442-A/88), seguindo os princípios estruturantes do sistema fiscal vigente, dos quais se destaca o princípio da capacidade contributiva e, ainda, por oposição à conceção mais restritiva de rendimento, presente na corrente teórica da fonte do rendimento. *“Acolheu-se, assim, com maior nitidez do que na anterior reforma (...) uma concepção tendencialmente ampla de rendimento”* (Decreto-Lei 442-A/88).

---

<sup>9</sup> Portugal tornou-se membro das Comunidades Europeias a 1 de Janeiro de 1986.

<sup>10</sup> Conceção oposta da conceção da fonte.

#### **2.4.2. O IRS e a sua estrutura normativa**

O IRS é composto por nove categorias de rendimentos, (cuja denominação está ordenada alfabeticamente) sendo que as seis primeiras dizem respeito às diferentes fontes/origens do rendimento-produto, a sétima corresponde às mais-valias e as duas restantes têm carácter/natureza residual. A necessidade desta divisão prende-se com a diversidade dos regimes de tributação, designadamente na determinação do rendimento e dos métodos de percepção do imposto, o que em nada diverge com “o *tratamento unitário da matéria colectável, reflectido basicamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas*” (Decreto-Lei 442-A/88). Esta foi a solução encontrada de forma a conciliar as especificidades das diferentes categorias de rendimentos com a concepção da tributação pessoal, intrínseca à unicidade tributária.

É, neste momento, pertinente caracterizar sucintamente as diversas categorias acima enumeradas. Por conseguinte, as categorias A e B correspondem aos rendimentos provenientes do trabalho, a primeira (categoria A) diz respeito ao trabalho dependente e a segunda (categoria B) prende-se com o trabalho independente. Esta distinção emergiu devido ao carácter individualista das “*regras próprias em matéria de incidência, determinação da matéria colectável e liquidação, prevendo-se uma dedução especial para os rendimentos da primeira destas categorias*” (Decreto-Lei 442-A/88). No que toca à categoria B, o legislador tomou uma posição mais restritiva ao estabelecer uma lista das atividades que integram a categoria designadamente os,

*“rendimentos imputáveis ao trabalho independente, os direitos de autor sobre obras intelectuais e os rendimentos resultantes da concessão ou cedência temporária de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos, marcas, etc., bem como os percebidos pela transferência do Know-how, uns e outros quando auferidos por titulares originários”* (Decreto-Lei 442-A/88).

A categoria C, por sua vez, diz respeito aos rendimentos comerciais e industriais obtidos por pessoas singulares, resultantes de atividades “*situadas em zonas de confluência*” (Decreto-Lei 442-A/88), como é o caso dos rendimentos do trabalho auferidos pelos empresários. O apuramento da matéria coletável, nesta categoria, rege-se maioritariamente pelas regras aplicáveis no CIRC no apuramento do lucro tributável.

A categoria D compreende os rendimentos agrícolas, provenientes do exercício de atividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, cujo apuramento da matéria coletável é em parte semelhante ao aplicável na categoria C, sendo que se encontram desvios em casos

específicos, como ocorre com os rendimentos de carácter plurianual. Desta forma, destaca-se a sua autonomia, inerente, devido à natureza específica dos rendimentos.

A tributação da categoria E, ou seja, dos rendimentos de capitais contempla,

*“os juros e lucros provenientes de participações de capital, bem como as royalties derivadas da propriedade intelectual ou industrial e do Know-how, desde que não sejam auferidas pelo titular originário, bem como os rendimentos da prestação de assistência técnica e da cedência do uso de equipamento agrícola, comercial, industrial e científico”* (Decreto-Lei 442-A/88).

A categoria F enquadra os rendimentos prediais e a sua base de incidência circunscreve-se aos rendimentos efetivamente percebidos dos prédios (urbanos e rústicos) arrendados, assim como os decorrentes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais. Destaca-se, neste domínio, a contribuição autárquica (IMI), cuja coleta é deduzida na coleta do IRS (proporcional aos rendimentos englobados, sem exceder a coleta apurada em sede de IMI) e, também, as deduções, suscetíveis, referentes às despesas com os prédios.

As mais-valias (ou incrementos patrimoniais) estão previstas na categoria G, cujo regime de tributação se desenha bastante específico (no que diz respeito à elevada dedução da matéria coletável) devido ao carácter excecional dos rendimentos. Importa, ainda, referir que esta categoria abarca situações tipificadas por outras palavras, está-se perante uma categoria dotada de um enunciado taxativo, de forma a facilitar a aplicação das normas fiscais.

As duas últimas categorias, categoria H e categoria I gozam de um regime de tributação especial, *“embora por razões e em termos distintos”* (Decreto-Lei 442-A/88), sendo que na primeira (categoria H) estão integradas as pensões e a segunda (categoria I) diz respeito a «outros rendimentos», como por exemplo os ganhos de jogo, lotarias e apostas mútuas.

Após a lacónica caracterização das diversas categorias de rendimentos, revela-se pertinente expor alguns dos pilares em que as mesmas assentam. A este respeito tem-se, em primeira linha, a incomunicabilidade de perdas suportadas entre diferentes categorias (designadamente, categorias B, C, D e G), embora o reporte das perdas a anos futuros seja possível, com regras próprias de acordo com a categoria. Outro aspeto fulcral prende-se com o carácter progressivo das taxas a aplicar, de forma a assegurar a

*“finalidade redistributiva do sistema de tributação do rendimento (...) [beneficiando] os titulares de baixos níveis de rendimento”* (Decreto-Lei 442-A/88). Com as finalidades de

*“justiça social (atenuação da progressividade resultante do englobamento dos rendimentos), de respeito por uma posição de igualdade dos cônjuges (que contribuem, qualquer que seja o regime matrimonial de bens, para a conservação e valorização do património familiar) e de aproximação [de tratamento do casamento com as uniões de facto]”* (Decreto-Lei 442-A/88).

Na tributação do rendimento familiar é utilizado o método do «quociente conjugal» ou splitting, por forma a *“[restringir] a divisão total dos rendimentos familiares aos dois membros a quem incumbe a direcção do agregado”* (Decreto-Lei 442-A/88).

Com vista à simplificação da tributação e de forma a *“assegurar maior comodidade dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações”* (Decreto-Lei 442-A/88), (que em última análise nos remete para o cumprimento das obrigações fiscais), emerge a unicidade do imposto que se concretiza na obrigação da entrega da declaração anual de rendimentos. A instituição da autoliquidação em IRS, também se regeu por esta mesma lógica de simplicidade, bem como a configuração do número de escalões (em que se enquadra o rendimento) que inicialmente eram 11 para posteriormente serem 8, que com a aprovação do Orçamento do Estado para 2013 (devido aos constrangimentos e compromissos estabelecidos) se viram reduzidos a 5.

No que diz respeito à configuração do Código este compreende,

*“o capítulo inicial, em que se contém a matéria de incidência, sete capítulos consagrados respectivamente à determinação do rendimento colectável, taxas, liquidação, pagamento, obrigações acessórias, fiscalização, garantias e um último contendo disposições diversas”* (Decreto-Lei 442-A/88).

Por último, urge referir que configuração do IRS é dotada de um carácter bastante específico, uma vez que se visa constituir um sistema com esteio em eficiência, simplicidade e estabilidade de forma a,

*“corresponder aos imperativos de aperfeiçoamento da administração e da justiça fiscais, de renovação das mentalidades quanto ao cumprimento dos deveres tributários e de melhoria do relacionamento entre o Estado e os contribuintes”* (Decreto-Lei 442-A/88).

## 3. Caracterização do Assunto

### 3.1. O Orçamento de Estado para 2013

O OE para 2013 configura-se um orçamento difícil para os portugueses, “o aumento da carga fiscal (...) é muito significativo”<sup>11</sup>, “mas recuar agora e desperdiçar todo o esforço que fizemos para acumular credibilidade externa seria incompreensível” (Sumário Executivo in Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. v).

Nas palavras do PROFESSOR DOUTOR VÍTOR GASPAR<sup>12</sup>,

*“Não deixa, no entanto, de ser um orçamento mais justo no sentido da repartição equitativa do esforço adicional que é pedido aos portugueses na medida em que todos os rendimentos são tributados e de uma forma mais alargada e mais progressiva”* (Sumário Executivo in Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. i).

Acrescenta-se ainda que,

*“a alternativa (...) que se coloca ao País é simples: continuar a percorrer, até ao termo da vigência do PAEF, a via difícil da consolidação orçamental, a qual deixará, a breve trecho, de carecer de ajuda externa e recuperará, assim, a sua plena autonomia na condução da sua política, que naturalmente assenta na sua sustentabilidade económica-financeira; ou, pelo contrário, descurar as medidas de consolidação orçamental e regressar ao ponto de partida, da insolvência iminente do Estado Português”* (Relatório do Orçamento do Estado para 2013 (2012), p. 39).

#### 3.1.1. O OE/2013 e o cenário macroeconómico

Aquando a apresentação do OE/2013, a previsão do défice orçamental, para 2013, situava-se em 4,5% do PIB (1,5 p.p. acima do definido inicialmente no PAEF), que com a Alteração ao OE/2013<sup>13</sup> passou para 5,5% do PIB, no decorrer das negociações da sétima avaliação regular com a missão técnica. Desta forma, a variação do PIB real, que nas previsões do OE/2013 tinha sido revisto em baixa em 1,3 p.p., passou a uma

<sup>11</sup> Relatório do Orçamento do Estado para 2013, Sumário Executivo, p. v.

<sup>12</sup> À data, Ministro de Estado e das Finanças, na apresentação da Proposta do Orçamento do Estado para 2013;

<sup>13</sup> A 31 de Maio de 2013.

contração de 2,3%, motivado pela *“deterioração da conjuntura externa no quarto trimestre de 2012, em particular nos países da área euro, [conduzindo] a um impacto considerável nas perspetivas para a economia portuguesa”* (Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p. 7). Este agravamento ressentiu-se nas perspetivas do mercado de trabalho, transferindo a previsão de 16,4% de taxa de desemprego para 18,2%, resultando numa maior contração do consumo privado, por via da diminuição do rendimento disponível das famílias.

A contração assinalada contribuiu para a revisão da procura interna em -1,2 p.p., ou seja, uma contração na ordem dos 4,1%, que se conjectura numa maior contração das importações, à luz da evolução mais negativa do consumo privado e do investimento.

Não obstante, os indicadores do crescimento da produtividade aparente do trabalho, no OER foram *“revistos em alta, passando de 0,7% para 1,7%”*, bem como *“o contributo das exportações líquidas para o crescimento do PIB [que se mantém] praticamente inalterado”*, cujo valor é +1,8 p.p., 0,1 p.p. inferior ao previsto no OE 2013 (que era de +1,9 p.p.) (Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p. 8).

Após esta breve epítome das previsões do cenário macroeconómico constantes no OE/2013 e, posteriormente, no OER cabe, agora, assinalar as razões que conduziram à elaboração da alteração ao OE primeiramente aprovado.

### **3.1.2. A origem do Orçamento do Estado Retificativo**

A necessidade da alteração ao OE/2013 reside, essencialmente, em dois fatores. O primeiro prende-se com a decisão de inconstitucionalidade<sup>14</sup> do Tribunal Constitucional, em relação à suspensão do 14<sup>o</sup> mês para a função pública e 90% para os pensionistas (artigos 29.<sup>o</sup> e 77.<sup>o</sup> da Lei 66-B/2012<sup>15</sup>), o que se traduziu num impacto significativo na despesa (na ordem dos € 1.274 milhões)<sup>16</sup>. E, por sua vez, o agravamento (não calculado)<sup>17</sup> do cenário macroeconómico que se projetou na revisão em baixa das receitas fiscais (transversal aos impostos diretos e indiretos). Os dois fatores aliados repercutiram-se no aumento das despesas com a Segurança Social, por um lado,

<sup>14</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013.

<sup>15</sup> Lei que aprovou o Orçamento do Estado para 2013.

<sup>16</sup> De acordo com os dados constantes no Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado.

<sup>17</sup> No sentido de que à altura da elaboração do OE 2013, não existiam indicadores que o previssem.

*“devido a maiores custos com pensões (no seguimento da decisão do Tribunal Constitucional) e também, com o subsídio de desemprego dadas as perspetivas desfavoráveis para a evolução do mercado de trabalho” (Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p. 4).*

No entanto, a *UTAO*<sup>18</sup> esclarece que a reposição do subsídio de férias aos funcionários públicos se encontra de acordo com as previsões no OE/2013, uma vez que esse valor provém da reserva orçamental consagrada nesse diploma legal.

Importa, também, referir que na alteração ao OE/2013 não estão previstas quaisquer medidas de agravamento da tributação sobre o rendimento como se transcreve,

*“O conjunto de alterações (...) respeita o compromisso de não aumentar impostos. É, por isso, necessário adotar um conjunto de medidas de contenção de despesa que compensem o efeito orçamental das medidas que foram objeto de declaração de inconstitucionalidade” (Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p. 6).*

### **3.1.2.1. Medidas de contenção orçamental**

O orçamento retificativo para 2013, contém 3 medidas no âmbito da reforma da Administração Pública, que à partida se ressentirão no rendimento disponível dos agregados familiares, nomeadamente:

- Alteração do período normal de trabalho de 35 para 40 horas semanais;
- Introdução do sistema de requalificação de trabalhadores em funções públicas;
- Aumento das contribuições dos beneficiários para os subsistemas de proteção na doença (ADSE, SAD e ADM) e redução da respetiva contribuição a suportar pela entidade empregadora.

A primeira medida elencada foi promulgada por Vossa Excelência o Presidente da República, a 22 de Agosto do presente ano e posteriormente (a 3 de Setembro) foi apresentada uma providência cautelar (ao Tribunal Administrativo de Círculo de Lisboa) por parte do Sindicato dos Trabalhadores dos Impostos, de forma a impedir a sua entrada em vigor, com o pressuposto de que constitui uma,

---

<sup>18</sup> No parecer técnico n.º4/2013 (Análise da 1.ª alteração ao Orçamento do Estado para 2013).

*“violação clara” da alínea d) do artigo 59.º da Constituição da República Portuguesa, que indica que “todos os trabalhadores, sem distinção de idade, sexo, raça, cidadania, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, têm direito (...) ao repouso e aos lazeres, a um limite máximo da jornada de trabalho, ao descanso semanal e a férias periódicas pagas” (Sindicato dos Impostos interpõe providência cautelar contra 40 horas de trabalho in Jornal Público, 2013)<sup>19</sup>.*

No que diz respeito à segunda medida apontada, o Tribunal Constitucional no desempenho das funções e a requerimento de Vossa Excelência o Presidente da República, declarou-a inconstitucional<sup>20</sup> no que concerne à desvinculação do trabalhador com a entidade patronal, neste caso o Estado. Desta forma, decorrem as negociações entre o executivo e os sindicatos da função pública com vista ao consenso acerca desta temática.

Conclui-se, portanto, que o cenário em que Portugal se encontra não é estático e que no desenrolar do tempo, mais medidas serão apresentadas por forma a atingir os valores acordados, no âmbito do PAEF, de contenção orçamental.

### **3.2. O OE/2013 e o IRS**

Após a breve caracterização do cenário macroeconómico e a análise dos fatores que conduziram à retificação do OE/2013, cabe agora dissertar acerca das medidas respeitantes à tributação do rendimento das pessoas singulares. Como descrito no ponto anterior, a alteração ao OE/2013 não se reflete nas medidas aprovadas em sede do imposto em foco e por isso a análise será de acordo com os preceitos constantes na Lei 66-B/2012.

As medidas apresentadas no OE/2013 relativas ao IRS visam colmatar as medidas consideradas inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional (artigo 21.º e 25.º da LOE/2012), com uma abordagem abrangente que,

*“[visa] deliberadamente uma distribuição mais equitativa no esforço da consolidação orçamental entre i) sector público e sector privado, por um lado; e*

---

<sup>19</sup>A utilização desta notícia e não do comunicado emitido pelo Sindicato prende-se com o facto de que no sítio da internet do mesmo não se encontrar disponível o citado comunicado.

<sup>20</sup> Acórdão n.º474/2013 do Tribunal Constitucional.



*entre ii) rendimentos do trabalho e rendimentos de capital, por outro” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 46).*

Ainda a este respeito o Relatório do OE/2013 determina,

*“A repartição do esforço entre o sector público e o sector privado será alcançada por via dos impostos diretos, com particular incidência no IRS, enquanto a repartição do esforço entre os rendimentos do trabalho e do capital será garantida pela introdução de elementos adicionais de tributação sobre o capital e o património” (2012, p. 46).*

A UTAO remata,

*“O relatório da proposta de lei do OE/2013 prevê que o aumento muito significativo da tributação em 2013 se venha a traduzir num acréscimo da receita fiscal (...) com especial destaque para o IRS” (Análise à proposta do Orçamento do Estado para 2013 (2012), p.28).<sup>21</sup>*

### **3.2.1. As alterações ao IRS**

As alterações em sede de IRS, advindas do OE/2013, são designadamente:

- Redução do número de escalões de 8 para 5;
- Determinação de uma taxa máxima de 48%;
- Aplicação de uma sobretaxa de 3,5%<sup>22</sup>, ao “excedente do valor anual da retribuição mínima mensal garantida”<sup>23</sup>;
- Manutenção da taxa adicional de solidariedade de 2,5% a rendimentos superiores a €80.000 (último escalão);
- Aumento na tributação dos rendimentos provenientes do trabalho independente (categoria B), enquadrados no regime simplificado<sup>24</sup>, passando a contar para efeitos de tributação 75% do rendimento (em vez dos 70%<sup>25</sup>) – note-se que na proposta de OE/2013, o valor apontado era 80% e não 75%;

<sup>21</sup> No parecer técnico n.º6/201.

<sup>22</sup> Na proposta do OE/2013, o valor a taxa a aplicar era de 4%, mas o Governo, antes da aprovação, recuou.

<sup>23</sup> Conforme o disposto no artigo 187.º, nº 1 da Lei n.º66-B/2012

<sup>24</sup> Artigo 31.º do CIRS.

<sup>25</sup> No regime simplificado, para efeitos de tributação considera-se que uma percentagem dos rendimentos auferidos corresponde a despesas e portanto não é tributada. Com o OE/2013 essa percentagem diminuiu, passando de 30% para 25%.

- Redução das deduções à coleta, no valor de 10 p.p. do IAS<sup>26</sup>, com o aumento em 5 p.p. das deduções personalizantes dos dependentes e a possibilidade de aumento de 10 p.p. nos agregados familiares com 3 ou mais dependentes;
- Agravamento da taxa a aplicar (de 25% para 28%) aos rendimentos de capital (juros e dividendos) e aos rendimentos provenientes de mais-valias em partes de capital e outros valores mobiliários;
- Introdução de uma taxa liberatória (28%) da tributação dos rendimentos prediais, em que os senhorios têm a possibilidade de optar entre o englobamento (regime atual) e o pagamento da referida taxa;
- São também ajustados os limites de dedução dos encargos com imóveis e ajustadas as tabelas de dedução à coleta e dos benefícios fiscais, de acordo com as mudanças à estrutura de taxas da tabela geral;
- Alargamento da base de incidência dos rendimentos da categoria A, com o enquadramento da tributação dos rendimentos auferidos no exercício das funções de Deputado ao Parlamento Europeu;
- Aplicação de uma taxa agravada, de 35%, às transferências de rendimentos de capitais provenientes de países/territórios sujeitos a regimes fiscais privilegiados;

As alterações na estrutura de taxas de IRS prosseguem a lógica de “*salvaguarda das famílias de mais baixos rendimentos através da manutenção de um mínimo de existência (...)*” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p.65) e visam o aumento da progressividade do imposto. Desta forma, e de acordo com as previsões<sup>27</sup> do Governo, estima-se que cerca de 30% dos agregados familiares estão excluídos do pagamento de imposto. Esta alteração também tem repercussões positivas na distribuição dos rendimentos na economia tornando-a,

*“(...) mais equitativa (...), uma vez que a estrutura de escalões e taxas foi desenhado de modo a que o esforço contributivo cresça mais depressa do que a capacidade contributiva.”* (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 66).

Veja-se, para o efeito a nova configuração das taxas:

<sup>26</sup> Corresponde ao Indexante dos Apoios Sociais, definido pela Lei n.º 53-B/2006, utilizado enquanto referencial determinante da fixação, cálculo e atualização das contribuições, das pensões e outras prestações atribuídas pelo sistema de segurança social e no cálculo das deduções para efeitos de IRS. Em 2013, o seu valor situa-se em €419,22 (valor inalterado desde 2009). – Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, LP.

<sup>27</sup> Baseadas na simulação das alterações propostas para o OE/2013, usando a totalidade de declarações submetidas em 2012. Note-se que o valor apurado não tem em linha de conta os contribuintes, que devido aos baixos rendimentos, estão dispensados de apresentação de declaração (aumento neste sentido a percentagem de agregados familiares excluídos do pagamento) - Relatório do Orçamento do Estado para 2013, Capítulo 2, pág 65, nota de rodapé 5.

Modelo anterior de IRS <sup>28</sup>		Modelo atual <sup>29</sup>	
Até € 4.898	11,5%	Até € 7.000	14,5%
Entre € 4.898 e € 7.410	14%	Entre € 7.000 e € 20.000	28,5%
Entre € 7.410 e € 18.375	24,5%	Entre € 20.000 e € 40.000	37%
Entre € 18.375 e € 42.259	35,5%	Entre € 40.000 e € 80.000	45%
Entre € 42.259 e € 61.244	38%	Mais de € 80.000	48%
Entre € 61.244 e € 66.045	41,5%		
Entre € 66.045 e € 153.300	43,5%		
Mais de € 153.300	46,5%		

Com as estas alterações (à estrutura de taxas) estima-se que a taxa média de IRS se situe em 11,8% (ao invés dos 9,8%), assente nos pressupostos da concentração da carga fiscal nos agregados familiares com maiores rendimentos. Para esta conclusão também se tem em conta a deslocação da curva de Lorenz<sup>30</sup> para o interior, o que resulta na redução do Índice de Gini<sup>31</sup> em 2,5%, “(...) resultado que evidencia a menor assimetria na distribuição do rendimento” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 66), como ilustram os gráficos que se seguem.

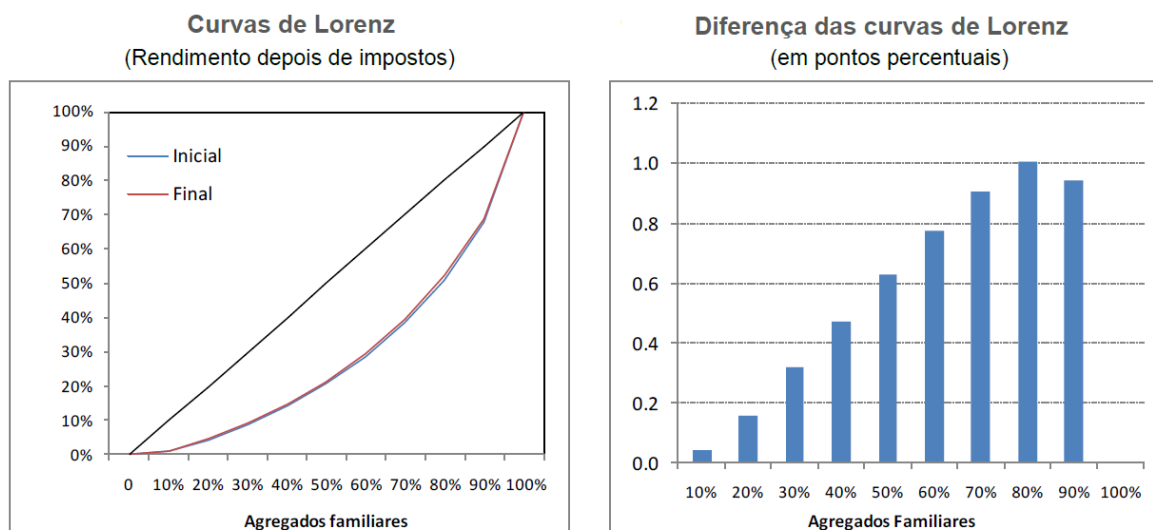


Figura 4 – Fonte: Ministério das Finanças

<sup>28</sup> Pela redação da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro.

<sup>29</sup> De acordo com o artigo 68.º, n.º 1 do Capítulo III, do CIRS.

<sup>30</sup> Procura ilustrar a desigualdade existente na distribuição do rendimento entre famílias numa determinado contexto/economia. À medida que a curva se aproxima da reta, mais equitativa é a distribuição do rendimento.

<sup>31</sup> Índice que afere a desigualdade na distribuição do rendimento.

Acerca desta matéria, importa referir que no presente relatório não são tratados os impactos expectáveis da sobretaxa (3,5%) a aplicar, uma vez que os dados constantes no suporte bibliográfico são referentes às previsões com a sobretaxa a 4%. Não obstante, previa-se que com a sobretaxa a 4% ocorresse um aumento adicional de 1,4%, perfazendo uma taxa média de IRS de 13,2%, o que não parece ser muito díspar do valor atual.

## 4. Resultados e Discussão

Neste domínio importa, agora, aferir os resultados expectáveis com as novas medidas implementadas a nível fiscal, com principal destaque para o peso do IRS, na receita e despesa do Estado, bem como o resultado das mesmas no rendimento disponível em casos generalizados de famílias portuguesas.

### 4.1. *Receita fiscal expectável*

No Relatório do OE/2013, as medidas de consolidação orçamental das Administrações Públicas, por via do IRS, representavam 1,7% do PIB, € 2810,0 milhões<sup>32</sup>, por sua vez, no Parecer Técnico de análise à proposta do OE/2013, foi estimado um valor acima, correspondente a 1,9% do PIB, ou seja, € 3092,5 milhões<sup>33</sup>.

A previsão da receita líquida em sede de IRS, com as alterações iniciais ao código ascendiam aos € 12.066,3 milhões (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 95). Todavia, com a alteração da sobretaxa (de 4% para 3,5%), as perspectivas de receita diminuíram para € 11.649,9 milhões. Destaca-se, no entanto, a diferença de valores indicados entre o Relatório do OE/2013 e o Relatório da Alteração ao OE/2013, em que no último, o valor expectável com as medidas iniciais do OE/2013 ascendia aos € 11.986,3 milhões, o que não está de acordo com os valores apontados no primeiro, sendo que a fonte indicada é a mesma, o Ministério das Finanças. Para o efeito veja-se o *Quadro III.1.5. Evolução da receita fiscal 2012 – 2013, por imposto e o Quadro 4 – Receita Fiscal do Estado*, que se transpõem.

---

<sup>32</sup> Relatório do Orçamento do Estado para 2013, p. 47, Quadro II.3.1. Medidas de consolidação orçamental em 2013.

<sup>33</sup> No parecer técnico n.º6/201, Tabela 10 – Medidas de consolidação orçamental das Administrações Públicas do lado da receita em 2013.

Evolução da receita fiscal 2012-2013, por imposto

Impostos	2012	2013	Variação 2013/2012	
	Estimativa	Orçamento	Milhões de Euros	(%)
<b>Impostos Diretos</b>	<b>13.896,7</b>	<b>16.635,9</b>	<b>2.739,3</b>	<b>19,7</b>
Imposto sobre Rendimento Pessoas Singulares (IRS)	9.234,9	12.066,3	2.831,5	30,7
Imposto sobre Rendimento Pessoas Coletivas (IRC)	4.386,8	4.559,5	172,7	3,9
Outros	275,0	10,1	-264,9	-96,3
<b>Impostos Indiretos</b>	<b>18.730,3</b>	<b>19.311,8</b>	<b>581,5</b>	<b>3,1</b>
Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP)	2.143,6	2.173,4	29,8	1,4
Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA)	13.016,8	13.308,0	291,2	2,2
Imposto sobre Veículos (ISV)	385,5	380,1	-5,3	-1,4
Imposto de consumo sobre o tabaco (IT)	1.350,0	1.386,4	36,4	2,7
Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	170,3	172,9	2,7	1,6
Imposto do Selo (IS)	1.429,5	1.649,2	219,7	15,4
Imposto Único de Circulação (IUC)	198,6	198,6	0,0	0,0
Outros	36,0	43,2	7,2	20,0
<b>Total Receita Fiscal</b>	<b>32.626,9</b>	<b>35.947,7</b>	<b>3.320,8</b>	<b>10,2</b>

Figura 5– Fonte: Ministério das Finanças

Receita Fiscal do Estado

(milhões de euros)

Impostos	2013	2013	Variação	
	Orçamento	Alteração OE	Milhões de Euros	%
<b>Impostos diretos</b>	<b>16.555,9</b>	<b>15.798,7</b>	<b>-757,2</b>	<b>-4,6</b>
Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRS)	11.986,3	11.649,9	-336,4	-2,8
Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC)	4.559,5	4.138,7	-420,8	-9,2
Outros	10,1	10,1	0,0	0,0
<b>Impostos indiretos</b>	<b>19.271,8</b>	<b>18.434,3</b>	<b>-837,5</b>	<b>-4,3</b>
Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP)	2.173,4	2.125,6	-47,8	-2,2
Imposto sobre o valor acrescentado (IVA)	13.308,0	12.719,8	-588,2	-4,4
Imposto sobre veículos (ISV)	380,1	350,7	-29,4	-7,7
Imposto de consumo sobre o tabaco (IT)	1.346,4	1.316,0	-30,4	-2,3
Imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	172,9	167,8	-5,2	-3,0
Imposto do selo (IS)	1.649,2	1.512,6	-136,6	-8,3
Imposto único de circulação (IUC)	198,6	198,6	0,0	0,0
Outros	43,2	43,2	0,0	0,0
<b>Total</b>	<b>35.827,7</b>	<b>34.233,1</b>	<b>-1.594,7</b>	<b>-4,5</b>

Figura 6 – Fonte: Ministério das Finanças

Destaca-se, também, o total da receita fiscal esperada que no Relatório do OE/2013 se situa em € 35.947,7 milhões (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 95) e que com o retificativo se situa, agora, em € 34.233,1 milhões (Relatório de Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p.11) devido à,

*“(…) deterioração do cenário macroeconómico, [ao] efeito esperado da reposição plena do subsídio de férias aos trabalhadores da Administração Pública, [às] medidas de política fiscal entretanto introduzidas [nomeadamente a triplicação do incentivo fiscal concedido (15%), aumentado o valor da dedução em IRS do IVA suportado com aquisições e prestações de serviços] e, por fim, [ao] efeito base referente à receita fiscal no ano de 2012.”* (Relatório de Alteração ao Orçamento do Estado para 2013, (2013), p.11).

É de referir, mais uma vez que o valor correspondente à receita fiscal do Estado com as medidas no OE/2013 difere entre relatórios, sendo que no do rectificativo o valor se situa em € 35.827,7 milhões.

No que diz respeito aos impostos que incidem, igualmente, sobre o rendimento dos agregados familiares (como é o caso dos impostos sobre o consumo e sobre o património) a receita expectável dos primeiros diminui nas últimas previsões, como se depreende da análise à figura 4, uma vez que o cenário macroeconómico agravou-se como descrito no ponto 2.1.1. deste relatório.

#### **4.2. Despesa Fiscal presumível**

Desde já, urge esclarecer que a quantificação da despesa fiscal presumível assenta no “(...) método da receita potencial, em resultado da prossecução de objetivos extrafiscais” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 98). Desta forma, “(...) procedeu-se à comparação da receita fiscal obtida no presente<sup>34</sup> enquadramento legal, com a que resultaria caso não se aplicasse qualquer exceção, isenção ou redução de taxa” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 98). A maior limitação deste método prende-se com a falta de circunspeção das alterações dos comportamentos dos agentes económicos, inerentes ao dinâmico cenário macroeconómico. Daqui extrai-se, precisamente, o fato de tanto a despesa como a receita fiscal serem meramente conjeturais.

Importa, ainda, clarificar que a despesa fiscal corresponde a um ano económico,

*“(...) ou seja, ao período de abrangência total das medidas do Orçamento do Estado do ano respetivo (...) [e] foi alocada temporalmente ao ano ao qual se encontra associada a origem de uma obrigação fiscal equivalente e não àquele em que o pagamento do imposto seria definitivamente realizado, invocando-se deste modo o princípio da especialização do exercício<sup>35</sup>.”* (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 98).

No que diz respeito à despesa fiscal, propriamente dita, verifica-se uma redução significativa na sua globalidade entre 2010 e 2013, como se depreende da seguinte tabela.

---

<sup>34</sup> Remete para as medidas adotadas no OE/2013, sem qualquer estrangulamento.

<sup>35</sup> Visa tributar a riqueza gerada em cada exercício e daí que os respetivos proveitos e custos sejam contabilizados à medida que sejam obtidos e suportados, e não à medida que o respetivo recebimento ou pagamento ocorram; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0269/12, de 9 de Maio de 2012.

### Evolução da despesa fiscal 2010-2013, por imposto

Imposto	2010	2011	2012 <sup>(P)</sup>	2013 <sup>(P)</sup>	Variação (%)		
	Milhões de Euros				2011/2010	2012/2011 <sup>(P)</sup>	2013/2012 <sup>(P)</sup>
<b>Impostos Diretos</b>	<b>7.999,8</b>	<b>6.043,4</b>	<b>4.232,4</b>	<b>3.972,2</b>	<b>-24,5</b>	<b>-30,0</b>	<b>-6,1</b>
Imposto sobre Rendimento Pessoas Singulares (IRS)	3.969,8	3.707,7	2.863,2	2.627,2	-6,6	-22,8	-8,2
Imposto sobre Rendimento Pessoas Coletivas (IRC)	4.030,0	2.335,7	1.369,2	1.345,0	-42,0	-41,4	-1,8
<b>Impostos Indiretos</b>	<b>6.604,7</b>	<b>7.264,1</b>	<b>4.737,2</b>	<b>4.526,6</b>	<b>10,0</b>	<b>-34,8</b>	<b>-4,4</b>
Imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos (ISP)	639,8	718,7	459,6	447,9	12,3	-36,1	-2,5
Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA)	5.305,1	6.003,4	3.920,0	3.731,7	13,2	-34,7	-4,8
Imposto sobre Veículos (ISV)	473,3	373,2	189,5	185,2	-21,1	-49,2	-2,3
Imposto de consumo sobre o tabaco (IT)	44,9	42,0	29,2	22,9	-6,5	-30,4	-21,6
Imposto sobre álcool e bebidas alcoólicas (IABA)	124,0	104,1	111,8	111,8	-16,0	7,4	0,0
Imposto do Selo (IS)	11,0	15,4	17,6	16,8	40,6	14,3	-5,0
Imposto Único de Circulação (IUC)	6,7	7,3	9,4	10,4	9,0	29,1	10,2
<b>Despesa Fiscal do Estado</b>	<b>14.604,5</b>	<b>13.307,5</b>	<b>8.969,6</b>	<b>8.498,8</b>	<b>-8,9</b>	<b>-32,6</b>	<b>-5,2</b>
Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)	565,6	481,2	1.001,5	851,2	-14,9	108,1	-15,0
Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis (IMT)	311,0	261,4	239,2	239,2	-15,9	-8,5	0,0
<b>Despesa Fiscal das Administrações Públicas</b>	<b>15.481,0</b>	<b>14.050,3</b>	<b>10.210,4</b>	<b>9.589,1</b>	<b>-9,2</b>	<b>-27,3</b>	<b>-6,1</b>

Figura 7 – (p) – previsão; Fonte: Ministério das Finanças

Observemos o seguinte gráfico:

### Evolução da despesa fiscal 2010-2013, por tipo

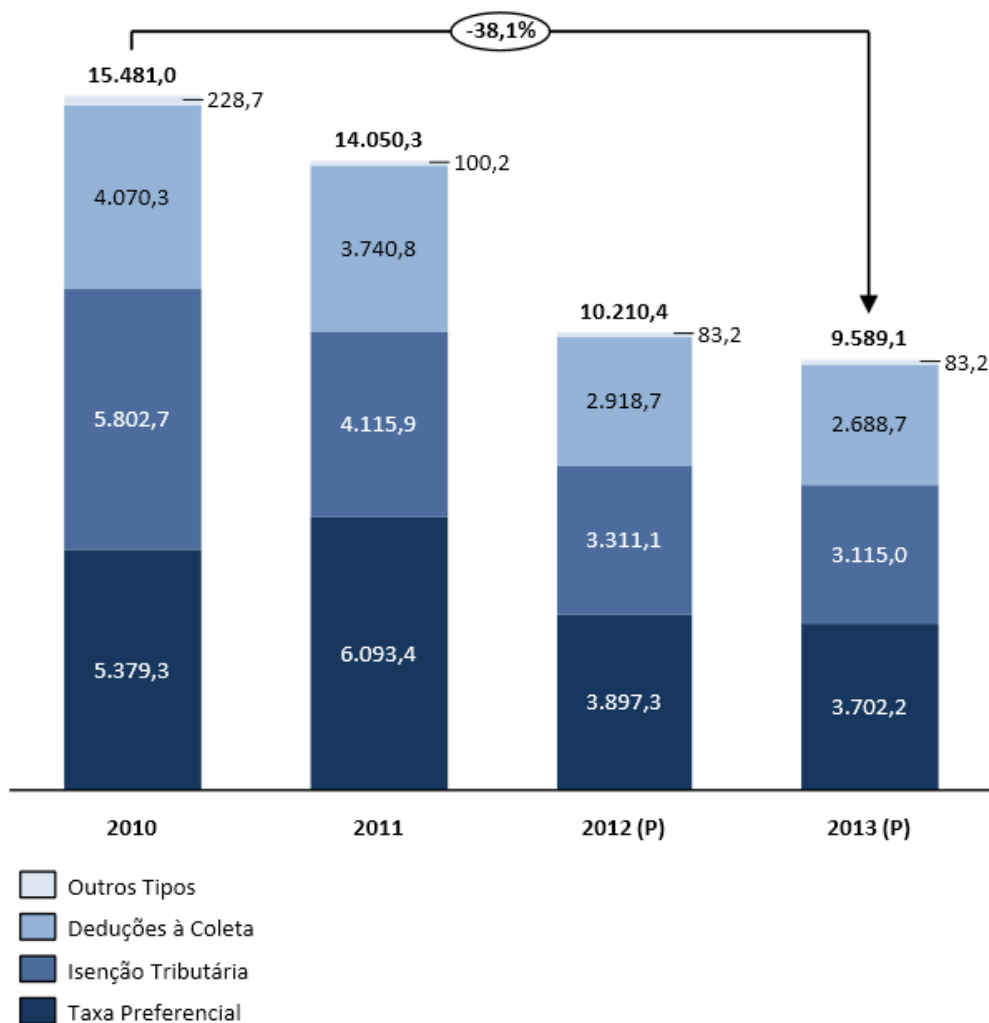


Figura 8 – Fonte: Ministério das Finanças



Entre 2010 e 2013 assistiu-se a uma redução na despesa das Administrações Públicas em € 5.891,9 milhões, “(...) isto é, 38,1% decorrente das medidas de política fiscal concretizada naquele período” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 98). Em relação ao OE/2013, estava prevista uma redução adicional de 6,1% face a 2012, todavia e com as alterações à proposta inicial do OE/2013, à partida este valor será revisto em baixa.

A despesa inerente ao IRS no espectro temporal considerado,

“(...) ter-se-á reduzido em 33,8%, em consequência da limitação e redução substancial das deduções à coleta, tendo a principal redução, em cerca de 22,8%, ocorrido no ano de 2012” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 100).

A previsão para 2013 da despesa fiscal em IRS, constante no Relatório do OE/2013, situava-se nos € 2.672,2 milhões, que corresponde a uma redução em 8,2% face a 2012 atendendo,

“(...) as alterações legislativas propostas no que toca à dedução à coleta à coleta personalizante, à atualização dos limites da dedução dos encargos com imóveis e à limitação de benefícios fiscais [constantes no OE/2013]” (Relatório do Orçamento do Estado para 2013, (2012), p. 100).

Quanto ao peso da despesa fiscal relativamente ao PIB, em 2010 representava 9,0% (do PIB) e para 2013 a previsão situa-se em 5,7% do PIB nominal, o que se traduz numa redução em 3,3 p.p., como se afere no gráfico seguinte.

### Evolução da despesa fiscal 2010-2013

(em percentagem do PIB nominal)

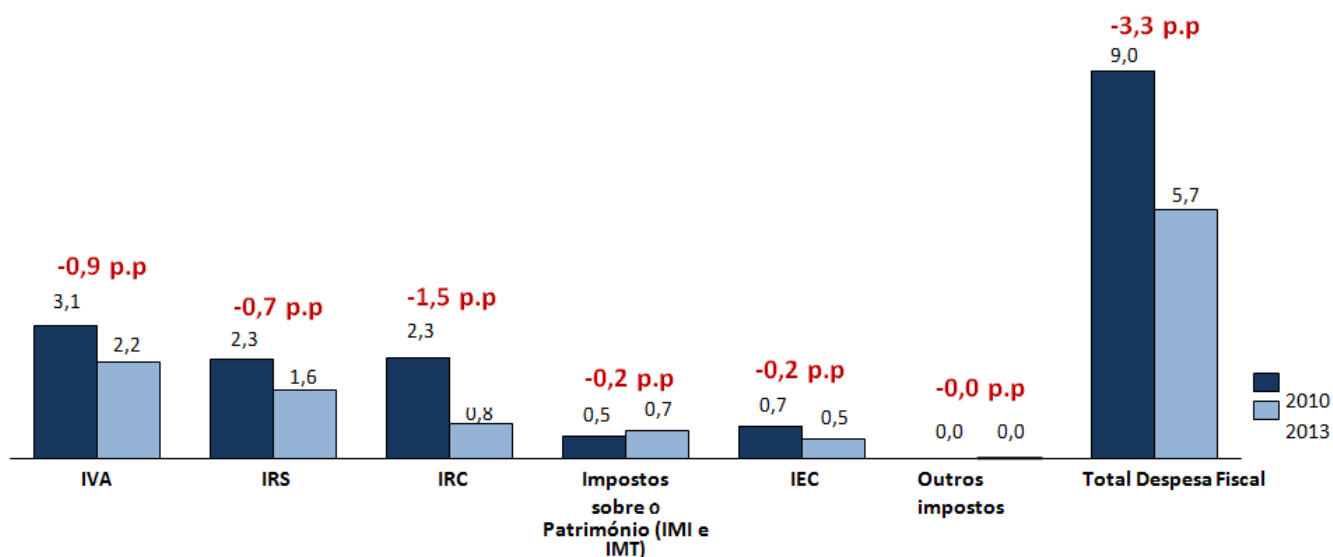


Figura 9 – Fonte: Adaptado de Ministério das Finanças

O peso da despesa fiscal inerente à tributação do rendimento das pessoas singulares, decresce 0,7 p.p., em relação ao ano de 2010, motivado, em grande parte, pelas alterações legislativas acima descritas.

### 4.3. Exemplo Prático

De forma a perceber como é que as medidas em IRS se traduzem na prática é altura de as aplicar ao seguinte caso<sup>36</sup>.

Casal Pereira:

Tanto o Sr. Pereira como a sua esposa são trabalhadores por conta de outrem, sendo que a Sra. Pereira também exerce advocacia por conta própria. Os rendimentos auferidos e as despesas suportadas, no decorrer do ano fiscal, são os seguintes:

Rendimentos	
<b>Sr. Pereira</b>	Ordenado - € 12.000 Dividendos de ações - € 750 Rendas de imóvel próprio - € 8.000 Mais-valia da venda do imóvel arrendado - € 10.000
<b>Sra. Pereira</b>	Ordenado - € 7.000 Subsídio de almoço - € 1.550 Prestação de serviços - € 13.000
<b>Despesas do casal</b>	Plano Poupança Reforma (PPR) - € 2.000 x 2 Reparação da canalização do imóvel arrendado - € 300 Despesas de saúde - € 1.200 Crédito para habitação - € 5.200 (€ 2.600 relativos a juros e € 2.600 relativo a capital)

<sup>36</sup> De acordo com o caso prático constante no sítio da internet da *PricewaterhouseCoopers*.

No que diz respeito às retenções, assume-se um valor global retido ao casal de 1.855€ em 2013, sendo que a retenção na fonte de sobretaxa ascendeu a 308€, em 2013.

Veja-se, então, as diferenças de tributação relativamente ao ano de 2012 e ao ano de 2013.

	2012	2013	
<b>Rendimentos de cada categoria</b>			
	Salários	€ 19.000,00	€ 19.000,00
<b>Categoria A</b>	(-) Dedução específica		
	Dedução específica x 2	(€ 8.208,00)	(€ 8.208,00)
	<b>(=) Rendimento líquido</b>	<b>€ 10.792,00</b>	<b>€ 10.792,00</b>

	2012	2013	
<b>Rendimentos de cada categoria</b>			
	Honorários e serviços prestados	€ 13.000,00	€ 13.000,00
<b>Categoria B</b>	(x) Regime Simplificado – coeficiente 70% (2012); 75% (2013)	0.70	0.75
	<b>(=) Rendimento líquido</b>	<b>€ 9.100,00</b>	<b>€ 9.750,00</b>

	2012	2013	
<b>Rendimentos de cada categoria</b>			
	Dividendos (englobamento por opção)	€ 750,00	€ 750,00
<b>Categoria E</b>	(-) Valor do rendimento não sujeito a tributação: 50%	(€ 375,00)	(€ 375,00)
	<b>(=) Rendimento líquido</b>	<b>€ 375,00</b>	<b>€ 375,00</b>

	2012	2013	
<b>Rendimentos de cada categoria</b>			
	Rendas – imóvel próprio (englobamento por opção)	€ 8.000,00	€ 8.000,00
<b>Categoria F</b>	<b>(-) Deduções</b>		
	Despesas de manutenção e conservação	(€ 300,00)	(€ 300,00)
	<b>(=) Rendimento líquido</b>	<b>€ 7.700,00</b>	<b>€ 7.700,00</b>

	2012	2013	
<b>Rendimentos de cada categoria</b>			
	Mais-valia alienação imóvel arrendado	€ 10.000,00	€ 10.000,00
<b>Categoria G</b>	<b>(-) Valor do rendimento não sujeito a tributação: 50%</b>		
		(€ 5.000,000)	(€ 5.000,000)
	<b>(=) Rendimento líquido</b>	<b>€ 5.000,000</b>	<b>€ 5.000,000</b>

	2012	2013
<b>Soma do rendimento líquido das categorias = Rendimento coletável</b>		
	€ 32.967,00	€ 33.617,00
(/) Quociente conjugal	/2	/2
	<b>€ 16.483,50</b>	<b>€ 16.808,50</b>
(x) Taxa de imposto	24,5%	28,5%
	<b>€ 4.038,46</b>	<b>€ 4.790,42</b>
(-) Parcela a abater	(€ 900,46)	(€ 980,00)
(x) Coeficiente conjugal	x 2	x 2
<b>(=) Coleta</b>	<b>€ 6.276,00</b>	<b>€ 7.620,84</b>
<b>Deduções à coleta:</b>		
Dedução pessoal e familiar	€ 522,50	€ 427,50
Despesas de saúde	€ 120,00	€ 120,00
Crédito à habitação	€ 390,00	€ 296,00
25% prémios seguro vida	€ 0,00	€ 0,00
<b>Benefícios Fiscais</b>		
20% entregas para PPR (x 2) – dedução máxima	€ 100,00	€ 100,00
<b>(-) Deduções à coleta e Benefícios Fiscais</b>	<b>€ 1.132,50</b>	<b>€ 943,50</b>

<b>(=) Imposto Liquidado</b>	<b>€ 5.143,50</b>	<b>€ 6.677,34</b>
(-) Retenções na fonte	€ 3.796,25	€ 1.855,00
<b>(=) Valor a pagar / (a receber)</b>	<b>€ 1.347,25</b>	<b>€ 4.822,34</b>
(+) Sobretaxa (2013)		€ 701,30
(-) Retenção na fonte da sobretaxa	-	€ 308,00
<b>(=) Valor total a pagar/ (a receber)</b>		<b>€ 5.215,64</b>

Considerando o caso da família Pereira, é possível aferir-se que existem profundas alterações, nomeadamente no valor da taxa a aplicar que passa de 24,5% em 2012, para os 28,5%, passando a estar enquadrada no segundo escalão de IRS (que compreende os rendimentos entre € 7.000,00 e € 20.000,00). Também se percebe que existe um estrangulamento no campo das deduções à coleta, na qual se verifica um acentuado decréscimo nas deduções pessoais e familiares. Neste caso, o valor a pagar de imposto aumenta € 3.868,39, embora se perceba que se trata de um caso em que se pretende explanar a maioria das alterações na tributação do rendimento pessoal, não deixa de ser possível afirmar que esta tributação se torna muito mais gravosa para os agregados familiares de rendimentos ditos médios.

## 5. Conclusão

### 5.1. Conclusão Geral

A finalidade deste relatório prendia-se com a apreciação das medidas implementadas na tributação do rendimento das pessoas singulares resultantes da Lei 66-B/2012 de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2013.

Com os olhos focados neste objetivo, primeiramente procedeu-se à caracterização do imposto, de forma a perceber-se o seu papel e conceito no nosso ornamento jurídico e posteriormente destacaram-se as demais dimensões que o compõem, desde a sua estrutura até à sua aplicação que culmina na cobrança do mesmo. De forma a caracterizar o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares foi fundamental destacar algumas das classificações de impostos, assim como a sua evolução no tempo e a sua estrutura, com intenção de estabelecer os pressupostos nos quais a tributação do rendimento das pessoas singulares se baseia/fundamenta.

No que diz respeito às conclusões inerentes aos resultados expectáveis, percebe-se que a realidade em que nos inserimos não é imóvel e que depende de muitos fatores, de entre os quais se destaca o comportamento de consumo da sociedade portuguesa e nesta linha, que é a primeira, o comportamento dos mercados internacionais, que tanto peso revelam ter na consolidação das nossas finanças públicas, na medida em que ainda decorre o Programa de Assistência Económica Financeira. Desta forma, entende-se a importância da instituição de um Orçamento Retificativo para o corrente ano, potenciado pelas decisões de carácter inconstitucional por parte do Tribunal Constitucional no decorrer das suas competências, que em última análise se circunscrevem ao cumprimento do respeito pelos princípios e preceitos constantes na Lei Fundamental Portuguesa, por outras palavras a Constituição da República Portuguesa. Nesta lógica, nunca é demais ressaltar que podem ser instituídas mais medidas por forma a respeitar as metas orçamentais estabelecidas com os credores internacionais.

No âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares aferiu-se que este Orçamento compôs a maior reforma fiscal, neste domínio, desde a reforma de 1989 com a entrada de Portugal nas Comunidades Europeias. Reforma, esta, que foi motivada pela inconstitucionalidade das normas constantes na Lei do Orçamento do Estado para 2012 (artigo 21.º e 25.º), com vista à repartição do esforço entre o setor público e o privado de forma mais equitativa, alargada e progressiva, atendendo à proteção das famílias de mais

baixos rendimentos. Não obstante, é evidente que estas alterações comportam um agravamento da tributação das famílias portuguesas, cujas linhas gerais se circunscrevem à reformulação dos escalões, bem como ao estreitamento das deduções à coleta e ainda ao aumento da tributação dos rendimentos de capitais.

Todavia urge concluir nas palavras do PROFESSOR DOUTOR VÍTOR GASPAR<sup>37</sup>, na apresentação da proposta do Orçamento do Estado para 2013<sup>38</sup> ao estatuir,

*“Dada a dureza da situação é natural que neste momento surjam receios e incertezas quanto ao sucesso do Programa de Ajustamento (...) [decorrentes] da natureza do ajustamento que temos que fazer. Mas recuar agora e desperdiçar todo o esforço que fizemos para acumular credibilidade externa seria incompreensível.”*

## **5.2. Lacunas do relatório**

No decorrer da elaboração do presente relatório de estágio, existiu um conjunto de limitações que embora tenham sido contornadas, torna-se imperativo destaca-las. Em primeiro lugar, destaca-se o fato de os dados utilizados terem em grande parte carácter conjectural, em justa medida com o fato de este tema estar dependente de muitas variáveis, que não são estáticas e cuja influência se denota desde logo pela diferença das previsões. Neste domínio também não se pode descurar que o ano fiscal, em escrutínio, ainda não terminou e, portanto podem surgir novas medidas ou políticas que influenciem os resultados destacados. Por outro lado importa, também, referir a falta de suporte institucional no âmbito das simulações de IRS para o ano de 2013, uma vez que o Portal das Finanças ainda não tem disponível o citado simulador, conduzindo os demais cidadãos a um simulador que pode não ser fidedigno, que em última análise dimana em resultados pouco precisos.

---

<sup>37</sup> À data, Ministro de Estado e das Finanças.

<sup>38</sup> A 15 de Outubro de 2012.

### **5.3. Orientações para trabalhos futuros**

No que diz respeito a trabalhos futuros, seria interessante aferir concretamente os resultados tanto no lado da receita, como da despesa em sede IRS, de forma a ser possível balancear os proveitos/ganhos das mudanças na tributação do rendimento das pessoas singulares.



## Bibliografia

*Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo n.º 0269/12, de 9 de Maio de 2012.* [Online]  
Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f1355a6df14ff0af80257a0000506846?OpenDocument&ExpandSection=1>

[Acesso em 5 Setembro 2013].

*Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 187/2013, de 22 de Abril de 2013.* [Online]  
Disponível em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>

[Acesso em 4 Setembro 2013].

*Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 474/2013, de 17 de Setembro de 2013.* [Online]  
Disponível em:

<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130474.html>

[Acesso em 4 Setembro 2013].

*Constituição da República Portuguesa.* [Online]

Disponível em:

<http://dre.pt/comum/html/legis/crp.html>

[Acesso em 16 de Julho 2013].

*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Portal das Finanças.* [Online]

Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS\\_01\\_2013.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/8787D561-FF96-4DC1-B8B3-23A4AC97947E/0/CIRS_01_2013.pdf)

[Acesso em 14 Julho 2013].

*Código de Procedimento e de Processo Tributário.* [Online]

Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/cppt/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cppt/)

[Acesso em 14 Julho 2013].

*Instituto de Gestão Financeira e Equipamentos da Justiça, I.P..* [Online]

Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/f1355a6df14ff0af80257a0000506846?OpenDocument&ExpandSection=1>

[Acesso em 3 Setembro 2013].

*Instituto de Gestão do Fundo Social Europeu, L.P..* [Online]

Disponível em:

[http://www.igfse.pt/st\\_glossario.asp?startAt=2&categoryID=307&newsID=2351&offset=0](http://www.igfse.pt/st_glossario.asp?startAt=2&categoryID=307&newsID=2351&offset=0)

[Acesso em 1 Setembro 2013].

Jornal Público. 2013. "*Sindicato dos Impostos intrepõe providência cautelar contra 40 horas de trabalho*" (02 Setembro 2013). [Online]

Disponível em:

<http://www.publico.pt/economia/noticia/sindicato-dos-impostos-interpoe-providencia-cautelar-contras-40-horas-de-trabalho-1604681>

[Acesso em 10 Setembro 2013].

Lei Geral Tributária. [Online]

Disponível em:

[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/codigos\\_tributarios/lgt/](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/)

[Acesso em 14 Julho 2013].

Ministério das Finanças, 2013. *Relatório da Alteração ao Orçamento do Estado para 2013*.

Ministério da Finanças, 2012. *Relatório do Orçamento do Estado para 2013*.

Nabais, José Casalta, 2009. *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina.

Pereira, Manuel Henrique de Freitas, 2011. *Fiscalidade*. 4ª Ediçãoed. Coimbra:Almedina.

PricewaterhouseCoopers, 2013. *IRS: Exemplo prático - cálculo*. [Online]

Disponível em:

<http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/irs/exemplo-calculo.jhtml>

[Acesso em 17 Setembro 2013]

PricewaterhouseCoopers, 2013. *IRS: Exemplo prático - enunciado*. [Online]

Disponível em:

<http://www.pwc.pt/pt/guia-fiscal/2013/irs/exemplo-enunciado.jhtml>

[Acesso em 17 Setembro 2013]

Sousa, António Francisco de, 2009. *Direito Administrativo*. Lisboa.

Teixeira Ribeiro, José Joaquim, 1997. *Lições de Finanças Públicas*. 5ª Edição, Refundida e Actualizada ed. Coimbra: Coimbra Editora.

Unidade Técnica de Apoio Orçamental, 2012. *Análise à proposta do Orçamento do Estado para 2013*.

Unidade Técnica de Apoio Orçamental, 2013. *Análise da 1.ª alteração ao Orçamento do Estado para 2013*.

# Anexos

## **Anexo I – Actividades desenvolvidas durante o estágio curricular**

No decorrer do estágio realizado na Direção de Finanças de Coimbra, na Equipa de Apoio à Inspeção Tributária (EAIT), no período de 6 de Setembro de 2012 a 7 de Março do corrente ano, as actividades desenvolvidas centraram-se:

- No tratamento de processos de inspeção (PI), decorrentes de denúncias endereçadas aos serviços da Autoridade Tributária ou aos órgãos de cariz autoritário;
- Tratamento de uma base de dados relativa ao reporte de perdas das demais categorias, de forma a apurar a real situação tributária dos sujeitos passivos, que para o efeito se estabelecia a comunicação de forma a instaurar uma ordem de serviço (OI);
- Finalização do tratamento de uma base de dados relativamente aos rendimentos da categoria F, nomeadamente rendimentos auferidos pela cessação do espaço a antenas de telecomunicações;
- Tratamento de outra base de dados respeitante ao IVA, nomeadamente aos faltosos a título individual, da apresentação das declarações periódicas, de forma a se proceder às diligências necessárias para a cessação da atividade;
- Apoio no trabalho de secretaria da na equipa em que estava integrada, nomeadamente expedição de notificações a contribuintes;
- Formação relativamente ao CIRS, CIRC, CIVA, CIMI, CIMT, CIS, bem como no que concerna à LGT e ainda relativamente ao programa e-factura, às alterações advindas do Orçamento do Estado para 2013 e ao ficheiro SAF-T (ficheiro normalizado de exportação de dados), promovidas pela entidade acolhedora, na sua maioria com o propósito específico de instruir o grupo de estagiários acolhidos;