

Agradecimentos:

Numa atitude de humildade e reconhecimento, é digno agradecer o auxílio prestado pela Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares Silva, na qualidade de orientadora da dissertação, que em acolhimento aceitou a penosidade adstrita.

Em similitude, será digno exaltar o restante contributo dos professores da FDUC, que de uma forma geral engrandeceu o conhecimento académico.

Por último, será digno reconhecer o tempo de acompanhamento que foi retirado à família, que fica prometido, rapidamente será ressarcido.

ABREVIATURAS E SIGLAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

C.Civ. – Código Civil português

CIRC - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIS – Código do Imposto de Selo

CRP – Constituição da República Portuguesa

LGT – Lei Geral Tributária

IMT – Imposto Municipal Sobre Transmissão Onerosa de Imóveis

IMI - Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA - Imposto Sobre o Valor Acrescentado

OE – Orçamento de Estado

RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TC – Tribunal Constitucional

TOC - Técnico Oficial de Contas

TEMA DE DISSERTAÇÃO

O IRS e a sua incongruência sócio jurídica

Introdução

Num introito elucidativo, impera desde já desvelar minimamente, o porquê da escolha deste tema para dissertação, sobre o que o mesmo irá versar, conclusões e posições adotadas, na expectativa de que o mesmo não se torne fastidioso para o destinatário leitor.

Ambicionando que este venha a ser catalogado de proveitoso para a conjuntura que nos deparamos, para atenuar a dicotomia ínsita da pessoa humana, enquanto ser racional e o pagamento de impostos, ou numa situação mais abrangente, de tributos, que ao mais elementar senso comum emerge de conhecimento.

No profícuo intento que anteriormente se esboçou, não será despiciendo enunciar que, o mesmo é resultado de um excuro académico que ao longo destes anos se calcorreou, de onde se extraiu enriquecimento cognitivo ao nível jurídico, como premissa principal. Este, em conexão com as funções quotidianas de índole laboral associadas ao carácter fiscalista, não descurando a vertente financeira antecedente ao conhecimento recente, que para o efeito se soletrou, em consonância com a efetiva e inegável controvérsia que é emergente da vida social ao nível do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, constitui se não o seu todo, pelo menos em grande parte, a justificação que impendeu para a escolha do tema para efeitos de dissertação.

Para tal, a presente dissertação terá inicialmente uma abordagem ao imposto direto e conceito de imposto, e os princípios imanentes, com ênfase como é óbvio, para o imposto

sobre o rendimento das pessoas singulares, em que abunda o seu tratamento, atento a que ainda assim, a presente dissertação se encontra cometida em termos de extensão.

Em sequência, como não poderia deixar de ser, vem à ribalta a reforma do IRS que o poder soberano intenta pela publicação da Lei n.º 82-E/2014 de 31/12, e sobre a dita reforma fiscal, identificam-se por grau e substância em termos de importância, alguns pontos considerados como tal, e dos mesmos, evidenciados os pontos positivos, a inerente crítica e a posição adotada como algo de construtivo e alternativo, ao que se comprova por incompatibilidade legal ou enfermidade constitucional.

Denote-se, que o *Estado Social* que ora apregoamos, e que se exalta como um dos pilares em que assenta a democracia, este deve ter por base uma repartição justa dos rendimentos e uma justiça fiscal inerente, assente na proteção da família, tal como decorre do princípio da consideração fiscal da família.

Na esteira do anteriormente enunciado, relembre-se que o Estado, no cometimento das suas funções, necessita de receitas financeiras para fazer face às despesas do mais diverso índole, e dado o abandono de uma categoria de Estado Patrimonial ou de um Estado Coletivista/Dominista, imperou na confluência de um *Estado Fiscal* atual, em que as suas receitas têm na sua grande parte, a origem nos impostos, ou em melhor semântica, nos tributos, que os sujeitos passivos da relação jurídica fiscal se veem em grande parte acolhidos a acatar.

Ora, de tal, não é de difícil inferência, que em grande parte das ocorrências, o Estado no seu poder soberano, dado às necessidades estruturais, conjunturais ou ainda as prementes, em que tem de obter receitas, posterga os princípios jurídicos norteadores e ditames legais impositivos, para criar, instituir e fazer incidir impostos sobre os seus subalternos, vulgo contribuintes, que confluem em análise mais assaz e sequente, numa *incongruência sócio jurídica*.

Sócio, porque a sociedade em geral, demonstra e prova desajuste das medidas adotadas, em que, quem paga continua a ser o “desprotegido”, “o mais fraco”, onde o rendimento das grandes fortunas e grandes patrimónios continua em grande parte imune.

Jurídico, pois tal como se enunciou, a tributação das pessoas singulares deixa transparecer a falta de acatamento dos princípios norteadores da Lei Fundamental, e prova disso, é que vem agora tentar mudar o leme, orientando-o para turbulência mais diminuta e luminosidade que se pretende, mas ainda assim, longe do que se almejava, conforme se defende, ainda que, ciente que a plenitude é algo que faz parte do léxico, mas inatingível no que concerne à matéria de impostos.

Sem mais delongas introdutórias, nada melhor que em reminiscência se assuma, que o mais elucidativo será sem dúvida, o que para o efeito se irá traduzir a escrito, razão pela qual se promove como finda a presente introdução, e se dá aso ao que para o efeito me propus como autor da presente dissertação.

1 Breve caracterização dos impostos diretos

1.1 O conceito de imposto.

O que é o imposto?

Como imposto, podemos considerar algo “penoso” traduzido numa prestação pecuniária, coativa, unilateral e definitiva, que tem como fonte jurídica, a lei; prestação esta, a favor do Estado em sentido lato, a qual tem como finalidade a satisfação dos fins públicos, não assumindo por isso, caráter sancionatório, ou melhor, não diz respeito ao sancionamento por parte da ordem jurídica, a um ato ilícito precedente.

Sobre tal, encontra-se positivado no artigo 103.º, n.º 1 da CRP, onde se verteu que o “sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”, e no n.º 2 do mesmo artigo, em que “os impostos são criados por lei” sempre de natureza prospetiva em termos de aplicabilidade, tal como se dispõe no n.º 3 do mesmo artigo.

1.2 Os impostos diretos, breve descrição.

O que são impostos diretos ?

Difícil será por certo, de imediato estabelecer sem quezílias, uma definição de impostos diretos, pois se em reminiscência aos antepassados, analisarmos as vertentes doutrinárias emergentes, a tal confluímos.

Contudo, abstendo-me de entrar em considerações fúteis para o que se pretende na presente dissertação, como em classificar e demonstrar posição no catálogo de impostos diretos ou indiretos, consoante as mais diversas classificações, quer seja de índole económico ou jurídico, opta-se para em objetividade apresentar e defender a teoria que se acha de todo em aplicabilidade.

Posto isto e sem mais, desfasado de qualquer núncio que se lhe queira incutir, impostos diretos serão aqueles que tem por substrato “ a tributação do rendimento das pessoas físicas e das empresas (manifestações directas da capacidade contributiva)”¹, nos quais será de incluir o IRS, foco da presente dissertação.

1.3 Características do IRS. A sua finalidade.

O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, vulgo IRS, está cometido a *princípios gerais*:

a) Dos quais se exacerbam como o da *legalidade*,

b) Da *igualdade, da justiça, da tipicidade*,

c) E, diga-se em abono da verdade, talvez um dos mais penalizados conforme posteriormente se irá sustentar, temos o *princípio da proteção da família*, em consonância com o da capacidade contributiva na tributação do rendimento.

E a *princípios específicos*:

¹ SILVA, Suzana Tavares da Silva; Direito Fiscal, Teoria Geral; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013, p. 32

d) Dos quais emergem, o da *capacidade contributiva na tributação do rendimento*, tal como positivado no artigo 104.º da CRP

e) O da *generalidade também conhecido por totalidade*, em que comunga com a característica geral do imposto, o qual deve abranger todos os contribuintes que preencham determinado facto jurídico, tal como se exemplifica pelo disposto no art.º 5.º n.º 2 da LGT.

f) *Da universalidade* em termos de sujeição dos rendimentos em conexão com o da *territorialidade*,

g) O princípio da *realização*, vertido no artigo 44.º do CIRS, e

h) Do princípio do *immediatismo*, pela cada vez mais conexão do pagamento do imposto com o momento em que ocorre o rendimento. Tal ocorrência tem por substrato na sua essência, o método da retenção na fonte plasmado nos artigos 98.º a 101.º-D do CIRS, bem como o do pagamento por conta ou pagamento antecipado, este vertido no artigo 102.º também do CIRS.

Com tal ocorrência, possibilita-se para além do immediatismo, o encaixe antecipado do imposto em termos de receita pública, visto que o Estado, desta forma, vê mais cedo entrar nos seus cofres, as receitas de que necessita, melhorando a sua situação financeira, bem como o efeito de anestesia fiscal, visto que os contribuintes, sentem desta forma uma menor influência em termos de tributação, dado que o imposto é pago muito próximo do rendimento e em menores parcelas, que a que ocorreria, se tivesse de ser pago de uma única vez no momento posterior à sua liquidação.

Na esteira do enunciado, se é um imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, é de fácil inferência que se possa catalogar como um *imposto pessoal*, pelo que importa ter em atenção aspetos associados à incidência subjetiva tais como:

i. O da caracterização dos sujeitos passivos, bem como a composição do seu agregado familiar

ii. A residência em território português, enquanto elemento subjetivo de conexão territorial, permite que a um sujeito passivo domiciliado em território nacional, sejam tributados os rendimentos auferidos à escala mundial, tal como refere o artigo 13.º, 15.º, 16.º e 18.º do CIRS, em conexão com o que legitima o poder de tributar o rendimento auferido numa base mundial (universalidade da tributação).

O orçamento de Estado para 2013 (Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro) foi sem dúvida a norma jurídica mais recente, que veio agravar de forma significativa o IRS, com a redução dos escalões de IRS, a sobretaxa de IRS e da taxa adicional de solidariedade que surgiram como caráter excecional, mas que não tardaram a perdurar para o ano de 2014 pelo orçamento aprovado pela Lei N.º 83-C/2013 de 31 de Dezembro, situação que se manterá para o ano de 2015 de acordo com o artigo 191.º do OE para 2015.

Este esforço que foi pedido, em conexão com a democraticidade, mas impositivo se analisado ao nível do grau de escolha, aparenta brandura na prospeção futura, pela publicação da reforma do IRS tão aguardada, com a consideração de quocientes familiares que passam a contemplar não só os contribuintes de IRS, mas também os seus dependentes e ascendentes, conforme atual artigo 69.º do CIRS.

Sobre esta matéria, voltaremos a debruçar-nos posteriormente na presente explanação, razão pela qual não é conveniente maior dilucidação, atentos ao cometimento pragmático que a tal pugnamos.

Mas a título de *sinopse*, será imbuído de temporalidade expressar, que ao nível de tributação das pessoas singulares, a mesma deve ter sempre em conta:

a) *O princípio da capacidade contributiva* em conexão com o *princípio da igualdade fiscal*, plasmado no artigo 103.º e 13.º, da CRP e artigo 4.º da LGT, em conexão com as necessidades da pessoa humana e do seu agregado familiar quando aplicável, como consta no artigo 6º também da LGT, e que bem se retrata no Acórdão N.º 142/2004 do TC.

b) Com a consagração do princípio da capacidade contributiva, densifica-se a justiça fiscal possibilitada pela “repartição justa dos rendimentos e da riqueza”².

c) Contudo, não tem sido levado à risca tal preocupação, uma vez que o lançamento dos impostos, e, na especificidade o IRS, não tem em conta de forma objetiva a densificação do anteriormente enunciado, antes sim, em função da necessidade financeira do Estado, que de acordo com a sua política financeira, impera na obtenção de receitas fiscais, claudicando ao nível dos princípios anteriormente demonstrados, confluindo numa carga fiscal baixa em relação ao PIB, face à média da União Europeia, mas num esforço fiscal alto atendendo ao rendimento disponível em comparação com o mesmo espaço.³

2 A função social, versus, criadora de clivagem; em sede de IRS.

2.1 O claudicar face aos princípios norteadores da tributação

2.1.1 Breve introdução

Ora, chegados a este patamar, em que após um pequeno excursão sobre a razão de ser do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, vulgo IRS, sem contudo, frise-se,

² FAVEIRO Vitor Faveiro, O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito, 2002, p. 297

“o contributo individual é imposto aos cidadãos em harmonia com o objecto e o volume das necessidades financeiras do Estado ou das entidades públicas incumbidas da realização integral da colectividade, baseando tal imposição ou tributação na prévia avaliação da capacidade contributiva, na justa repartição do correspondente dever inato de contribuir, e nos planos da acção administrativa para a realização integral da colectividade e das pessoas que a constituem, em termos do bem-estar e de bem-ser.”

³ “Conferência Marnoco e Sousa e José Carlos Moreira- Direito Constitucional e Direito Fiscal, Coimbra, 03/11/2014”

entrar em efetiva escalpelização a este nível, atendo ao cometimento de explanação em termos de extensão, passamos agora ao que, diga-se em efetividade, se reconhece maior engrandecimento em termos de posição firmada e que passará a ser defendida, uma vez conjugado o referido imposto, com os princípios constitucionais plasmados na Constituição da República Portuguesa (CRP).

Num introito pragmático, emerge que ao nível de “princípios jurídico–constitucionais da tributação”⁴, podemos enunciar:

“O princípio da legalidade fiscal

O princípio da segurança jurídica

A proibição do referendo fiscal

O princípio da igualdade fiscal

A consideração fiscal da família

O respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais

O princípio do Estado social”

Face a tal enumeração, e ciente da importância equitativa de todos eles, não é minha intenção tratar e, muito menos dissecar cada uma deles, tomando a liberdade em tratar os que, salvo melhor opinião, se encontram feridos de aplicabilidade, por divergência aos

⁴ NABAIS, José Casalta Nabais; Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006, 4ª edição, p. 136-163

ditames orientadores, emanados pela proeminência constitucional em certos casos, conforme se irá tentar demonstrar e defender.

2.1.2 O princípio da igualdade fiscal

O princípio da igualdade fiscal, que numa análise decorrente de pragmatismo, inculca igualdade perante a lei fiscal, mas que a isso extravasa, pois decorre em primeira análise, sem especificidade atinente à lei fiscal, que todos são iguais perante a lei em termos gerais.

Posto isto, tal extravasamento, emerge da lei fiscal, que tal igualdade não se confina ao seu sentido formal de lei, mas com o engrandecimento de igualdade material, ou seja, cada pessoa é, ou melhor, deve ser, tratada na lei, de acordo com a sua capacidade contributiva, onde a regra de proporcionalidade é absorvida, e melhorada.

Assim, quem “pode” pagar mais, pagará, não em critérios proporcionais face ao seu rendimento, mas sim em termos conexos com a progressividade atinente e que se exalta em sede de IRS, premissa sustentada pelo artigo 104º nº 1 da CRP onde se encontra plasmado que “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.

Ora, de tal enunciação, é emergente por cognoscibilidade, que o IRS assenta em progressividade, tendo em conta a necessidade e os rendimentos das famílias. Pois é aqui, que desde já permite invocar, que tal não tem sido esse o seu sentido, com cobertura legal plasmada em diploma e codificação conexa (CIRS), confluindo em distanciação face ao carácter norteador dos princípios constitucionais.

Mas como é apanágio de tal dissertação, em que não basta somente criticar e invocar sem consistência, pois não se postula obra literária apetecível à leitura, mas tão e somente em algo proveitoso imbuído de utilidade, em conexão com a aquiescência prática-

académico/teórica que o ao longo do percurso académico se assimilou, em adução se expressa que:

1. A progressividade que o mesmo postula, não é uma progressividade em termos de rendimentos tendencialmente líquidos, ou seja, rendimentos disponíveis, mas tão e somente uma progressividade de rendimentos associados a *inflows* adstritos a rendimento, desprovidos de saídas/despesas (*outflows*) em termos objetivos, somente atenuados por valores adstritos a deduções específicas e deduções à coleta, muito aquém da efetiva tributação do rendimento líquido/disponível, este, que numa análise pragmática, decorre de cobertura constitucional, pois o rendimento bruto encontra-se associado às necessidades familiares, que são díspares consoante o rendimento inerente, conforme se irá sustentar.

2. Por seu lado, as exigências postuladas pela tributação em sede de rendimento de pessoas singulares, no que concerne à apresentação e conseqüente liquidação de rendimentos, atinente ao agregado familiar, não dignifica o que posteriormente se irá sustentar ao nível da “consideração fiscal da família”, pois diga-se em abono da verdade, que em sede deste imposto, não emerge aliciamento à constituição de família, ao contrário do que possa parecer.

3. O não incentivo à criação de família, está associado à prevaricação da consideração fiscal da família, o que será por certo, variável exógena ao acentuado envelhecimento da população portuguesa, com inerente perigo de gerações e garante genético cultural, que muito se tem falado como consequência, mas pouco em termos de solução.

Reforce-se, que tais críticas irão ser suportadas por comprovativos à posteriori apresentados na presente dissertação, e como é intento indiscutível do que ora se postula, também com indicações associadas à posição defensável, pois não basta somente criticar, identificar os pontos críticos, sem que se apresente o antídoto, ou pelo menos a fórmula crível para estancar a enfermidade que se poderá tornar em epidemia.

2.1.3 A consideração fiscal da família

Sem delongas, vamos analisar o que postula a CRP no seu artigo 67.º n.º 2 que “Incumbe, designadamente, ao Estado para protecção da família”, com relevância na alínea f) do mesmo artigo, em que se especifica, que em tal incumbência se encontra exaltado que o mesmo deve “Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”.

Ora, de tal emerge que, implica a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos, face aos contribuintes solteiros ou sem filhos, em consonância com o que se encontra positivado no artigo 6.º n.º 3 da LGT.

Na esteira do exposto, será defensável argumentar que impera a criação de incentivos fiscais para o favorecimento da constituição e desenvolvimentos da família. Tal incita por certo a imposição legiferante, de que deve ser legislado não em sede de proibição, mas tão e somente em auxílio à constituição de família e proteção da mesma, confluindo no emergir de normas abonatórias e diferenciáveis e, não somente com a imposição de proibições para igualar aos unívocos em questão familiar.

Atente-se que estamos perante um caso periclitante, que se não for devidamente atacado, ou melhor, conduzido, podemos estar num ponto sem retorno, pois o “velho” continente europeu, tal como o nome indica, não apresenta reprodução associada à sua cultura ancestral.

De notar, que sem qualquer associação xenófoba, outras são as culturas que se engrandecem nas famílias numerosas, auspiciando mesmo, tal prossecução como o seu engrandecimento civilizacional em detrimento do que denominam por partes dominadas, não me alargando a este nível, ciente dos limites cognitivos a tal associado, pelo que somente se exalta a sua essência, uma vez que não foi a isso que me propus, mas que ainda

assim, considero proveitoso relembrar, sempre ciente de que a globalização a tal é conducente, com perigos e desvantagens como tudo na vida humana.

Retomando o que se propôs em análise, em caso algum poderiam ocorrer situações, que pelo facto de, por decorrência do respeito dos direitos, liberdades e garantias, a opção pela constituição da família, como ponto fulcral da ascensão em comunidade da vida humana, prejudicasse sob o ponto de vista fiscal, quem por opção ou similar, constitui família.

Mas não é o caso, pois como posteriormente se demonstrará, casos há, em que pelo facto de se ser enquadrado ao nível da família, se é prejudicado em termos de tributação no que respeita a IRS, o que diga-se mais uma vez, permite inferência em distorção face aos ditames constitucionais das normas legais que a tal imperam, e sem mais, demonstram contrassenso.

Efetivamente, não se deve impor que a tributação deva ser em conjunto ou em separado, pois sobre ao assunto, posições defensáveis se esgrimem⁵, não pugnando pela defesa de qualquer uma que seja, mas sim, demonstrando que o “quantum” do imposto não pode discriminar negativamente a família; devia sim, discriminar positivamente a sua tributação, e em caso algum resultar o contrário.

A posição ora firmada, vem desde há algum tempo ganhando força, de onde emerge que a opção de tributação conjunta ou separada, deve caber aos contribuintes envolvidos, uma vez que ao legislador, por certo não estará ao seu alcance abarcar todas as situações que contemplem impossibilidade de incoerência, para não enunciar injustiça, pois tal denominação poderá ser demasiado abrangente, atento que no seu sentido literal se poderia incluir a falha do poder jurisdicional, aqui ainda não contemplado.

⁵ MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014, p. 27-32

A título de exemplo, do que para o efeito se acalentou, considera-se oportuno apresentar alguns casos paradigmáticos:

a) Tendo por ponto de partida um *casal, com dois filhos*, e rendimento bruto conjunto de 60.000,00€, a este é permitido efetuar deduções à coleta. Sobre esse mesmo agregado familiar, são passíveis de deduzir despesas de educação, as quais são limitadas em termos de valor, pelo atual artigo 78.º-D, nº 1 do CIRS⁶.

Ora, tendo por referência 1.000,00€ de despesas de educação de cada sujeito passivo de IRS o que totaliza 2.000,00€ anuais, ao que acrescem por exemplo 1.250,00€ de cada dependente, correspondendo por isso ao valor em conjunto com os dependentes de 4.500,00€, confluindo tal situação, numa dedução à coleta de 800,00€ por limitação.

Se porventura o mesmo casal se divorciasse, ou fossem pais solteiros, cada um, com um filho a seu cargo, em que passariam a existir dois agregados, cada um com um progenitor e um dependente, em que o rendimento bruto passa a ser de 30.000,00€ e as despesas de educação de 2.250,00€ (1.000,00€ + 1.250,00€), cada um dos agregados pode deduzir à coleta 675,00€, pela que na junção dos dois ocorre uma dedução de 1.350,00€ superior aos 800,00€ correspondendo o facto de existir uma família, a um agravamento de imposto quantificado em 550,00€, pelo que, desta forma se prova, que se a opção for a de se manter solteiro ou divorciado, existe economia de imposto.

b) De igual forma, comprova-se também com a dedução de encargos com imóveis (situação que se intentou inicialmente abolir pela reforma fiscal, mas que o bom senso, imperou a que se abandonasse tal pretensão, confluindo na sua manutenção), que se

⁶ *Artigo 78-D.º*

Dedução de despesas de educação e formação

“1 - À coleta do IRS devido pelos sujeitos passivos é dedutível um montante correspondente a 30 % do valor suportado a título de despesas de formação e educação por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 800 “

encontra prevista no atual artigo 78.º-E do CIRS, em que se limita o valor a 296,00€ relativo a juros .

Ora, desde logo, tal limite, não faz distinção do agregado familiar envolvido, e por certo, que a habitação será diferente em termos de exigência, caso não existam dependentes, em que possivelmente será suficiente uma habitação tipo T1, ou se existirem por exemplo, 2 ou mais dependentes, que para um nível de vida minimamente aceitável, será por certo necessário uma habitação de tipologia T3 ou superior, que corresponde a um maior encargo, quando adquirida a crédito ou mesmo arrendada, encargo este, que tem aceitabilidade limitada e não objetiva, situação que mais uma vez privilegia a inexistência de famílias reduzidas.

Do que se enunciou, somente se referiu uma pequena parte, do que a este nível existe de disparidade das normas envolvidas, que atentam contra a constituição o proteção da família.

2.2 As dicotomias de tratamento entre as várias categorias de rendimento. O rendimento igual, com disparidade em termos de tributação.

Das várias categorias em que se subdivide o rendimento para efeito de IRS, é evidente o tratamento desigual que existe na tributação, se comparadas algumas delas, remetendo para a crise da equidade horizontal, pelo que, sem escarpelizar, considera-se oportuno realçar as incongruências mais evidentes, podendo-se mesmo exaltar, que a equidade associada à capacidade contributiva se encontra postergada ⁷.

⁷ SILVA, Suzana Tavares da Silva; Direito Fiscal, Teoria Geral; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013, p. 19

2.2.1 A tributação do rendimento de capitais, e rendimentos prediais. A sua vantagem face aos restantes.

No que se refere à categoria E (rendimentos de capitais), existe a possibilidade de não englobamento em relação a parte dos rendimentos previstos nesta categoria, pela aplicação da taxa liberatória, conforme disposto no artigo 22.º n.º 3 do CIRS, que remete para os artigos 71.º e 72 do CIRS, pelo que vigora a regra de não englobamento.

Tal como o nome indica, o detentor dos rendimentos fica liberado do seu englobamento, mas pode optar por englobar tais rendimentos, opção esta, que impera no englobamento de todos os rendimentos desta e de outra categorias, que possam também estar sujeitos a taxa liberatória, tal como positivado no artigo 22.º n.º 5 do CIRS.

À semelhança do proferido para a categoria E, também os rendimentos prediais (categoria F), estão sujeito a uma taxa de tributação especial de 28%, previsto no artigo 72.º n.º 1-e) do CIRS, sem prejuízo de possibilidade de englobamento (n.º 8 do mesmo artigo).

Outras são as situações previstas no referido artigo 72.º do CIRS, que também comportam taxas especiais, mas atentos ao caso vertente, e assentes na territorialidade do detentores de rendimentos, tem-se por importante expressar a divergência evidente entre a tributação ora evidenciada.

Assim, analise-se e exalte-se talvez aqui, um dos atentados mais evidentes ao *princípio da capacidade contributiva* “ apontado por muitos como o princípio material base da tributação fiscal, capaz de afastar o legislador do arbítrio ... correspondendo nesta aceção a uma especial dimensão do *princípio da igualdade fiscal*, que inclui ainda a *universalidade*

... e a uniformidade da tributação (impedindo uma diferenciação do montante de imposto a pagar entre categorias de contribuinte) ”⁸.

Ora, é de fácil inferência, que ao nível destes rendimentos, os mesmos “nunca” serão tributados por uma taxa de imposto superior a 28%, pois, para rendimentos de titulares, que no englobamento de todos os seus rendimentos (com exceção dos ora manifestos) confluem a taxas superiores nos termos do artigo 68.º e 68.º A do CIRS, os rendimentos da categoria E e F são tributados a uma taxa inferior, passíveis ainda de ser englobadas para situações de taxas de englobamento total inferior.

Não será despidendo enunciar, que, para um rendimento igual, poderá existir um imposto diferente. Veja-se a título de exemplo, que um rendimento oriundo na sua totalidade da categoria A (1 titular), de montante igual a 75.000,00€, virá o mesmo a ser tributado em 28.043,36€ referente ao ano de 2014, enquanto, se esse mesmo contribuinte for detentor dos mesmos 75.000,00€ de rendimentos da categoria E ou F, pagará 21.000,00€ de imposto.

Note-se que a tributação da categoria E, assente em tal benefício, tem por base a mobilidade de capitais, que impera na sua tributação mais benévola atento à facilidade de mobilidade de capital face às pessoas e outros bens, mas tal justificação não será plausível ao nível das rendas (imóveis).

Consciente que a tributação similar entre rendimento de capitais e categoria F, tenha em vista a similitude de investimento, em que uns investem capital em bens mobiliários para obter rendimentos, e que outros investem capital em bens imobiliários, para daí também obter rendimento semelhante, por isso influi numa tributação semelhante, mas que numa análise mais cuidada, não acolhe posição.

⁸ SILVA, Suzana Tavares da Silva; Direito Fiscal, Teoria Geral; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013, p. 64

Seria mais consentâneo, sobretudo ao nível da categoria F, que o rendimento a tributar fosse de englobamento (conforme regra geral) juntamente com as restantes categorias, e sim aceitar os encargos financeiros quando existentes e indexados ao valor da renda como limitação, bem como depreciações, uma vez que a depreciação do imóvel arrendado é normalmente superior ao imóvel não utilizado, e restantes despesas conexas com o imóvel.

Com tal ocorrência, permite enunciar que os únicos rendimentos sujeitos a uma equidade vertical baseados na progressividade do imposto, serão essencialmente, ou melhor, sem possibilidade de opção, os rendimentos adstritos ao trabalho dependente e de pensões tal como se encontra defendido por posições⁹ que se acolhem.

2.2.2 A disparidade de tributação ao nível da categoria A e categoria H

Passando agora a um exemplo, em que o rendimento bruto da categoria A, passa a figurar por 45.000,00€, mas neste caso dois titulares (22.500,00€ cada um), residentes no continente, sem qualquer despesas a abater, pagarão em 2015, um total de IRS igual a dois sujeitos passivos com rendimento bruto decorrente da categoria H.

Ora, tal ocorrência, é possível, por igual dedução específica, se enquadrado no artigo 25.º n.º 1 al) a) e 53.º n.º 1 respetivamente, ambos do CIRS, o que remete mais uma vez, para contrariedade ao princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal que anteriormente se exaltou.

Na esteira do enunciado, é certo que estamos perante um rendimento bruto igual, mas na presença de um rendimento líquido de primeira linha, diferente, pois o rendimento da categoria A, está sujeito a descontos para a segurança social/caixa geral de aposentações, o que diminui o rendimento disponível da categoria A, daí o incurrir da dedução específica.

⁹ SILVA, Suzana Tavares da Silva; Direito Fiscal, Teoria Geral; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013, p. 19-23

Tal ocorrência, já não se verifica nos rendimentos da categoria H, que sai desta forma beneficiada. O ajuste que ora se apregoa, somente se fazia sentir para rendimentos da categoria H superiores a 22.500,00€, tal como positivado no artigo 53.º n.º 5 do CIRS em vigor para 2014, revogado pela reforma fiscal, o que diga-se em abono da verdade, se existia alguma intenção em reparar o que se ora se defende para rendimentos superiores a 22.500,00€, tal vontade deixou de existir, e por inerência o manter da divergência face aos ditames constitucionais, por atentado ao princípio da capacidade contributiva.

O que agora se tenta demonstrar e defender, não é que os rendimentos da categoria A estão a ser tributados devidamente e os da H indevidamente, mas sim, que porventura os rendimentos da categoria A deveriam ser em contrapartida, mais aliviados de tributação, possivelmente compensados com uma menor dedução específica dos rendimentos na categoria H, de forma a tributar em equidade os rendimentos disponíveis.

Não é compreensível, como é que um agregado familiar, somente com rendimentos da categoria A, e rendimento disponível menor, tem de pagar imposto igual a um agregado familiar com rendimentos, somente da categoria H e rendimento disponível maior.

Consciente, que se a intenção é isentar ou muito próximo de isso, rendimentos de baixos recursos, o acordo é total, mas em caso algum sobrecarregar rendimentos inferiores com impostos superiores, esquecendo as restantes despesas, que com normalidade se encontram associadas à prestação do trabalho, tais como deslocações e similares, que superam facilmente as ocorridas pelos detentores de pensões ¹⁰

2.3 A delimitação negativa de incidência. Rendimentos que o não são !

Ciente que esta é uma matéria meticulosa, alvo de contrariedade, ainda assim, considero oportuno esgrimir defesa e enunciar possibilidades, no sentido de contrariar algo

¹⁰ SANCHES, J.L. Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 32-33

que me parece desprovido da equidade, e que afasta por certo dos seus objetivos o sistema fiscal em voga ¹¹.

Analisado que seja o artigo 12.º n.º 4 do CIRS, emerge do seu conteúdo, que “O IRS não incide sobre os montantes respeitantes a subsídios para manutenção”, nos quais se enquadram o subsidio de desemprego, de doença, de maternidade etc.

Na sequência do exposto, emerge por introspeção e sequente divulgação, de dúvida constante, o porquê de não serem tributados parte desses rendimentos, com especial ênfase para o rendimento adstrito ao subsídio de desemprego, ou mesmo baixa médica, deixando de fora casos como a baixa por maternidade ou acompanhamento à família, na esteira do que prefigura o próprio IRS.

Questiona-se o porquê de quem recebe subsídio de desemprego, o não tenha que declarar, como quem recebe um outro rendimento da categoria A (trabalho dependente) ?

Posições defendidas ocorrem, argumentando, que ao receber-se subsídio de desemprego, se está a receber algo que já se descontou para a Segurança Social ou similar. Quanto a isso, é pleno o acordo, mas tais descontos também não foram tributados (veja-se a função da dedução específica na categoria A). Por outro lado, se fosse esse o entendimento, também não poderiam ser tributadas as pensões, pois também são decorrentes de descontos anteriores.

Face a tal, é posição defendida, que o subsidio de desemprego deveria ser englobado para efeitos de rendimento, por inclusão nos rendimentos na categoria A, pois a sua não inclusão para efeitos de rendimento¹² remete para iniquidade, uma vez que, quem usufrui rendimento, pela sua não declaração, majora as ajudas sociais (por apeteceíveis que se

¹¹ SILVA, Suzana Tavares da Silva; Direito Fiscal, Teoria Geral; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013, p. 52

¹² Art. 12.º n.º 4 do CIRS e Guia Prático Subsidio de Desemprego – Instituto da Segurança Social – publicação de 25/09/2014, p. 36

tornam), e conexo com esse mesmo rendimento, o dispêndio monetário para a sua obtenção, será por certo menor do que aquele que trabalha por conta de outrem, tal como anteriormente se referiu.

Neste sentido, parecem surgir “vozes” que a reforma do IRS remete para o entendimento fiscal que o referido subsídio será enquadrável em “Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente” [artigo 2.º n.º3 b)/11-e)], entendimento que deveria assumir posição taxativa ou positivação na norma legal, se for essa a intenção.

2.4 A tributação em sede de IRS dos sujeitos passivos portadores de deficiência!

Outra questão meticulosa, é a igual tributação ou não, dos contribuintes portadores de deficiência.

Antes de mais, a deficiência, ou melhor, o seu reconhecimento por quem habilitado a tal, prepósito que não vamos pormenorizar, aparenta do que é conhecido, dúbia objetividade em certos casos.

Não será digno questionar, se um determinado sujeito passivo, que foi considerado deficiente para o trabalho que executava, o possa ser considerado para feitos de IRS¹³ ?

É emergente ao senso comum e com exaltação ao dissertante, que existem deficientes, por exemplo das forças armadas, policiais, de entre outros; com base em deficiência que permitiu a sua aposentação por invalidez, para a função que desempenhavam, mas que não remete para deficiência ao nível do homem comum.

¹³ Artigo 87.º do CIRS

Ainda assim, encontram-se a coberto de um estatuto que lhe permite passarem “impunes”, se não no seu todo, pelo menos em grande parte, no pagamento de IRS¹⁴.

Do que a título de exemplo se referiu, somente serve para exaltar, que algo deve ser feito no sentido de que tais irregularidades venham a ser corrigidas e limitadas, apontando-se nesse sentido, as possibilidades que se acham em consonância:

a) Serem constituídas juntas médicas adstritas à AT, com cariz rotativo, no sentido de avaliar alguns casos existentes, mas na sua essência, ocorrências futuras, pois o tratamento em termos de tributação é bastante diferente ao nível de deficientes e não deficientes, tal como previsto 87.º do CIRS.

É óbvio que os deficientes devem ser tratados condignamente, atualmente com tratamento aquém do que deveriam ter possivelmente, mas os deficientes que o são efetivamente e não aqueles que se fazem passar por tal.

Uma coisa será a invalidez para o trabalho que executavam, podendo em alguns casos executar outros, pelo que se considera defensável, que possa existir invalidez laboral que não se deve identificar com a fiscal, atento ao vertido no artigo 87.º n.º 5 do CIRS que remete para incapacidade multiuso e não incapacidade específica, esta que se “converte” em geral, na prossecução de obter redução substancial ao nível dos impostos.

b) Uma outra possibilidade¹⁵, será a redução ou inexistência de benefício fiscal (diminuição de deduções/isenções), por contrapartida da concessão de subsídios aos

¹⁴ O que para o efeito se enunciou, decorre de várias alegações que vieram à ribalta, das quais se exalta em tempo passado, por informalidade estabelecida entre um membro de força policial ainda no ativo e a exercer funções na plenitude, o qual, argumentou com prontidão, que os seus descontos para IRS eram diminutos, devido a um problema que tinha fisicamente, alegando que na zona em que vivia, somente o que era efetivamente inválido é que não o era, porque tinha vergonha de o ser, de resto todos os outros conseguiram tal “estatuto”. Em igual circunstância, alegou em tempos um militar pertencente à foça especial, pelo facto de deixar de poder fazer salto em para-quedas, mantendo-se no resto da vida pessoal na sua plenitude, culminando em aposentação e invalidez, com efeitos de IRS.

¹⁵ SANCHES, J.L.Saldanha, Justiça Fiscal, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 48-49

deficientes, a facultar quando de tal necessitem por comprovativo, com ênfase que “ o custo do subsidio é o mesmo que a receita perdida em virtude do benefício fiscal, com vantagem de ser mais transparente e de a sua atribuição dever ser decidida todos os anos, orçamento após orçamento”.

Note-se, que a incapacidade por invalidez, seria desta forma atenuada pela concessão de apoios através de subsídios, que só seriam utilizados quando interligados a necessidades, e não por concessão direta, só pelo facto de existir grau de deficiência, pois a norma fiscal tem em vista a obtenção de receitas para o Estado, devendo tais encargos com a deficiência ser suportado por subsídios ou por norma de despesa do Estado.

A existência de reduções de imposto para uns ¹⁶, ou de maiores benefícios fiscais, importa no aumento do sacrifício para os restantes, uma vez que “a distribuição da carga fiscal é um jogo de soma zero” pois o que uns deixam de pagar, alguém dos outros o tem que suportar, situação que enferma de equidade e por isso a ser corrigida.

Com a alteração que ora se postula, os portadores de deficiência seriam desta forma auxiliados sempre que o necessitassem (para compra de equipamento, despesas médicas, etc.), tentando-se desta maneira ajustar o auxílio ao facto, e não por mera concessão só pelo facto de existir deficiência.

2.5 A dicotomia na tributação em sede de IRS versus IRC para casos análogos. O “abismo” no tratamento fiscal em sede de rendimentos empresariais e profissionais!

A problemática da tributação em sede de IRS dos rendimentos empresariais e profissionais assume particular importância; pelo diferente tratamento que se lhe atribui pela aplicação de coeficientes aquando da tributação no regime simplificado, tal como consta no atual artigo 31.º n.º 1 do CIRS e 86.º-B do CIRC, pela diferença de aplicação do coeficiente nas “vendas de mercadorias e produtos, bem como das prestações de serviços

¹⁶ Cfr. a receita cessante – Mapa XXI, prevista no OE de 2015 que foi quantificada em 202.761.341€

efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas” que em sede de IRS assume 0,15 e em IRC 0,04, divergências reforçadas no ponto desta dissertação “O CIRS e a tributação do lucro real versus presumido”; mas na sua essência pela tributação diferente em termos de taxas de imposto, se estivermos perante a tributação de rendimentos empresariais adstritos a pessoas singulares, ou relativamente a pessoas coletivas, conforme se irá demonstrar.

Sobre esta matéria¹⁷ importa tecer alguns argumentos nesse sentido, se não vejamos.

O artigo 104.º da CRP, como ditame proeminente que é, questiona-se a aplicação do mesmo pelo legislador ordinário, com ênfase para atualizações fiscais que se tem vindo a verificar, das quais, fugindo de uma atitude efémera, se vai tentar sistematizar:

1) Os rendimentos empresariais de um sujeito passivo de IRS, estão atualmente a ser tributados em sede de IRS, o que satisfaz a unicidade do imposto, o que diga-se, acalenta aceitabilidade, pois não aparenta outro tratamento, ainda que outras posições surjam em ligeira divergência¹⁸.

2) Não se antevê coerência em tributar rendimentos empresariais de pessoas singulares, através do imposto sobre as pessoas coletivas (IRC), dever-se-á isso sim, aquilatar, mitigar e proscreever a anulação de divergências em termos de tributação de rendimentos empresariais de pessoas singulares ou coletivas, a qual numa primeira análise se potenciava ou mesmo se alcançava na plenitude, pela alteração ou aditamento ao artigo 32.º do CIRS, onde deveria passar a constar para além das regras na determinação do rendimentos empresariais, também as taxas a aplicar, que se identificariam com as do IRC, com as adaptações respetivas.

¹⁷ NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição ?»; Cadernos de Justiça Tributária, Centros de Estudos Jurídicos do Minho, Julho/Setembro; 2013, p. 23-34

¹⁸ NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição ?»; Cadernos de Justiça Tributária, Centros de Estudos Jurídicos do Minho, Julho/Setembro; 2013, p. 26

“vários argumentos são, a nosso ver, invocáveis a favor da não exigência constitucional da tributação das empresas individuais ou singulares em IRS”

Ora, desta forma, seriam por via indireta aplicadas as regras do CIRC aos rendimentos empresariais com contabilidade organizada das pessoas singulares, incluso taxa de tributação, que surgiria como taxa especial.

3) Desta forma, a tributação em sede de IRS e IRC dos rendimentos empresariais seria semelhante, pois deixaria de existir a possível diferença de uma taxa de IRC de 21% para o ano de 2015 (ou 17% efetiva ou modificada) conforme artigo 87.º do CIRC, a aplicar a um determinado rendimento, e uma taxa que pode chegar aos 48% (com tendência a aumentar, se tivermos em conta a sobretaxa e taxa adicional de solidariedade) ao nível de IRS, simplificando-se desta forma o que por vezes tanto se complica e impele as pessoas singulares a recorrer à figura da sociedade unipessoal para contornar o inexplicável.

Com tal enunciação, potencia-se a prossecução da “neutralidade do direito fiscal face à liberdade da configuração jurídica da actividade empresarial dos indivíduos”¹⁹.

4) Contudo, os rendimentos oriundos de distribuição de lucros em IRC, conforme disposto no artigo 40.ºA do CIRS, deveriam surgir não com carater de opção de englobamento e, sim com carater obrigatório à taxa especial, que se identificaria com a taxa do IRC.

Por seu lado, deveria ser criado aquando da distribuição dos lucros/dividendos, um *regime de crédito de imposto* referente ao IRC anteriormente pago relativo a tais rendimentos, a utilizar pela pessoa coletiva em abatimento ao IRC a pagar futuramente, uma vez que a sociedade gerou rendimentos em que pagou imposto sobre eles, sobre os quais, deixou de poder utilizar após a sua distribuição.

Desta forma ficará garantida a neutralidade fiscal na sua plenitude²⁰ quer os rendimentos empresariais sejam gerados e tributados em regime individual ou coletivo.

¹⁹ NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição ?»; Cadernos de Justiça Tributária, Centros de Estudos Jurídicos do Minho, Julho/Setembro; 2013, p. 28

Com tal possibilidade, surgiria como que um regime de transparência fiscal adiado para o momento da distribuição de rendimentos, pugnando-se desta forma por uma maior “justiça fiscal ou prevenção de certas formas de elisão fiscal.”²¹

Face a tal inexistência, o que ocorre na atualidade, é uma opção forçada de inclusão em sociedades comerciais, de uma só pessoa, ou similares, sem que se trate de uma pessoa coletiva em termos de objetividade, confluindo numa burocracia como atentado à simplicidade e princípio da praticabilidade, que tanto se apregoa na aplicação dos impostos.

5) Note-se que, de acordo com a legislação em vigor, a tributação em IRC é mais benévola, mas não nos podemos esquecer na tributação sequente das distribuições de rendimentos, prevista no artigo 71.º n.º 1 a) em conexão com o 40.º A, ambos do CIRS, que tributam duplamente o rendimento anteriormente tributado em IRC, pelo que, casos existirão, em que no seu conjunto de impostos pagos (IRS e IRC), se torna mais penalizante que a tributação de uma atividade empresarial em IRS.

Em suma: É de fácil inferência, que para rendimentos da mesma espécie não deveria existir dicotomia de tributação somente por divergirem em termos de titularidade, isto é, se são obtidos por uma pessoa singular ou coletiva, devendo ficar garantida a neutralidade fiscal e a liberdade ao nível da gestão fiscal, somente contrariada quando de tal liberdade, seja posta em causa a livre concorrência ou a coletividade em geral.

²⁰ MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014, p. 105-107

²¹ MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014, p. 203-217

2.6 O afastamento da tributação do rendimento real – O aumento insuportável das tributações autónomas – A incongruência jurídica face aos ditames do artigo 104 da CRP.

A tributação do rendimento singular ao nível empresarial, inserto como se tem vindo a referir na categoria B de rendimentos, remete para uma cada vez mais distanciação da tributação pelo rendimento real a que faz referência o artigo 104.º n.º 2 da CRP. Tal distanciação ocorre por duas vias:

1ª Através da tributação pelo regime simplificado como rendimento normal, a que posteriormente se irá aludir em maior dilucidação, razão pela qual não se procede a delongas.

2ª Pela imposição de tributações autónomas a determinados gastos incorridos, tais como se encontram tipificadas no artigo 73.º do CIRS, as quais, tendo em vista atenuar excessos que os sujeitos passivos de IRS cometem na afetação de despesas conexas com a sua atividade empresarial, por afetação indevida, tem vindo ao longo dos anos a sofrer aumentos consideráveis, tendo-se passado como se diz na gíria popular, “dos oito para os oitenta”.

É sobre esta última que importa versar. Poderá revelar-se desproporcionado tributar a taxas que podem variar entre 5% e 20% (artigo 73.º n.º 2, 10 e 11 do atual CIRS), as despesas de um automóvel ligeiro misto ou de passageiros, quando para uma determinada atividade, ele é por vezes imprescindível, como é o caso de certas atividades previstas no artigo 151 do CIRS, ou mesmo para um empresário que utilize o mesmo para visita e angariação de clientes.

Sobre esta matéria será digno questionar ²², se “Ainda fará sentido o art.104.º da Constituição ?”

Esta questão coloca-se sobretudo em termos de alerta, para a constante prevaricação por parte do legislador fiscal, face ao ditame constitucional, pois a “dose de liberdade conformadora para estabelecer exceções a essa regra”, encontra-se largamente ultrapassada, permitindo mesmo enunciar, que importa tributar tudo o que se pode, contrariando o que se apregoa pela classe política, para fomentar a atividade comercial, uma vez que se tributam rendimentos positivos e não positivos, lançando mão de tributações autónomas, que tal como a sua designação indica, autonomamente a que exista rendimento ou não, *existirá pagamento de imposto*, independentemente do desenvolvimento da atividade, pois os contribuintes em fase de início de atividade deveriam ter tratamento em consonância.

Posto isto, numa atitude construtiva, ao invés de uma tributação autónoma de carácter global, seria por certo mais correto, que tais gastos fossem aceites em função do volume de negócios, em conexão com o período de atividade decorrido, devendo no caso dos gastos com as viaturas, ser exigido um centro de custos específico, onde fosse possível identificar o seu grau de utilização, tais como Km e similares, no sentido de perceber, o emolumento ou não de gastos abatidos fiscalmente, alvitando mesmo uma maior aceitabilidade de limite de gastos conexos com tais bens, desde que os mesmos se encontrassem afetos a uma determinada atividade, sem possibilidade de utilização aos fins de semana e feriados, detetável pela menção no documento único automóvel pelas entidades fiscalizadoras.

Tal inibição seria opção do seu titular, o que em conexão, faria atribuir o seu fim ao aumento de limites, situação atualmente não possível, pois a penalização é global.

²² NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição ?»; Cadernos de Justiça Tributária, Centros de Estudos Jurídicos do Minho, Julho/Setembro; 2013, p. 23-34

Note-se que a este nível, as tributações autónomas ao nível de IRC, são mais penalizadoras que ao nível de IRS, com ênfase para a sua conexão com a existência ou não de resultado fiscal negativo (artigo 88.º n.º 14 do CIRC).

Por outro lado, a falta de dignidade constitucional é emergente, aquando da tributação de despesas sobre investimentos (ex. da aquisição de veículos automóveis) que foram efetuados antes da publicação de uma determinada taxa de tributação autónoma, que acaba por incidir sobre despesas que ocorreram antes da sua entrada em vigor no decurso do mesmo ano civil, tal como se extrai dos Acórdãos n.º 310/2012 e 18/2011 ambos do Tribunal Constitucional, pela não retroatividade dessas mesmas taxas e concomitante inconstitucionalidade das normas em que a mesmas se encontram previstas ²³.

Mais uma vez se enuncia que, corrigir o que não é aceite como conexo com a atividade empresarial é correto, mas para isso deve-se dar oportunidade de escolha aos visados para caso assim optem, aceitar como adstritos à atividade empresarial na plenitude, com as abdições que anteriormente se enunciaram, como por exemplo o impedimento de circulação de veículos em períodos facilmente conexos ao lazer.

Caso assim não pretendam, então sim, cair no regime geral com a conexas tributação autónoma, que não é mais que “efectivos impostos sobre a despesa, se bem que enxertados, em termos totalmente anómalos, na tributação de rendimentos”²⁴.

A acrescer a tais tributações, ainda tínhamos as limitações na aceitabilidade das despesas que se encontravam elencadas no artigo 33.º n.º1 do CIRS limitadas na sua aceitabilidade a 10% do “total dos proveitos contabilizados”, situação não verificada ao nível de IRC, mas que a reforma do IRS veio eliminar, o que diga-se em bom abono da verdade, considera-se provido de sensatez.

²³ MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014, p. 170-172

²⁴ NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição ?»; Cadernos de Justiça Tributária, Centros de Estudos Jurídicos do Minho, Julho/Setembro; 2013, p. 32

2.7- O “exagero” da tributação como entrave à evolução económica.

Como é consabido, o imposto é inversamente proporcional ao rendimento disponível, ou melhor, quanto mais imposto, menor será o rendimento disponível aos mais diversos níveis, o que conflui num “convite” à fuga, vulgo economia paralela.

Do exposto, sobressai que a tributação é mais certa, ou seja, com menores desvios, naquela que incide sobre os bens ou pessoas de menor mobilidade, daí que a tributação sobre o património seja algo que não permite de forma direta, uma reação por afastamento nos seus destinatários em objetividade.

Tal facilidade, no que respeita ao nível das pessoas, é assente e irrefutável, que a tributação sobre o rendimento do trabalho é de maior exequibilidade que a tributação sobre o rendimento de capitais, devido à fácil mobilidade destes últimos, pelo que impera que a sua tributação seja de maior acuidade, sempre em comparação com outros regimes fiscais mais apeteceíveis a este nível, nunca renegando para segundo plano, de que a fuga de capitais é entrave significativo à economia.

Contudo, exacerbe-se que tal premissa tem tendência a ser desvanecida, pois a facilidade de mobilidade das pessoas, conexas com a globalização versus meios de transporte e comunicações cada vez mais acessíveis, impera que a excessiva tributação em sede de rendimento pessoal ao nível de trabalho dependente, conflua numa fuga cada mais expressiva da mão-de-obra qualificada, do nosso país para outros países mais apeteceíveis em termos de rendimento disponível/tributação e condições de vida colaterais, em conjugação com outros fatores.

Este facto deve ser tido em conta, no intuito de evitar vermo-nos renegados para segundo plano, como um país envelhecido, preocupado em exaltar os nossos antepassados, onde a percentagem de aposentados tem tendência a aumentar, sem contudo sabermos como

garantir as suas aposentações, estas que diga-se em abono da verdade, devem ser um garante de uma velhice condigna, mas não símbolo de meta para o aforro.

Assim, em época de crise económico financeira, viu-se obrigado o executivo do Estado português, lançar mãos ao aumento de impostos, não tecendo argumento se a diminuição da despesa foi real ou pelo menos nominal, pois não é isso que se trata a presente explanação, passando ao nível de tributação de IRS pela Lei n.º 66-B/2012 - 31/12 a tributação a ser enquadrada em 5 escalões de IRS, conforme artigo 68.º do CIRS, ao contrário dos oito escalões anteriores, com um alargar do escalão máximo que somente se aplicava a rendimentos coletáveis superiores 153.300,00€ (para uma taxa normal de 46,50%), quando por imposição da referida Lei n.º 66-B/2012 - 31/12, o escalão máximo em termos de aplicação de taxa foi reduzido, com aplicação a rendimentos superiores a 80.000,00€ e uma taxa que aumentou para 48%.

Ora, face a tais ocorrências, a tributação sofreu aumentos consideráveis ao nível dos rendimentos superiores, a qual vê também por seu lado, a diminuição das deduções à coleta serem diminuídas consideravelmente, por imposição do artigo 78.º n.º 7 do CIRS, em que a soma das deduções não pode exceder limites que são decrescentes à medida que aumenta o rendimento, o que permite enunciar a ocorrência de uma *progressividade exponencial* em termos de tributação, pois não ocorre somente pelo aumento dos rendimentos brutos, como pela diminuição da aceitabilidade das deduções.

A título curioso, a aceitação de valores maiores em termos de dedução encontra-se conexas com rendimentos reduzidos, dedução esta sem limite para os rendimentos coletáveis até 7.000,00€.

Existiu intenção na proposta de lei²⁵ para a reforma do IRS, para que o artigo 78º do CIRS fosse revogado, mas a intenção não passou à prática, o que se contesta por falta de coerência sócio jurídica e afastamento em termos de dignidade constitucional, devido à

²⁵ Proposta de Lei n.º 256/XII

ocorrência de uma progressividade exponencial que se afasta sem reservas da tributação do rendimento disponível.

Tal dedução é facultada, porque em bom abono da verdade, com estes rendimentos, mesmo sem dedução, o pagamento de imposto, ou é inexistente ou diminuto, atento o limite mínimo de existência positivado no artigo 70.º do CIRS de 8.500,00€ por si só superior aos 7.000,00€ anteriormente enunciados.

Na esteira do enunciado, é de fácil inferência, que o legislador possibilita deduções a quem não as utiliza, e impede a sua utilização à medida que o rendimento coletável aumenta, o que numa análise sem grande labor, remete para efetivo exagero, um convite à fuga de meios humanos, e um despropositar em termos de tributação de rendimento disponível, pois é consabido que, quanto maior é o rendimento obtido maior é apetência para o consumo e inerente prossecução de uma melhor posição na curva do bem-estar.

Como se não chegasse, para fazer face ao défice orçamental, viu o executivo, como possibilidade de a este nível ir ainda mais além, e decidiu lançar uma sobretaxa extraordinária de tributação, conforme disposto no artigo 72.º A do CIRS em vigor no ano de 2014, sobre o rendimento nos casos em “...que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida, incide a sobretaxa extraordinária de 3,5%”. Esta taxa tem um caráter transitório, mas que remete para características de continuidade ao que se tem vindo a observar (artigo 191.º do OE 2015- Lei n.º 82-B/2014 de 31/12).

Em conjugação com o referido, outros foram os agravamentos em sede de rendimento das pessoas singulares, como é o caso das tributações autónomas, taxa adicional de solidariedade e similares, que conflui num exagero que a curto prazo terá de ser atenuado, sob pena de asfixiar a força laboral e incitar à sua emigração.

Do que se expôs, emerge com facilidade à cognoscibilidade do destinatário leitor, que o aumento exagerado da tributação é uma afronta à dignidade humana e à realização do seu

ser, ao contrário do postulado no artigo 81.º a) e b) da CRP, em que o Estado não se pode furtar das suas incumbências.

2.8– A criação do IRS face aos ditames constitucionais.

2.8.1 – Aspetos de incongruência

De acordo com o enunciado nos pontos anteriores, facilmente emerge por inculque, que a normas legais que orientam e referenciam a tributação do rendimento das pessoas singulares em Portugal, por certo que deixam transparecer incongruência em certos níveis, pois, se por um lado pugnam pela redistribuição da riqueza por forma indireta decorrente da “diminuição das desigualdades”, tal prossecução em muitos casos não é efetiva, pois, se quem mais dispõe de riqueza, mais tem que pagar, a ambição em a conseguir por vezes é contrariada pela tributação, dado que a mesma está a ser atualmente insustentável, se não mesmo desmesurada.

Pelo que se tem vindo a defender ao longo desta explanação, até que as normas jurídicas em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, sejam em certos pontos contrárias à constituição da família, a tributação do rendimentos se encaminhe nos rendimentos mais altos para uma tributação muito próxima do rendimento global e não do rendimento tendencialmente disponível, que deixa de ter em conta as necessidades do agregado familiar; pois é consabido que, normalmente, associado à obtenção de ganhos/rendimentos se encontra associado gastos/despesas que aumentam em correspondência, se não direta, pelo menos paralela em termos de rendimento.

Tais normas distanciam-se face aos ditames e princípios que servem de parametricidade ao nível de dignidade constitucional.

Assim, reitera-se, pugnando por um princípio de igualdade em termos de sacrifício fiscal, o rendimento a tributar deverá ser o rendimento disponível ajustado (após encargos

obtidos tidos por normais), e não o rendimento bruto, como se analisado com acuidade, cada vez mais se encaminha em termos de tributação dos escalões superiores, que veem ser tributados os seus rendimentos, sem que lhe seja aceite as despesas (ex. das deduções à coleta) a que outros sujeitos passivos veem aceites.

2.8.2 – Análise crítica do sistema implementado, pela dicotomia com a proeminência constitucional.

Passando a uma análise crítica do sistema implementado no que concerne à tributação de rendimentos das pessoas singulares (IRS), o mesmo peca por tendencioso, e na sua essência, sem possibilidade de facultar aos sujeitos passivos da relação jurídica, intervir nela de forma mais objetiva, privando-se a possibilidade aos mesmos, quando considerados injustiçados de forma engrandecida; pelo facto da norma legal não conseguir prever todas as situações, o que é perfeitamente normal, e daí por vezes emergirem tributações menos justas, as quais poderiam ser aquilatadas mediante a concessão de *opções disponíveis* para o sujeito passivo da relação jurídica.

Passando a uma dessas opções, que há algum tempo se postula, e que veio a presente reforma fiscal a contemplar, mas não de forma correta como se passará a defender, traduz-se na possibilidade dos sujeitos passivos, optarem por entregar a declaração de rendimentos em conjunto quando casados ou em união de facto, ou entregar e mesma declaração de rendimentos em separado como se solteiro, viúvo ou divorciado se tratasse; confluindo numa opção, em que será o sujeito passivo que analisa a vantagem que se lhe afigura, e desta forma, não será prejudicado pelo fato de estar casado, conforme anteriormente se demonstrou.

Na senda do proferido anteriormente, deveria ser implementada também opção dirigida aos sujeitos passivos, em que os mesmos poderiam previamente optar, se :

1 - Queriam ver o seu rendimento tributado de uma forma imediata, atendendo ao princípio da praticabilidade e simplicidade do imposto, ou seja, assumindo “natureza presuntiva da avaliação objectiva”²⁶ próximo do que se denomina no regime simplificado ao nível dos rendimentos empresariais, em que o sujeito passivo, se limita a aceitar ou corrigir os rendimentos brutos que lhe são imputados, por conhecimento de um pré – preenchimento da declaração de rendimentos por parte da AT, em que lhe são abatidos valores constantes e previamente fixados por lei, e que correspondem ajustes por deduções, *ou,*

2 – Por outro lado, preferiam ser eles próprios a preencher a sua declaração de rendimentos, com os ganhos e conexos gastos, onde surgiria como que uma contabilidade semelhante ao regime de caixa, cabendo ao sujeito passivo fazer meio de prova com suporte documental, sempre que instado sobre tais rendimentos e despesas, *aceitando a derrogação do sigilo bancário* como consequência de enquadramento em tal regime.

Aliada a tal opção estaria por certo a imposição, de que tal somente poderia ocorrer para rendimentos de maior valor, enquadráveis no 3º e 4º escalão do artigo 68.º do CIRS.

Veja-se que, com este procedimento, ficaria salvaguardado a tributação do rendimento tendencialmente disponível ou efetivo, caso fosse essa a opção do contribuinte, ou se porventura, o não desejasse, poderia abdicar de tal faculdade e sujeitar-se aos valores de abatimentos e deduções que por prévia norma legal, se consideram providos de objetividade, em conexão com o princípio da praticabilidade, que desta forma ficaria garantido.

Pelo contrário, atualmente, à exceção no que respeita aos rendimentos da categoria B de IRS, ou seja, rendimentos empresariais e profissionais, em que é facultado, ou mesmo imposto, o cálculo do rendimento com regras que remetem para a obtenção de rendimento disponível ajustado ou próximo do real, em que ao rendimento bruto são abatíveis despesas

²⁶ RIBEIRO, João Sérgio, Tributação Presuntiva do Rendimento, Almedina, Coimbra, 2014-reimpressão de 2010, p. 324

inerentes; em todas as restantes categorias de rendimentos, tal possibilidade encontra-se vedada ou mais limitada.

Refira-se, no que respeita às despesas de vida quotidiana dos contribuintes, tal dedução é atribuída por atacado, ou quando assim não é, apresenta limitações consideráveis para os rendimentos mais elevados, que conflui como anteriormente já se explicitou, em tributação progressiva exponencial, quando por proeminência constitucional, se faz jus a uma tributação progressiva do rendimento disponível, no sentido de evitar desigualdades sociais.

Ora, é de fácil inculque, com o sistema de tributação atual, os rendimentos de maior dimensão, são deveras tributados, não somente pelo catapultar de taxa, como pela diminuição considerável de aceitabilidade em termos de deduções, e facilmente se infere, que para a obtenção de um maior rendimento, está com normalidade a ocorrência de uma maior necessidade de despesas para a sua obtenção, que não devem ser de atacado denegadas; ou seja, não se pode tributar um rendimento que não existe por afastamento do normal.

Em síntese: Com o que ora se dilucidou, decorre com facilidade, que deve ser propiciada aos contribuintes (pelo menos aos de maior rendimento) apresentarem como se enuncia em regras de auditoria, de uma forma verdadeira e apropriada, o seu rendimento disponível e efetivo após deduções de encargos para a sua obtenção, ainda que com limitações fiscais em razoabilidade decorrente de uma razão direta entre rendimentos brutos e despesas inerentes, a que se pode denominar de rendimento líquido ajustado; ou caso de tal abdiquem, aceitar uma declaração de rendimentos pré-preenchida, somente aguardando validação por parte do contribuinte em termos de rendimentos aí manifestos, diminuindo a sua participação e se não mesmo preocupação no seu preenchimento, e, que a simplicidade e o princípio da praticabilidade se encontram plenamente densificados.

3 - O IRS – Qual o seu tratamento em sede de rendimentos empresariais e profissionais

3.1 – O CIRS e a tributação do lucro real versus normal.

Passando agora a particularizar a forma de obtenção do rendimento em sede de IRS, dos rendimentos empresariais e profissionais (Categoria B), pela importância que assumem e particularidade inerente, em que, numa forma pragmática, permite enunciar que a obtenção do rendimento decorre da :

1) Aplicação de um determinado coeficiente a aplicar sobre os rendimentos brutos (vendas, prestação de serviços, ou outros rendimentos) e daí a obtenção do rendimento líquido, decorrente de avaliação objetiva de tipo presuntiva, que se reconhece normalidade, adstrito a esta categoria de rendimentos – *regime simplificado de tributação*, artigo 28.º n.º 1, alínea a) do CIRS; *ou*;

2) O rendimento é decorrente do efetivo abatimento dos gastos aos ganhos, com confluência em termos de rendimento tendencialmente real, sendo que tal método, é oriundo de opção ou de imposição, das regras da contabilidade organizada segundo as normas do SNC, artigo 28.º n.º 1, alínea b) do CIRS.

De notar, que o enquadramento em cada um dos regimes de tributação, simplificado ou com base nas regras da contabilidade, decorre:

De imposição legal, em enquadramento no *regime de contabilidade* - se o “montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000” for ultrapassado em dois anos anteriores consecutivos, ou num só, se superior a 250.000,00€, conforme, artigo 28.º n.º 2 e 6 do CIRS, *ou* por opção exercida pelo contribuinte tal como previsto no artigo 28.º n.º 4 do CIRS, *e*;

Por enquadramento no *regime simplificado de tributação*, caso não exista imposição ou não exerça a opção pelo regime de contabilidade organizada, conforme previsto no n.º 4 “a contrário” e n.º 10, do mesmo artigo.

Do ora vertido, emerge que a opção pelo regime de contabilidade, ou o enquadramento no regime simplificado, caso não ocorra imposição pelo regime de contabilidade devido a evolução para valores superiores aos manifestos anteriormente, obriga a que o mesmo se mantenham num dos regimes por um período obrigatório de um ano, tal como postula o artigo 28.º n.º 5 do CIRS, quando o era de 3 anos pela antiga redação do artigo 28.º n.º 5, antes da reforma do IRS, o que é sem dúvida de exaltar em termos de prossecução de dignidade constitucional.

Contudo, do que se referiu, é passível de tecer argumentações que na qualidade de dissertante julgo oportuno expressar.

Refere ao artigo 104.º n.º 2 da CRP que “A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”

Do que anteriormente se referiu, facilmente se infere que estamos no caso vertente, perante rendimentos empresariais e comerciais, ou seja, que preferencialmente sejam tributados pelo seu rendimento real. Consciente que a utilização “fundamentalmente” tem por aquiescência um modelo não fechado, que permite correções de índole fiscal e tributações autónomas que impera no afastamento da tributação do rendimento real em efetividade, ao que se acrescenta a avaliação objetiva do tipo presuntivo (regime simplificado) que consagra o princípio da praticabilidade.

Consciente de que a tributação pelo regime simplificado, teve em vista não onerar com a exigência formal de contabilidade, a qual acarreta gastos e preocupações, que o pequeno empresário fica liberto, caso não opte em contrário, e desta forma, sempre que se aperceba

que tal imposição lhe é desfavorável, poderá optar pelo rendimento decorrente da contabilidade que mais se aproxima do rendimento real.

Contudo, exacerbe-se que tal opção, só poderá ocorrer uma vez por ano, e é aqui sem dúvida que se mantém o ponto de discórdia, sobretudo quando num mesmo ano, por vicissitudes de aumento de atividade, por exemplo, logo durante abril ou maio se ultrapassa o limite de 250.000,00€ do artigo 28.º n.º 6 do CIRS, deveria de imediato possibilitar a opção pela regra de contabilidade organizada, pois ninguém pode ser impelido para a tributação indireta, esta é subsidiária ²⁷, proeminente no caso vertente ao princípio da praticabilidade ao que se defende, por isso com possibilidade de opção, convocado que deve ser o princípio da igualdade.

Note-se, que a imposição de imutabilidade no regime vigente, é reforçada pela revogação do anterior n.º 12 do mesmo artigo, o demonstra a intenção de permanência num período de 1 ano, mesmo que as condições da atividade se tenham alterado, pois, é diferente ser detentor de uma atividade com o volume de negócios de 50.000,00€ que estará à partida enquadrada no regime simplificado de tributação, ou de uma atividade superior a 250.000,00€, ainda assim cometida ao enquadramento no regime simplificado nesse mesmo ano, sem que lhe seja dada outra opção, nem que daí ocorra tributação excessiva.

Associado a tal enfermidade, veja-se a disparidade que existe em termos de coeficientes para obtenção de rendimento, consoante estejamos perante um rendimento associado a vendas, ou prestação de serviços, isto é:

1 – Estipula o artigo 31.º n.º 1 al) a) do CIRS, que perante uma atividade empresarial que tenha como fim a venda de mercadorias e produtos ou serviços de hotelaria e similares, o coeficiente a aplicar sobre o volume de negócios a tal adstrito será de 0,15, ou seja, para um volume de vendas de 100.000,00€, é calculado um rendimento de 15.000,00€.

²⁷ Art. 85 n.º1 da LGT “1 - A avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa.”

A título de comparação, se o contribuinte em causa, tiver optado pela constituição de uma sociedade, ao mesmo volume de vendas ou serviços de hotelaria, corresponde um cálculo de rendimento de 4.000,00€, muito díspar dos anteriores 15.000,00€, o que exacerbe-se, denota efetiva falta de dignidade da norma legal, prevaricando o princípio da igualdade de proeminência constitucional, pois não se consegue compreender que numa mesma atividade, exista tamanha discrepância em termos de rentabilidade, consoante se esteja em nome individual ou coletivo.

2 – Se por outro lado, os rendimentos em sede de IRS, são oriundos de uma atividade, que se traduz na prestação de serviços previstos no artigo 151.º do CIRS, mantendo o exemplo anteriormente vertido, para uma prestação de serviços de 100.000,00€ corresponde um rendimento a englobar para efeitos de tributação de 75.000,00€ (100.000,00€ X 75%).

3 – Agora, atente-se a possibilidade de um determinado contribuinte, no período temporal de um ano alterar a sua atividade após o mês de março, que era por exemplo a venda de mercadorias, para uma atividade de serviços do artigo 151º do CIRS, com grande parte de contratação de serviços junto de terceiros (vulgo subcontratação), terá esse mesmo contribuinte que se ver impedido de fazer a sua opção pela contabilidade, de forma a traduzir o rendimento tendencialmente real, que em caso algum se aproxima dos 75% que a lei fiscal obriga ?

Certo que na norma legal se prevê a possibilidade de optar pelas regras de contabilidade organizada até março de cada ano, com produção de efeitos para esse ano, o que diga-se em abono da verdade, revela efetiva evolução, mas ainda assim insuficiente, pois na possibilidade de a atividade ter sofrido elevada alteração após esse mês, não é possível ao contribuinte optar, pelo que, no mínimo para estes casos, deveria ter-se mantido em vigor o artigo 28.º n.º 12.º do CIRS, referente à possibilidade de ao sujeito passivo, solicitar à AT, que lhe seja autorizado a alteração do regime que se encontra enquadrado “quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade”, situação não possível pela revogação como se disse, ora ocorrida.

Será que, para contornar a norma legal, o contribuinte terá em simulação, que cessar atividade e reiniciar de imediato com outra que se ajuste ao efetivamente ocorrido, atendo à possibilidade ora existente pela revogação do artigo 28.º n.º 11 ?

Todos os casos ora evidenciados, remetem para efetiva enfermidade da norma fiscal a este nível, que deveria ser modificada e permitir a qualquer momento do ano fazer opção por alteração de enquadramento, desde que verificados os requisitos anteriormente enunciados, isto é, alteração substancial da atividade desenvolvida, quer em termos qualitativos, quer quantitativos, podendo num mesmo período económico ocorrer a tributação de rendimentos empresariais com base no regime simplificado e com base na contabilidade.

De notar, que para além deste coeficiente para efeitos de cálculo de rendimento em sede de IRS, existem outros coeficientes, manifestos no artigo 31.º n.º 1 do CIRS, alíneas c) a e), que se identificam ou se assemelham pelos atribuídos para efeitos de IRC, e que diga-se em abono da verdade, assumem caráter residual para efeitos de cálculo em sede de rendimento se tivermos em conta o universo dos rendimentos, onde as vendas e prestação de serviços, assumem efetiva importância.

Na esteira do vertido anteriormente, considera-se oportuno evidenciar a possível violação do princípio da igualdade, com proeminência no artigo 13.º da CRP, tendo por base a hipótese, de as referidas prestações de serviços, não se enquadrarem nas elencadas no artigo 151.º do CIRS, como se pode exemplificar com o serviço de um canalizador ou eletricista, ou outras similares, em que o referido rendimento remete para que seja de enquadrar na alínea c) do artigo 31.º do CIRS, cujo coeficiente a aplicar será de 35%.

Com tal acontecimento, o contribuinte verá reduzido o seu rendimento bruto em 65% no ano de 2015, isto é, um rendimento líquido de 35%, quando com o mesmo rendimento, um professor, engenheiro, ou outro previsto no dito artigo 151.º do CIRS, vê para um igual rendimento bruto, ser transformado num rendimento líquido de 75%, não sendo crível que

possa existir tamanha discrepância para duas atividades que tem por base uma pura prestação de serviços, que culminam num rendimento sujeito a englobamento tão díspar.

Note-se que, tal disparidade ainda era maior (coeficiente de 10%) antes da reforma do IRS, pelo que a norma foi melhorada mas ainda em insuficiência.

Mais uma vez, com o desvio ao princípio da igualdade, remete para afastamento da norma em voga, face aos ditames constitucionais.

3.2– A problemática dos métodos indiretos de tributação de rendimento.

À semelhança do vertido anteriormente, a regra base de cálculo para apuramento do rendimento coletável em sede de IRS, é a que decorre da avaliação direta, que tendencialmente se pode assemelhar ao rendimento real, e só em casos previstos na lei permite a avaliação indireta, tal como previsto no artigo 81.º da LGT.

Ora, facilmente se depreende, que a avaliação indireta é subsidiária à direta, e no caso do cálculo de rendimento singular, a mesma só ocorre:

1 - Em sede de categoria G de rendimentos – Incrementos patrimoniais, manifestações de fortuna não justificadas por recurso ao previsto nos artigos 87.º e 89.ºA da LGT, e

2 – Ao nível do rendimento da categoria B – rendimentos empresariais e comerciais, conforme previsto no artigo 39.º n.º 1 do CIRS onde se positivou que “A determinação do rendimento por métodos indirectos verifica-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária e segue os termos do artigo 90.º da referida lei e do artigo 59.º do Código do IRC, com as adaptações necessárias”.

Ainda da análise do disposto no artigo 81.º n.º 2 da LGT, emerge que “ Em caso de regime simplificado de tributação, o sujeito passivo pode optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir”. Ora, do exposto facilmente se depreende, no que respeita ao regime simplificado de tributação em sede de IRS, o normal é a tributação com base no regime simplificado (avaliação objetiva), e a exceção será a tributação directa com base na opção pela avaliação directa encetada pelo sujeito passivo da relação jurídica, nos termos da lei, mas caso não opte, será tributado por via presuntiva ou indirecta.

Exacerbe-se que a opção do legislador ordinário a este nível, assenta na sua essência no princípio da praticabilidade e conexas simplificação, em que se pretende liberar os contribuintes com rendimentos da categoria B, que apresentem uma atividade reduzida ao nível de volume de negócios, de burocracias e encargos administrativos adicionais, como é o caso do pagamento a um TOC para a elaboração de contabilidade organizada, o que diga-se em abono da verdade, que tal intenção é aceitável e com tendência a aumentar face ao que se tem vindo a verificar, não só em Portugal mas noutros países europeus, como é o caso de Espanha, França, etc.

Face ao exposto, o recurso e exaltação do princípio da praticabilidade é providente, mas que não impede que surjam dicotomias na forma que está implantado, se não vejamos:

a) O enquadramento no regime simplificado de tributação da categoria B, ocorre por inexistência de opção para contabilidade organizada por parte do contribuinte, pelo que existe voluntariedade por parte do mesmo, mas uma voluntariedade tácita e não expressa, se assim se pode enunciar.

b) Decorre do artigo 85.º n.º1 da LGT que “a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa”. Face a tal, questiona-se, o porquê de não ocorrer um ato de voluntariedade expresso por parte do contribuinte, na opção pelo regime simplificado. Desta forma, o enquadramento no mesmo seria por via de opção, não permitindo alvitrar qualquer ilegalidade face ao disposto no referido artigo 85.º da LGT, em consonância com

o artigo 104.º n.º 2 da CRP, conseguindo-se a consagração do princípio da praticabilidade, uma vez que é o contribuinte, que por sua introspeção, acha melhor ficar liberto dos encargos da contabilidade organizada e anui com a determinação do rendimento com “base em elementos objectivos de tipo presuntivo”²⁸.

c) Com a alteração ora proposta, desaparecerá ou pelo menos fica mitigada a possível incompatibilidade legal com o positivado no artigo 85.º da LGT e 104.º n.º 2 da CRP, ficando de igual forma consagrado o princípio da praticabilidade e simplicidade, conexo com a voluntariedade expressa por parte do contribuinte, que mais sustenta uma posição para quem defende a presunção do rendimento decorrente do regime simplificado com natureza de “iure et de iure” (presunção absoluta), posição que não se perfilha de ânimo leve.

Por outro lado, o princípio da igualdade sai reforçado face ao agora disposto ao nível do IRC, em que a tributação pelo lucro tendencialmente real decorrente da contabilidade organizada, é possível de afastar por opção nos termos do artigo 86.º A do CIRC.

Refira-se que, se o princípio da praticabilidade era proeminente face ao da tributação do rendimento real para os pequenos contribuintes, em que a contabilidade organizada era afastada para segundo plano, por isso se justificava a existência de um regime simplificado só ao nível do IRS.

Com o alargamento ao IRC do regime simplificado, à semelhança do que já ocorreu em tempos remotos, tal possibilidade não terá por certo, como substrato o princípio da praticabilidade, dado à obrigação comercial da existência de contabilidade organizada ao nível das pessoas coletivas, pelo que se depreende que a convocação do princípio da igualdade prevaleceu sobre o princípio da praticabilidade e levou o legislador fiscal a possibilitar também o regime simplificado ao nível do IRC.

²⁸ RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, Coimbra, 2014-reimpressão de 2010, p.371

d) Tendo por aceite o princípio da praticabilidade como algo profícuo e com tendência evolutiva, poderia mesmo ser alargada a possibilidade de opção para o regime simplificado para contribuintes com volume de negócios superiores aos agora previstos, com um aumento dos coeficientes a aplicar a esse escalão, uma vez que a diluição dos custos fixos, remete para um aumento da rentabilidade adstrita ao volume de negócios. Desta forma, poderia ser alargado tal opção até um limite superior a quantificar com base em dados estatísticos, em que o contribuinte se mantinha liberto dos encargos com uma contabilidade organizada.

Refira-se que, com tal alargamento, possibilitaria uma maior eficiência dos órgãos inspetivos da AT, que ficariam mais libertos para o acompanhamento dos médios e grandes contribuintes, a tributar com base no lucro tendencialmente real decorrente da contabilidade organizada.

Exacerbe-se contudo, que a aplicação do princípio da praticabilidade e o catapultar de tributação com base em regime simplificado terá de ser cuidada, uma vez que, perante tal tributação, os custos/gastos serão de reconhecimento automático, podendo culminar num aumento de economia paralela, uma vez que o contribuinte que se encontra enquadrado nesse regime de tributação, facilmente prescinde dos mesmos, desde que vantajoso, e de tais ocorrências, poderá ocorrer efeito contrário em termos de impostos, pois não podemos esquecer, que não interessa só o IRS, descurando impostos como o IVA.

Por outro lado, a tributação objetiva de carácter presuntivo, tem larga aplicabilidade em outros países, mesmo como presunção absoluta, mas tais países tem um regime de sigilo bancário praticamente inexistente, que permite aferir com maior precisão as presunções a aplicar, coisa que ainda se encontra dificultado em Portugal.

Em resumo: A tributação do rendimento ao nível de IRS com base no regime simplificado, é algo que satisfaz os predicados do sistema fiscal português, mas que pode e deve ser alterado em termos de aplicação, surgindo como opção efetiva por parte do

contribuinte atento ao princípio da praticabilidade, mitigando-se desta forma o existente no artigo 104.º n.º 2 da CRP e 85.ºn.º1 da LGT, não descurando mesmo o alargamento da aplicação do referido regime simplificado de acordo com os critérios anteriormente evidenciados, posição que se reforça, caso surgissem publicados indicadores técnicos mais precisos em termos de atividade e sua localização, por certo, melhores que os “genéricos” (coeficientes agora aplicados); salvaguardando-se desta forma que «O princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos *segundo o mesmo critério* – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação... Por outro lado, é claro que o “princípio da capacidade contributiva” tem de ser *compatibilizado* com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado Social»²⁹

3.3– A disparidade de tratamento em sede de reclamação e valor probatório em IRS.

Decorrida a pequena análise que incidiu sobre a descrição do imposto em voga, a sua dicotomia em termos de tratamento em várias categorias, sem contudo se escarpelizar em minúcia, pois tal não é pretensa da presente explanação, mas tão e somente identificar pontos periclitantes, que se augura e sustenta poderem estar em desconformidade legal e em particular com a proeminência constitucional, considera-se ainda a este nível, oportuno identificar e apresentar outra incongruência que para o efeito se passa a dilucidar.

Analisada que seja a norma legal por positivação que se encontra formalizada no artigo 31.º - A do CIRS em que no seu n.º 1, consta que “Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável.”

²⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 142/2004 - Processo n.º 453/03 - 2ª Secção; Relator – Cons. Paulo Mota Pinto

Permite desde já concluir, que é apanágio da norma citada, que pelo menos o valor que serve ou serviria para efeitos de liquidação de IMT, deva ser o considerado para efeitos de rendimento em IRS.

Ora, estamos no caso vertente, perante uma presunção que se apresenta ilidível por parte da AT tal como referido no artigo 31.º A, n.º 3, não sendo este o caso que importa invocar, e sim os casos em que pode o sujeito passivo proceder à elisão da presunção, dos quais, para o efeito se aduz:

a) Refere o n.º 4 do referido artigo que “Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º, nos n.os 2 e 6 do artigo 28.º e no n.º 1 do artigo anterior, deve considerar-se o valor referido no n.º 1 do presente artigo, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.”

b) Por sua vez, o n.º 5 do citado artigo enuncia que “O disposto nos n.os 1 e 4 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto”.

c) Por último, o n.º 6 remete para o código do IRC, uma vez que “A prova referida no número anterior deve ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.”

Passando a analisar o que se encontra vertido na norma fiscal, emerge que relativamente aos rendimentos presumidos na alienação de um imóvel, em que esses mesmos rendimentos sejam enquadrados no rendimento da categoria B – empresariais e profissionais “n.º 3 do artigo 3.º, nos n.os 2 e 6 do artigo 28.º e no n.º 1 do artigo anterior, deve considerar-se o valor referido no n.º 1 do presente artigo” podendo ser ilididos tal como complementa o referido no n.º 4 “sem prejuízo do disposto nos números seguintes”; mas nem todos podem ser âmbito de elisão senão vejamos.

É admitida prova que afaste tal elisão, mas a prova admissível só o é, se for de acordo com o artigo 31.º A n.º 6 do artigo do CIRS.

Socorrendo-nos do plasmado no artigo 139.º do CIRC, em que o mesmo se intitula por “Prova do preço efetivo na transmissão de imóveis”, e nos seus n.º 1 e 2 se legislou que :

“1 - O disposto no n.º 2 do artigo 64.º não é aplicável se o sujeito passivo fizer prova de que o preço efetivamente praticado nas transmissões de direitos reais sobre bens imóveis foi inferior ao valor patrimonial tributário que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo pode, designadamente, demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis, caso em que ao montante dos custos de construção deverão acrescer os demais indicadores objetivos previstos no referido Código para determinação do valor patrimonial tributário. “

Por sua vez, complementa o n.º 3 do citado artigo que “3 - A prova referida no n.º 1 deve ser efetuada em procedimento instaurado mediante requerimento dirigido ao diretor de finanças competente e apresentado em janeiro do ano seguinte àquele em que ocorreram as transmissões, caso o valor patrimonial tributário já se encontre definitivamente fixado, ou nos 30 dias posteriores à data em que a avaliação se tornou definitiva, nos restantes casos.”

Ora, do que se evidenciou, confluí em dedução, que somente os sujeitos passivos com contabilidade organizada, o podem demonstrar nos termos do n.º 2 do artigo 139.º do CIRC, pois só estes tem possibilidade corroborativa em objetividade de “demonstrar que os custos de construção foram inferiores aos fixados na portaria a que se refere o n.º 3 do artigo 62.º do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis”.

Na esteira do que para o efeito se tem vindo a explicitar, permite enunciar que todos os restantes sujeitos passivos de IRS, que não os detentores de contabilidade organizada, quer

os tributados em regime simplificado, quer os tributados em sede de categoria G de rendimentos (mais valias), previsto no artigo n.º 43.º, n.º 1 e 2 em conjugação com o artigo n.º 44.º n.º 2, todos do CIRS, *se veem impedidos de fazerem prova*, de que o preço de venda presumido é exagerado por desproporção, sendo penalizados por isso.

O que para o efeito se enunciou, tem sido um caso recorrente que grande parte dos sujeitos passivos se tem visto inquietados com a valorização dos imóveis para efeitos de IMT e IMI, que facilmente se encontram sobrevalorizados face ao real, atendendo à conjuntura atual, mas que se encontram numa primeira análise impedidos de contrariar.

Questiona-se, ou melhor, apresenta-se posição defendida, que por impedimento de prossecução da verdade material, com confluência em objetividade, se encontram coibidos de a expressar e provar determinados sujeitos passivos, o que desde já se afigura uma prevaricação ao intento da justiça fiscal, e da capacidade contributiva, pois ninguém deve ser forçado pagar impostos em montante superior ao que decorreria da tributação do rendimento efetivamente auferido, com a maior das agravantes que, com tal imperiosidade se encontra por certo prevaricado o princípio da igualdade, e em sequência passível de invocação o afastamento face ao enquadramento constitucional por enfermidade da norma vertida no artigo 31.º-A do CIRS, pois em proeminência se exalta o plasmado no artigo 13.º da CRP em que :

“1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei.

2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual.”

De onde, é de fácil inferência, que não pode ser pelo facto de um sujeito passivo de IRS, que por ter contabilidade organizada, por imposição ou por opção, em que a

existência de contabilidade ocorre, porque a sua situação económica o propicia, quando um pequeno contribuinte enquadrado no regime simplificado ou mesmo decorrente de categoria G sem atividade empresarial, é preterido pela lei, só porque a sua situação económica não permite ter contabilidade organizada e pagar os serviços prestados pelo TOC adstrito, ficando impedido de provar e trazer a terreiro objetividade decorrente, como se disse, da verdade material associada ao Estado de Direito que pelo menos tentamos enaltecer, e pugnar por proficuidade e perpetuidade.

Esperava-se que tivesse ocorrido tratamento em consonância na RIRS, mas tal não se vislumbra, pelo que em alterações futuras tal deverá ser tido em conta, por aceitação de prova em similitude.

4 – A tomada de consciência por parte do poder legislativo, das incongruências sócio jurídicas ao nível do IRS – A Reforma do IRS

4.1-A reforma da tributação das pessoas singulares – Lei n.º 82-E/2014 de 31/12

Do vertido anteriormente, facilmente se extrai que muitas são as incongruências em termos de legalidade, com reminiscência a faltas que se afastam da dignidade constitucional, das normas jurídicas ao nível da tributação das pessoas singulares.

Exacerbe-se que a presente dissertação e conexo projeto, teve início antes de conhecido o conteúdo da reforma fiscal ao nível de IRS, recentemente em vigor no ordenamento jurídico, que veio alterar alguns dos pontos de maior quezília, conforme se passará a desvelar:

4.1.1 Introdução

Tal como enunciou, a reforma do IRS positivada na Lei n.º 82-E/2014 de 31/12³⁰, veio alterar ao nível jurídico, matérias em que era demais evidente a incongruência socio jurídica na tributação das pessoas singulares, achando-se conveniente exaltar os pontos que se acham mais importantes, atinentes a tal reforma, glorificá-los, criticá-los e apresentar medidas com vista a melhorar a sua aplicação, bem como enunciar as incongruências normativo fiscais que em certos casos se mantêm evidentes.

4.1.2 Análise

Analisada a Lei n.º 82-E/2014 de 31/12 (reforma do IRS), ainda que sem minúcia sistemática e teleológica do diploma normativo em causa, permite-nos ainda assim desde já enunciar e exaltar em dignidade, que do mesmo se extrai a:

A) Entrega da declaração de IRS em separado com possibilidade de opção pela tributação conjunta

i. *Análise positiva:* Uma das grandes evoluções que emerge na tributação das pessoas singulares, adstrita à reforma do IRS, é o assumir da possibilidade da entrega da declaração de rendimentos em separado por parte de cada sujeito passivo, ainda que casado ou unido de facto, situação que anteriormente não era possível.

Ora, conforme se provou na presente dissertação, o facto de se estar casado, pode ser mais penoso em termos de tributação em sede de rendimento, o que é de si só descabido face aos ditames constitucionais. Ainda assim,

³⁰ Teve por base a Proposta de Lei n.º 256/XII pretendendo-se que a mesma seja reconhecida como “ a reforma mais abrangente e ficada do IRS dos últimos 25 anos, marcando uma quebra significativa com o passado e representando uma clara mudança para o futuro.

De facto, é a primeira reforma do IRS expressamente orientada para a proteção das famílias ...“

ii. *Análise crítica:* Tal pretensão não foi de todo feliz, pois se é princípio subjacente, como princípio jurídico-constitucional da tributação “a consideração fiscal da família”, é de indagar o porquê de não ser de imediato reconhecido como regime normal de tributação, a tributação conjunta (assente no agregado familiar), e opção, o regime de tributação em separado.

De tal emerge dúbia intenção da fonte legislativa, que mais uma vez, as vantagens eventualmente emergentes de uma tributação conjunta só o serão se os sujeitos passivos a tal optarem, quando não deveria ser assim. Veja-se que a tributação em separado pode atualmente ser penalizante, nos casos de que um dos cônjuges se encontre desempregado. Por outro lado, de acordo com a defesa que ora se postula, corrobora o regime supletivo de regime de bens no casamento, como regime de comunhão de bens adquiridos por via onerosa, manifesto no artigo 1.717 do C. Civ., opinião em parte diferente da sufragada por outras posições defendidas ³¹.

Na esteira de tal incredulidade, veja-se o manifesto no artigo 59.º n.º 2 c) do CIRS que, veda a opção pela tributação conjunta no caso de entrega de declarações de rendimentos fora de prazo.

iii. *Posição adotada:* Na sequência do que para o efeito se desvelou, será ínsito expressar, se na base da norma fiscal está a proteção da família, deverá ser este o regime regra e a tributação em separado a exceção, mas com possibilidade de exercício, o que até ao momento era impensável, situação constrangedora decorrente de algumas ocorrências penalizadoras, para quem, com normalidade e veracidade congénita, auspiciava criar família.

Por outro lado, considera-se procedente enunciar, que não deveria ser vedada a opção aos sujeitos passivos, somente pelo facto de os mesmos não entregarem a sua declaração dentro do prazo fixado pelo artigo 60.º do CIRS, pois uma coisa é a irregularidade da

³¹ MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014, p. 28-32

entrega de uma declaração fora de prazo, outra coisa é a tributação que se pretende provida de objetividade, que de modo algum pode ser afastada somente pelo facto do atraso na entrega.

Ainda no seguimento de tal incoerência, questiona-se o facto de o sujeito passivo entregar a sua declaração dentro do prazo fixado e à posteriori vier a substituir a mesma decorrido esse mesmo prazo; é esta última convolada no seu geral como entrega fora de prazo e impossibilitada a referida opção?

Não parece coerente que o possa ser, até porque o tratamento sancionatório em termos de contra ordenação é diferenciado, uma vez que a substituição de uma declaração de rendimentos anteriormente entregue, é cominada pelo artigo 119.º do RGIT, enquanto a falta de entrega, ou o seu atraso face ao prazo emergente de norma legal, é estatuído pelo artigo 117.º do RGIT.

Face ao exposto, a opção em questão deve ser possível, independente do prazo de entrega da declaração de rendimentos, atendendo ao ora e vertido, com substrato no principio da igualdade.

B) Quociente familiar

i. *Análise positiva:* Existe efetiva preocupação em reduzir as disparidades que ao longo desta explanação se evidenciaram, no que se refere à proteção da família, pelo que se apraz reconhecer mérito no intento manifestado pela alteração do artigo 69.º do CIRS, passando a constar para efeitos de cálculo um quociente familiar e, não como o era anteriormente baseado no quociente conjugal.

Daqui extrai-se que a família passa a ser tida como um todo (sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes), entrando em linha de conta para efeitos de determinação de rendimentos ao nível da aplicação de taxas. Contudo,

ii. *Análise crítica:* Do intento ora mencionado, emerge insuficiência, pois o mesmo não abarca a plenitude de acordo com o princípio específico do imediatismo, uma vez que na “situação familiar” plasmada no artigo 99.º n.º 6 e 7 do CIRS, somente tem em conta o referido no artigo 99.º-B, n.º 1 do CIRS, em que “as tabelas de retenção atendem ao número de dependentes a cargo do sujeito passivo” deixando de fora o número de ascendentes. Ora, numa análise em consonância, se os ascendentes influem no cálculo da taxa a aplicar, também teriam de estar adstritos para efeitos de tabela de retenção.

iii. *Posição adotada:* De acordo com o exposto, as taxas a aplicar para efeitos de retenção constantes das tabelas, deveriam ter em conta os ascendentes, dado o idêntico tratamento em termos de influência no quociente familiar.

C) Dedução à coleta. O “desaparecimento” de um limite que não chegou a acontecer.

i. *Análise crítica:* Na prossecução do anteriormente enunciado, com a reforma do IRS que se postulou, no âmago da proteção da família, era intenção inicial eliminar o anterior artigo 78.º do CIRS, dado que este era incongruente, se não mesmo enfermo de dignidade constitucional, pois permitia a dedução de certas despesas, mas limitava no n.º 7 e 8 a sua dedução, por isso com intenção de revogação³².

Contudo, tal intenção não se converteu em efetividade, somente tendo o legislador incutido ligeira mutação, situação que permite invocar continuidade na enfermidade face aos ditames constitucionais, com base no princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal material da norma, de tal forma que somente pode deduzir quem efetivamente pouco

³² Artigo 16.º da proposta de Lei n.º256/XII

Norma revogatória

São revogados:

Os ... n.ºs 4, 7 e 8 do artigo 78.º

ou nada tem de pagar, existindo uma intenção benemérita encapuçada de “perversidade”, dado à intenção de possibilitar algo que em grande parte dos casos já não era necessário.

Veja-se aqui, mais uma vez a progressividade exponencial que existe, em que, para maiores rendimentos, maiores taxas de imposto e menores deduções.

ii. *Posição adotada:* É de fácil inferência, que a posição inicial de revogação do referido artigo 78º, ou teria de ocorrer, ou os limites alterados com vista à prossecução da tributação do rendimento tendencialmente líquido, consciente da existência de limites a instituir indexados ao rendimento em causa, pois é reconhecido por parte do ora dissertante, que nem tudo, nem na totalidade, poderiam ser aceites os gastos efetuados, sob possibilidade de se encaminharmos para um rendimento nulo, mas consciente, que a um rendimento bruto maior esta associado um maior valor de custos para a sua obtenção. Também aqui se deve possibilitar a declaração de um rendimento tendencialmente real, que não será muito díspar do normal.

D) O recuo no aumento na dedução à coleta de despesas de formação e educação

i. *Análise crítica:* Recuo semelhante ocorreu na proposta da reforma do IRS relativamente às despesas de educação³³, adstrito à formação e educação como portador de objetividade e incentivo em consonância à literacia.

Ora, tal não passou de intenção, mantendo-se o valor muito próximo do anteriormente previsto relativo ao ano de 2014, com redução ao nível de famílias numerosas e alguma falta de sentido normativo, pois não parece compaginável, aceitar de ânimo leve, o facto de

³³ “Artigo 56.º-B a aditar ao CIRS conforme proposta de Lei n.º 256/XII - Abatimento de despesas de formação e educação”

somente poderem vir a ser aceites as despesas de educação e formação relativas a “faturas ... comunicadas à Autoridade Tributária e Aduaneira...”³⁴

ii. *Posição adotada:* Ora, é de fácil inferência, que tal pretensão claudica perante as normas da constituição, se atentos ao postulado pelo princípio da igualdade do artigo 13.º da CRP aqui densificado na prossecução da verdade material, pois não é crível que alguém possa ser prejudicado, ou remetido a reconhecimento posterior por reclamação, somente pelo facto do fornecedor dos bens ou prestador dos serviços, não ter comunicado à AT os documentos subjacentes a tais operações. Em caso algum, a falta de um sujeito passivo poderá impor sanção ao sujeito passivo portador de veracidade, como que ocorresse comunicabilidade de sanção por infração cometida, uma vez que se tratam de pessoas jurídicas distintas, o que iria contra o princípio dos direitos liberdades e garantias consignado na CRP.

E) Novo regime de deduções que contempla todas as despesas familiares

i. *Análise positiva:* A presente reforma do IRS, veio abranger como passível de dedução, “todas” as despesas familiares.

Ora, a possibilidade de dedução é sempre algo de exaltar, mas mais uma vez encontra-se imbuída de iniquidade, pois a mesma é limitada a um baixo valor, que dificilmente permite espelhar as despesas efetivamente suportadas, compagináveis ao que se auguraria, tendencialmente por rendimento líquido ajustado a tributar.

Na senda do veiculado, mais uma vez permite expressar;

ii. *-Análise crítica:* Tal como se referiu no item anterior, a dedução que tanto se faz questão em publicitar, vem a mesma limitada no artigo 78.º -B do CIRS a uma

³⁴ Artigo 78.º - D do CIRS

percentagem de 35% das despesas, que atendendo à característica de dedução à coleta, se aceita como congruente ao nível de taxa, mas com um limite por sujeito passivo de 250,00€.

Ora, tal possibilidade já se encontrava contemplada na legislação em vigor no ano de 2014, no seu artigo 79.º do CIRS ainda que por menor valor, mas de atribuição direta.

Por outro lado, só as despesas comunicadas pelos fornecedores à AT, são passíveis de incorporação a este nível, mas com possibilidade de atualização nos termos do artigo 78.º - B n.º 8 do CIRS.

iii. Posição adotada: Mais uma vez, no profícuo intento de que não basta só criticar, mas na sua essência apresentar alternativas em consonância, considera-se procedente invocar, que tal dedução à coleta não deveria ser sujeita a um valor tão reduzido num âmbito geral, mas tão e somente indexado ao rendimento bruto, no intento da prossecução da tributação próxima (ajustada) do rendimento líquido, à semelhança do anteriormente vertido, incongruência que se verifica não só neste tipo de deduções, bem como noutras não trazidas à colação para evitar redundância.

F) Dedução das despesas de saúde

i. Análise positiva: Também a alteração à dedução nas despesas de saúde foi contemplada no âmbito da presente reforma do IRS. Contudo, a sua mutação, limita-se a alterar a percentagem de dedução para “15 % do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de € 1 000” nos termos do artigo 78.º C do CIRS, alterando-se por isso, ligeiramente o limite máximo a aceitar, que era em 2014 de “duas vezes o valor do IAS” (838,44€ = 419,22€ x2).

Contudo, serviu diga-se em bom abono da verdade, para ajustar a taxa de aceitação do valor das despesas de saúde efetuadas, que passou para 15%, ainda assim muito longe da

taxa em tempos existente, que era de 30%, anterior à alteração imposta pela Lei n.º 55-A/2010 - 31/12 pelo que;

ii. *Análise crítica:* Uma vez mais, a este nível, pouca vontade existe em aceitar a tributação provida de objetividade em sede de rendimento, dado à limitação de 1.000,00€ facilmente ultrapassados num agregado familiar numeroso.

Veja-se a título de exemplo, para um agregado familiar constituído por dois sujeitos passivos, dois dependentes e um ascendente, ou seja, um total de 5 pessoas, basta ao mesmo agregado suportar 6.666,66€ (1.000,00€/15%) no seu global, ou seja (1.333,33€ por elemento, cerca de 111,00€ por mês), para atingir o limite máximo de deduções à coleta.

Ora, emerge do ditame proeminente da CRP, no seu artigo 64.º n.1, que todos têm direito à proteção da saúde e “incumbe prioritariamente ao Estado” o direito à proteção da saúde, tal como disposto no nº 3 do artigo anteriormente citado.

Sempre que o Estado, não cumpriu ou não pôde cumprir a função que se encontra cometido, impele ao “vulgar” cidadão recorrer a meios alternativos para fazer valer um dos seus direitos conexos com o direito à vida, que depois pura e simplesmente, por consequência do Estado se ter “demitido” das suas funções, ainda se vê impedido pelo mesmo Estado “faltoso” de fazer justiça, pedindo o que é seu, e que foi efetivamente gasto, mas limitado pela norma fiscal, oriunda da supremacia fiscal.

Diga-se em bom abono da verdade, que este é um ponto crucial em que o Estado deveria rever a sua posição, e se não pôde assumir na íntegra o dever constitucional imposto, deixando para o utilizador debilitado (vulgo contribuinte) o colmatar das deficiências, mas ainda assim, rejeita saciedade de quem em substituição se viu impelido a agir em conformidade, exigindo-se no mínimo, que pudesse existir um direito de regresso do “indevidamente suportado”.

Note-se que no caso vertente estamos perante uma dissipação da norma constitucional, pois tanto pode deduzir um sujeito passivo solteiro, como um agregado familiar composto por vários elementos, uma vez que o carácter impositivo da norma obriga a “um limite global de €1000”, pelo que o legislador não acatou a imposição de discriminação positiva da família, nem tão pouco seguiu a proibição de discriminação negativa da família resultante do artigo 67.º da CRP.

Certo que a divergência com a Constituição pode ser atenuada, caso se verifique a entrega em separado da declaração de rendimentos, mas ainda assim, mantém-se o claudicar pela discriminação negativa, pois o limite em causa deveria ter em conta o número de pessoas que constituem o agregado familiar.

Posição adotada: Face ao que para o efeito se sustentou, assume-se posição defensável, de que os desvaneios anteriormente manifestos, podem e devem ser ultrapassados pela norma fiscal, como parte que é da ordem jurídica liderada pela CRP vigente.

Na esteira do enunciado, considera-se oportuno avançar algumas das possibilidades portadoras de objetividade exequível a este nível, de onde se exalta:

1) A possibilidade de a referida percentagem não ser fixa e sim variável, idêntica à taxa de imposto suportada pelo agregado familiar em causa, conseguindo-se desta forma aproximar como que um abatimento ao rendimento bruto, traduzido em dedução à coleta, esta obtida, da aplicação da taxa ao rendimento coletável³⁵.

³⁵ NABAIS, José Casalta Nabais; Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006, 4ª edição, p. 551. “Do ponto de vista das operações da liquidação, apurado o rendimento colectável, nos termos sumários que vimos, há que proceder à liquidação *stricto sensu*, ou seja, à aplicação da taxa ao rendimento colectável para apurar a colecta.”

Desta forma, ficaria saciado o agregado familiar, das despesas de saúde suportadas em função do seu rendimento coletável, consciente do limite à dedução, situação que se irá tratar seguidamente.

2) No que se refere ao limite de deduções à coleta aceitáveis ao nível de despesas de saúde, impera indagar qual o limite. Não será por certo pacífico avançar com um limite em termos quantificáveis, como provido de objetividade e aceitação. Contudo, tal inquietude poderia ser ultrapassada por exemplo, com um limite estatístico, adstrito à população portuguesa com base nos elementos declarados nos últimos anos, ainda assim passível de ser afastado por ultrapassado no seu limite máximo, sempre que a tal fosse autorizado pela AT, com base em anterior pedido por parte de quem interessado, a título de enfermo com necessidades urgentes de cuidados de saúde, que a tal prove, e não passível de satisfação pelo Serviços Nacional de Saúde (SNS) ou equivalente.

Tal autorização, que seria concedida, codificada e quantificada por serviços de inspeção médica reconhecidos ou nomeados pela AT, serviria como sustentáculo à aceitação para afastamento do limiar máximo abstrato.

3) Exacerbe-se contudo, que tais possibilidades, só estariam acessíveis a partir de determinados montantes que exigissem atos médicos, e não de qualquer valor, pois de outra forma tornar-se-ia impraticável o decorrente de tais atos de concessão, bem como, seria prevaricado o princípio da proporcionalidade e da praticabilidade.

Em síntese: Com a presente posição defendida, os casos extraordinários conexos com o elevado custo, mas de urgência efetiva, atentos à conexão de saúde e vida humana, ficariam salvaguardados por acesso garantido a meios de saúde que o Estado não pôde garantir, aceita que seja o utilitário e contribuinte a suportar, mas à posteriori ressarce.

G) A problemática dos seguros de saúde

i. *Análise positiva:* Não pode deixar de se enaltecer, aliás o que já estava previsto no anterior diploma legislativo e codificação no IRS no seu artigo 2.º n.º 8 alínea e), que agora surge por aditamento ao CIRS através do artigo 2.º - A n.º 1 alínea e), em que não são considerados rendimentos da categoria A, os prémios de seguro de saúde ou doença pagos pela entidade patronal em benefício dos seus trabalhadores ou familiares, desde que tenha caráter geral³⁶, o que revela a intenção do legislador em reconhecer a importância em matéria de saúde, mas;

ii. *Análise crítica:* Veja-se a inconsistência existente, se chamarmos à colação o princípio constitucional da igualdade, pois um trabalhador que tenha um seguro de saúde pago pela sua entidade patronal e que satisfaça os requisitos anteriormente mencionados, não constitui tal benefício, rendimento, por delimitação negativa de rendimentos à categoria A.

Para um outro trabalhador que não tenha essa “benesse” e tenha ele próprio que despende do seu bolso um valor idêntico, a aceitação da dedução à coleta é limitada e conjunta com as restantes despesas conforme artigo 78-C n.º 1 do CIRS.

Ora, tal situação, remete para que, mais uma vez, não é tratado de igual forma, um rendimento líquido igual, uma vez que, se o rendimento pago por uma empresa de 30.000,00€ (já descontado do seguro de saúde suportado de 1.000,00€) é tributado por 30.000,00€, já o não é tributado de igual forma o rendimento pago pela mesma empresa de 31.000,00€, em que só tem possibilidade de dedução à coleta de 150,00€ (1.000,00€ X 15%), logo penalizante para uma taxa de imposto superior a 15%, uma vez que é tributado nos 1.000,00€ por uma taxa superior a 15%, e só pode deduzir 15%, ainda conexo com limite máximo.

iii. *Posição adotada:* Face ao que proferiu, não mais se pede que, deveriam ser aceites como abatimento ao rendimento ou dedução à coleta, as importâncias suportadas por

³⁶ “e) - As importâncias suportadas pelas entidades patronais com seguros de saúde ou doença em benefício dos seus trabalhadores ou respetivos familiares desde que a atribuição dos mesmos tenha caráter geral;”

seguros de saúde, à semelhança do que era existente antes da revogação do artigo 86.º n.º 3 do CIRS, levada a cabo pelo artigo 97.º da Lei n.º 55-A/2010 - 31/12, ou seja, o orçamento de Estado para 2011, diferente do previsto no atual artigo 78-C do CIRS.

A posição ora defendida, vai no sentido de menor tributação, mas em alternativa, atendendo à impossibilidade orçamental de tal ocorrência, não seria despropositado em termos jurídicos enunciar, que, *ou* se reconhece possibilidade de ser aceite abatimento ao rendimento ou dedução à coleta, *ou* o valor quantificado como delimitação negativa da categoria A, teria de constar para efeitos de cálculo do limite do artigo 78.º-C n.º 1 do CIRS, pois a tal postula como se disse, o princípio da igualdade da proeminência constitucional.

H) Apoio à mobilidade geográfica dos trabalhadores

i. *Análise positiva:* Tal como decorre da norma, foi criado um incentivo à deslocação geográfica dos trabalhadores para o interior do país, no intuito de, ao que se depreende, ser um incentivo no combate ao desemprego a nível nacional e à desertificação do interior do país.

Tal intenção encontra-se manifesta por delimitação negativa dos rendimentos da categoria A, como decorre do aditamento ao CIRS pelo artigo 2.º-A n.º 1, alínea f). Contudo,

ii. *Análise crítica:* Do que se enalteceu como positivo, aparenta-se falacioso, o facto de tal incentivo somente abarcar quem se pretende fixar no interior, não tendo em conta quem já aí se encontra, ou que se pretende aí manter. Face a tal, não parece despropositado enunciar, que tal incentivo deveria ter um outro benefício de complementaridade, compaginável com benefício fiscal em sede de IRS, que promovesse a fixação das pessoas no interior ou pelo menos nas zonas desertificadas do país.

iii. *Posição adotada:* Face ao que se referiu em sede de crítica, não será descabido por certo de referir, com base em dados credíveis ao nível estatístico, que às zonas do país em desertificação, ou consideradas em nível de interiorização, fosse concedido, para além de uma possível redução de outros impostos que se pudesse alvitrar, uma redução na tributação de IRS, através de um incentivo na redução do rendimento coletável, semelhante ao que se prefigura na alteração do artigo 31.º n.º 10 do CIRS³⁷.

Note-se que, a mutação legislativa ora referida, desta emerge enfermidade, pois deixa de parte pessoas para usufruição do que se manifestou, que também tenham rendimentos de categoria A e H, o que diga-se em abono da verdade, prevarica o princípio constitucional da igualdade, pois o facto de a sua situação económica os enquadrar na obtenção também de rendimentos de categoria A e H, remete-os para uma situação mais penalizadora em sede de tributação.

Veja-se, que numa utopia de duas explorações de índole comercial industrial ou agrícola, ambas iguais; uma é pertencente a um sujeito passivo com exclusividade de rendimentos da categoria B, e a outra pertencente a um sujeito passivo de IRS, que para além da categoria B, usufrui rendimentos da categoria A ou H. Este último, terá de pagar muito mais IRS face ao seu congénere, ou seja, para uma situação igual de exploração comercial industrial ou agrícola, não há tratamento igual em termos fiscais.

Face a tal inquietude, poderia e deveria ser, por exemplo, tomada tal pretensão, somente para a obtenção de valores acima de um determinado montante adstritos à categoria A ou H, que lhe atribuiria a característica de rendimento principal, e secundário o da categoria B, reconhecendo-se desta forma, efetiva diferença entre os dois contribuintes anteriormente referidos, passando-se assim a tratar diferente o que é efetivamente diferente em termos de materialidade.

³⁷ “10- Os coeficientes previstos nas alíneas b), c) e f) do n.º 1 são reduzidos em 50% e 25 % no período de tributação do início da atividade e no período de tributação seguinte, respetivamente, desde que, nesses períodos, o sujeito passivo não aufera rendimentos das categorias A ou H.”

I) Isenção na entrega da declaração de rendimentos para os rendimentos de valor mais baixo

i. *Análise positiva:* Como advém da normalidade, em inferência, será propício enunciar que tudo o que contribua para simplificar ou desburocratizar, é bem-vindo e acalenta maior produtividade. Face a isto, é sem dúvida de regozijar a implementação do disposto no artigo 58.º do CIRS o que vai de encontro à introdução das medidas de simplificação do imposto. Ainda assim;

ii. *Análise crítica:* Não se compreende o facto de o Estado isentar a entrega de declarações de rendimentos de pessoas com rendimentos, e de sistematicamente solicitar aos contribuinte meios de prova dos seus rendimentos para efeitos de concessão de isenções e outros benefícios.

Por outro lado, não deixa de ser dúbio em termos de constitucionalidade adstrito ao princípio da igualdade, o porquê da obrigação de entrega de declaração para sujeitos passivos que optem pela tributação conjunta, ainda que com rendimentos inferiores a 8.500,00€ [artigo 58.º n.º 3 a)], quando não existe essa obrigatoriedade, se não exercerem essa opção (artigo 58.º n.º 1 b) do CIRS) pelo que;

iii. *Posição adotada:* Em conjunto com tal isenção, fosse comunicada aos sujeitos passivos em questão, os rendimentos que a AT dispõe e que serão esses que farão parte da declaração de rendimentos, a constar para efeitos de sistema informático, por preenchimento automático, pelo que desta forma, por um lado, se isenta de burocracias os contribuintes, mas por outro, se dá conhecimento dos elementos que ficarão a fazer parte dos seus dados fiscais.

Por outro lado, a isenção por rendimentos reduzidos, a ocorrer, terá de conceder igualdade, quer exista ou não opção pela tributação conjunta, sob pena de coagir ao não

exercício de opção pela tributação conjunta, esta que já é renegada também pelo artigo 59.º n.º 2/c) do CIRS, conforme se explicitou anteriormente em A).

J) Quantificação do mínimo de existência e sua clivagem

i. *Análise positiva:* A manutenção de um mínimo de existência, o qual se considera o limiar mínimo de rendimento líquido que fique disponível após a aplicação das taxas, mantém-se como um símbolo de garante à dignidade da pessoa humana respeitada pela norma fiscal. Já assim era no anterior artigo 70.º n.º 1 do CIRS e, assim se mantém pela alteração incutida no âmbito da reforma do IRS (Artigo 70.º do CIRS), somente com pequenas mutações em termos de valor fixo, que substitui o anterior, que era variável em termos de limite³⁸.

Sobre este mínimo de existência, não é passível de liquidação de IRS. Mas é questionável,

ii. *Análise crítica:* O porquê de o mínimo de existência somente ter aplicabilidade aos rendimentos “predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões”, pois, tal como é intenção da reforma do IRS, em “promover fortemente o empreendedorismo individual e apoiar o início da atividade empresarial” o porquê de tal mínimo de existência não contemplar também a categoria B de rendimentos, quando única fonte geradora, abdicando mesmo de outras fontes de rendimento, como seria o caso das categorias E, F ou G.

Ora, é consabido que uma atividade empresarial profissional industrial ou agrícola, associada a um pequeno empresário, grande parte das vezes serve como seu meio de subsistência, razão pela qual se adota a posição, que o mínimo de existência deveria contemplar também esta categoria de rendimentos, pois poderemos estar perante a

³⁸ “1 - Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a € 8 500.”

tributação de rendimentos líquidos menores da categoria B, para uma isenção por mínimo de existência de rendimentos maiores na categoria A ou H, o que mais uma vez inculca de preterição por parte do legislador fiscal no que se refere ao vertido no artigo 70.º do CIRS, face à proeminência constitucional.

iii. *Posição adotada:* Na confluência do anteriormente defendido, apresenta-se como posição adotada, que o mínimo de existência, tal como o nome indica, serve para proteger a pessoa humana de uma tributação descabida por excesso, que poderia afetar o limiar mínimo de que separa o aceitável, da pobreza.

Ora, se associado a rendimentos de capitais e de mais valias estão normalmente meios monetários que lhe afasta tal pobreza e, nos rendimentos prediais, imóveis que possibilitarão também estes numa primeira análise, ativo possível de traduzir em liquidez, e também afastar do limiar da pobreza; já o não é tão linear, se não mesmo, divergente, que possa acontecer numa atividade empresarial profissional ou agrícola associada aos baixos rendimentos, a que anteriormente se catalogou por atividade de subsistência.

Face a tal, assume-se posição defendida, que sob à égide do artigo 70.º do CIRS, também deveria estar contemplada a categoria B de rendimentos.

4.1.3 Sinopse da intenção reformista, em sede da Reforma do IRS

Do que anteriormente se verteu, facilmente se depreende, que não é pretensão da presente dissertação, analisar ponto por ponto, entre o existente no anterior código do IRS aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, e sujeito a inúmeras atualizações, (o que diga-se em bom abono da verdade é apanágio da norma fiscal em Portugal), e o atual CIRS após a reforma recente implementada pela Lei n.º 82-E/2014 de 31/12, mas sim, trazer à compreensão por um lado, e por outro, enunciar alternativas sustentadas e corroboradas, afastadas de qualquer leviandade, que por vezes se encontra em conexão com a simples análise crítica.

Na esteira do enunciado, intenta-se prossecução dentro da medida do possível, em contribuir para o enriquecimento cognitivo de quem ousar ser destinatário da mensagem transmitida pela presente dissertação, mas também ser compaginador de qualquer melhoria que se possa inculcar ao sistema fiscal português, caso se alvitre.

Do que se procedeu em referência, tal é emergente de uma análise não dissecante ou mesmo epistemológica na sua plenitude, mas tão e somente decorrente de uma pesquisa focada para os pontos mais controversos, ou pelo menos, os que o âmbito cognitivo do ora dissertador assim os catalogou e compaginou, em conexão com o excuro académico, e índole de conhecimento inerente.

Do exposto, e sem mais delongas, tentou-se de uma forma pragmática fazer emergir por exaltação, os assuntos ou temáticas que poderão continuar ou arrogar posições menos consentâneas perante a Lei Fundamental da Constituição da República Portuguesa (CRP), de onde se continua a defender que, contrariamente ao que a referida reforma apregoa, como:

a) “Crucial para proteger as famílias” – Em que efetivamente algo está a ser feito, mas muito mais poderá e deverá ser levado a cabo, ciente que a progressividade da tributação em sede de IRS é para já aceitável (o que não quer dizer que seja impossível de contrariar), face ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de redistribuição de rendimento e justiça social, mas não uma tributação exponencialmente progressiva, onde os rendimentos brutos obtidos são sempre a somar e as deduções, em precisão, as deduções à coleta, tem limites, estes em grande parte distorcidos, confluindo por isso numa *dupla progressividade*, que culmina em taxas a tributar elevadas (taxa máxima de 48% acrescida de sobretaxa e taxa de solidariedade, isto é, no seu conjunto superior a 50%)³⁹, convidativa à fuga e evasão fiscal, bem como à mobilidade de pessoas para fora de Portugal, na sua essência, as mais bem remuneradas/capacitadas, situação que se agrava aquando da tributação de capitais, quando a excessiva tributação a tal obriga.

³⁹ SANCHES, J.L.Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 34, 36. NABAIS, José Casalta/SILVA, Suzana Tavares; «O Estado pós-moderno e a figura dos tributos»; *Revista de Legislação e Jurisprudência*, Coimbra Editora, N° 3965, p. 87

Sobre as medidas a adotar, não será frutuoso novamente evidenciá-las dado o seu tratamento anterior, mas, mais uma vez reforça-se, que é posição defendida, que a tributação deverá ocorrer sobre o rendimento tendencialmente líquido (rendimento líquido ajustado), e não sobre um rendimento que a nível fiscal se denomina de rendimento coletável, em grande parte dos casos, muito díspar do rendimento líquido e próximo do rendimento bruto, o que o afasta facilmente do rendimento normal.

b) “Para fomentar a mobilidade social” – Mais uma vez inquina de objetividade tal intenção, pois não basta criar incentivos a quem inicia atividade comercial industrial ou agrícola enquadrada na categoria B de rendimentos, ou se isenta por delimitação negativa da categoria A, pelas importâncias recebidas a título de indemnizações ou compensações obtidas, por quem muda de local de trabalho para uma distância de 100 km. Não será necessária muita sapiência, para invocar que tudo o que é transitório ou não estrutural a este nível, não pode ter efeitos expressivos.

Situação mais encorajadora, seria a concessão de incentivos de caráter geral, como a majoração de benefícios, redução da matéria coletável a considerar, isenções de maior índole em termos de impostos sobre imóveis conexos com a habitação, isto é, a existência de um conjunto concertado de medidas que incentivassem a mobilidade, esta não decorrente de imposição e sim, de opção, que assumiriam um caráter estrutural e não meramente passageiro, sem o reflexo que se pretende.

Não se pode olvidar que juntamente com o incentivo à mobilidade geográfica, deverá estar conexo o incentivo à natalidade e um profícuo incentivo à criação e proteção da família, que ao longo desta dissertação se tem dado ênfase e se sustenta pela cobertura da Lei Fundamental da República Portuguesa plasmada na CRP.

c) Preconizadora de medidas significativas de simplificação do imposto – Efetivamente irá ocorrer uma simplificação em termos, não na sua essência do imposto, mas sim, na entrega das declarações de IRS e sua sequente liquidação, da qual em grande

parte dos casos está dispensada ⁴⁰ (artigo 58.º do CIRS). Dos que não são dispensados, verão os mesmos a sua tarefa simplificada, com uma declaração de IRS pré preenchida, que acatarão, ou quando possível, em veracidade promovem a mudanças, ou na sua impossibilidade, à posteriori reclamarão com convolação em reclamação graciosa.

Contudo, exacerbe-se, que a simplificação, não remete para símbolo de equidade, em que se parte de uma premissa de que todas as famílias portuguesas tem acesso a meios informáticos e comunicação via net, quando uma boa parte continua com baixa literacia a este nível, ou inexistência e impossibilidade de meios monetários/económicos para a adquirir, mas que pelo simples facto, de por qualquer motivo se vir impedida de entregar a declaração de rendimentos no prazo legal, fica impossibilitado de usufruir por exemplo da tributação pelo rendimento conjunto, o que viola o princípio da igualdade.

5 – Conclusão

5.1 – Críticas e propostas, para a obtenção de um sistema fiscal de tributação de rendimentos, que satisfaça a sua essência.

Próximo do seu terminus, a dissertação que para o efeito se pugnou, em primeiro lugar, por deixar transparecer as posições tomadas e defendidas do ora dissertador, e em segundo lugar, por intentar engrandecer o âmbito cognitivo do destinatário, considera-se oportuno e provido de iter objetivo, passar a enunciar de uma forma resumida as críticas que se consideram deveras emergentes, em termos de afastamento face a modelo constitucional em sede de IRS, bem como, possíveis formas de atenuação, ou sanção de tais desfasamentos, sempre num intento exequível, para a obtenção de um sistema fiscal mais

⁴⁰ Proposta de Lei n.º 256/XII para a reforma do IRS – Exposição de Motivos “Assim, mais de 2 milhões de famílias serão dispensadas de entregar declarações de IRS, o que permite reduzir os custos de contexto de uma parte significativa dos contribuintes portugueses abrangidos pelo mínimo de existência (trabalhadores por conta de outrem e pensionistas)”.

equitativo, em consonância com os ditames da justiça não jurisdicional, e sim justo e igualitário que suporte a sua existência.

5.1.1 Apreciação Crítica e sequentes propostas

1ª - Decorrente do que ao longo da presente explanação se desvelou, a primeira crítica a esgrimir, será por certo, a elevada tributação dos rendimentos do trabalho dependente e das pensões, pois são estes os principais rendimentos que suportam a receita fiscal proveniente do IRS. É nestes, que pela ausência de taxas especiais de tributação ou liberatórias de rendimento, como acontece ao nível dos rendimentos de capitais e prediais, se conforma a equidade vertical, em que, quem ganha mais, paga progressivamente mais, situação que não ocorre como se disse em outros rendimentos que não estes, o que contribui para uma penalização tributária severa, que não atende ao princípio da capacidade contributiva e da justiça fiscal.

Face a tais ocorrências, consciente que parte das categorias de rendimentos que não as A e H, são tributadas com base em taxas especiais ou liberatórias, de cariz proporcional, não será de todo descabido questionar se não nos encaminhamos para um sistema de taxas proporcionais, o que vai de encontro a posições defensáveis, e que diga-se em abono da verdade, começa a ser de equacionar, mas que para já, só se equaciona com reservas. E não se acolhe de ânimo leve porque, tributar um rendimento da categoria A ou H de valor reduzido a uma taxa igual à de um rendimento de valor elevado, não satisfaz o princípio da capacidade contributiva atento às particularidades dos rendimentos em questão.

Contudo, é evidente que não estamos perante um sistema de taxas progressivas, mas sim um sistema híbrido, atento ao que se enunciou, que beneficia uns em detrimento de outros, em função da categoria de rendimentos que cada um é titular.

2ª - Atualmente a inexistência de abatimentos ao rendimento ao nível de IRS, os quais foram ao longo dos tempos substituídos por deduções à coleta, conflui numa cada vez mais

afastada tributação do rendimento líquido ajustado, dado a que a pessoalização do imposto adstrita a tal método de tributação, é quase que inexistente.

Reforça-se que é postulado desta dissertação, que o rendimento a tributar deveria ser quanto mais próximo possível do rendimento líquido, caso fosse essa a opção do contribuinte, se satisfeitos determinados predicados (ex. de rendimentos de maior valor, possivelmente enquadrados no 3º e 4º escalão do artigo 68.º do CIRS), atendendo à possibilidade que existe dos meios informáticos como é o caso do *sistema efatura*; direito que era facultado aos contribuintes, em conexão com o dever de aceitação de *derrogação do sigilo bancário*.

Se não ocorresse opção por parte do contribuinte, então sim, surgiria a tributação com base nos rendimentos conhecidos, em que prevalece o *princípio da praticabilidade*, com aplicação de coeficientes no caso dos rendimentos da categoria B e deduções à coleta de forma imediata de âmbito geral, afastado de pessoalização do imposto.

3ª - As receitas fiscais eventualmente perdidas com as mudanças que ora se propõem, deveriam ter por contrapartida um alargamento da base de incidência em termos tributários, por um lado, pela diminuição das situações previstas para a delimitação de incidência, pela tributação com base em coeficientes, taxas de concessão de utilização relativamente a determinados setores de atividade, como é o caso de serviços de bebidas em feiras e mercados, e outro tipo de vendedores ambulantes, consoante o tipo de atividade desenvolvida, os quais, com base num critério de praticabilidade se mostra difícil o seu controlo, possibilitando-se o pagamento de um valor fixado (semelhante ao forfait⁴¹) consoante áreas geográficas autorizados a desenvolver a sua atividade, metragem ocupada etc.

O valor a pagar ao nível de impostos, seria em certos casos aceite por contrapartida da simplicidade, pela isenção de emissão de faturas ou similares, somente obrigados a tal

⁴¹ RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, Coimbra, 2014-reimpressão de 2010, p. 352-356

quando solicitado pelo adquirente, uma vez que atualmente, não se encontram isentos, não as emitem, e em consequência, passam impunes ao pagamento de imposto sobre o rendimento, bem como de outros impostos.

4ª - A tributação dos rendimentos em espécie, tais como rendas de casas pagas pela entidade empregadora, carros e despesas conexas colocados à disposição, aquisição de viatura de serviço, taxas de juro bonificadas, são outras das dificuldades que se tem assumido como de difícil controlo em sede de tributação em IRS.

A sua não declaração deveria ser colmatada com sanção bastante penalizante por contra-ordenação para as duas partes envolvidas, ou seja, cedente e beneficiário como desincentivo à ocultação.

5ª - No que respeita à dedução específica referente ao rendimento de pensões, a mesma deveria ser associada ao período contributivo de cada contribuinte, à semelhança da correção monetária no apuramento das mais-valias. Com tal posição, seria engrandecida a dedução específica dos contribuintes com uma carreira contributiva mais longa, pois é diferente ser pensionista com uma carreira contributiva de uma década (normalmente associada à carreira política) ou uma carreira contributiva de 4 décadas.

6ª - Ao nível das manifestações fortuna, conforme disposto no artigo 89-A da LGT, o mesmo artigo tem em vista, a tributação de aquisições de bens que remetam para tais ocorrências, bem como os suprimentos de capital por parte dos sócios às sociedades.

Numa forma muito breve, questiona-se o porquê, de não contemplar as rendas pagas em sistemas de locação, com posterior aquisição ou não, pelo valor residual dos bens, em que os encargos remetem para indícios tanto ou mais objetivos, que os positivados na lei, e não foram contemplados, devendo ser parte de alteração a incutir à norma.

O mesmo se questiona em relação a prestações suplementares de capital ou mesmo constituição de sociedades ou reforço de capital; o porquê de não inclusão e somente o são os suprimentos em sede de manifestações de fortuna.

O que ora se verteu, atendendo ao princípio constitucional da igualdade deveria ser incluso na norma legal.

7ª - A tributação em sede de rendimento singular tem por base a progressividade como anteriormente se desvelou, assente na “teoria da utilidade marginal decrescente de rendimento”⁴².

Face a tal, também aqui demonstro estupefação, esta assente no ditame constitucional do artigo 104.º n.º 3 da CRP, com vista à prossecução da “igualdade entre os cidadãos”, não conseguindo compreender, como continua por tributar a herança de grandes fortunas ao nível de imposto de selo, conforme artigo 6.º e) do CIS.

Ora, a teoria da utilidade decrescente, tem aplicabilidade também ao caso vertente, pelo que tais isenções estariam cometidas a um limiar mínimo a definir como provido de normalidade, após esse montante, a tributação deveria ocorrer, no sentido de poder aliviar a tributação exagerada adstrita ao rendimento das pessoas singulares, na sua essência a categoria A. Sobre tal posição que ora se defende, a mesma não é provida de singularidade⁴³.

8ª - A redefinição da atribuição da categoria de deficiente para efeitos de IRS, a sua fiscalização por juntas médicas especializadas para o efeito, uma vez que, como se disse, o não pagamento por parte de uns, impõe o aumento no pagamento por parte dos restantes.

⁴² SANCHES, J.L.Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 33

⁴³ SANCHES, J.L.Saldanha, *Justiça Fiscal*, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 44

Para tal, a dedução à coleta de maiores valores, ou a diminuição em termos de rendimento a tributar, deveria ser substituída por subsídios a conceder quando necessário, isenções ao nível de despesas médicas e similares, e não a concessão de reduções de rendimento ou aumento de deduções imediatas como atualmente ocorre, ou pelo menos a concessão por valores inferiores.

9ª - Por último, a tributação do rendimento da categoria B de IRS, atualmente, atendendo ao princípio da praticabilidade, até determinados montantes encontra-se tributada pelas regras do regime simplificado, liberando os contribuintes de uma forma prática, dos encargos de uma contabilidade organizada.

Trata-se no fundo de um sistema híbrido, que tributa de uma forma presuntiva mas com recurso a dados diretos, como é o caso do volume de vendas, que em conexão com os coeficientes, conflui numa avaliação objetiva mas de natureza presuntiva, pelo que não será de enquadrar em tributação direta.

Posto isto, aceite a tributação do regime simplificado, como algo com tendência a aumentar como método a existir no nosso sistema fiscal, poderia a implementação do mesmo ser melhorada, no sentido de mitigar ou mesmo evitar qualquer espécie de contrariedade que possa ocorrer, dado esta poder ser enquadrada numa avaliação indireta, subsidiária que é da direta, mas que atualmente surge em primeiro lugar, ainda que afastável por opção do contribuinte.

O artigo 28.º do CIRS, pode atualmente colidir com posições dos defensores mais acérrimos do disposto no artigo 85.º n.º 1 da LGT, em conexão com o artigo 104.º n.º 2 da CRP.

Revogar o artigo 104.º da CRP, é uma questão pertinente, uma vez que o mesmo já se densificou no sistema fiscal português, sendo de questionar se o mesmo ainda tem razão de ser. Mas também não é menos indagável, se o mesmo for revogado, sem que surja algo em

equivalência, não deixará de estar parametrizado o legislador fiscal, e lançará o mesmo uma tributação não tendencialmente para o rendimento real, e sim com base no rendimento normal, que em exagero poderá culminar numa situação semelhante à que existia em tempos remotos, em que a AT passaria a assumir uma “fiscalização tributária *ex ante*”⁴⁴ com poder de fixação com base em elementos de que disponha, situação que pode trazer dissabores.

Posto isto, e uma vez que o artigo 104.º n.º 2 da CRP ainda se encontra em vigor, tal como artigo 85.º n.º 1 da LGT, porquê não adaptar o artigo 28.º do CIRS nesse sentido, em vez de alimentar contradições, em que o enquadramento de um início de atividade remeteria fundamentalmente para o apuramento do lucro real com base na contabilidade, com possibilidade de opção para o regime simplificado por parte dos contribuintes, desde que satisfeitos os requisitos em termos de volume de negócios.

Veja-se que o *efeito era em tudo idêntico*, surgindo efetivamente o regime simplificado, como uma alternativa e, da parte do contribuinte uma voluntariedade expressa e não tácita. Com esta voluntariedade, poderia mesmo ser explorado ao aumento do enquadramento no regime simplificado em termos de volume de negócios, claro está, com alteração dos coeficientes ou outros indicadores a aplicar, consoante o escalão de volume de negócios enquadrável.

Com tal alteração, seria ainda salvaguardado o princípio da igualdade em termos de pessoas singulares (IRS) e coletivas (IRC), de acordo com a opção pelo regime simplificado, não esquecendo a necessidade de *neutralidade fiscal* que deve ser tida em conta na implementação dos coeficientes de tributação em cada um dos regimes.

⁴⁴ NABAIS, José Casalta ; “Introdução ao Direito Fiscal das Empresas”; Almedina; Coimbra, 2013; p. 22

Em suma: A avaliação objetiva é algo que vai ter de singrar e catapultar no nosso sistema fiscal, mas com o devido cuidado, para não nos encaminharmos para o perigo da desigualdade, e o desrespeito do princípio da capacidade contributiva, passando a uma situação em que “todos” pagam, mas nem todos pagam devidamente, pelo que terá de se manter um sistema híbrido semelhante ao que vigora atualmente, com aperfeiçoamentos como é óbvio, onde o princípio da praticabilidade e simplicidade é convocado e assume efetiva importância, não esquecendo que a avaliação objetiva alcança melhores resultados em ordenamentos jurídicos em que a derrogação do sigilo bancário não é dificultada, que não é o nosso caso.

Resumo de Bibliografia

Lista Bibliográfica

CANOTILHO, J.J. Gomes;- “*Direito Constitucional e Teoria da Constituição*” 7ª Edição; Almedina, Coimbra, 2003

CANOTILHO, J.J. Gomes; MOREIRA, Vital; “*Constituição da República Portuguesa anotada*”; Reimpressão; Vol. I e II, Coimbra Editora, Coimbra, 2014

FAVEIRO, Vitor ;”*O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*”; Coimbra Editora; Coimbra, 2002

MORAIS, Rui Duarte; “*Sobre o IRS*”; 3ª Edição; Almedina, Coimbra, 2014

NABAIS, José Casalta; “*Direito Fiscal*, 4ª edição”; 2ª Reimpressão da Edição de Setembro de 2006; Almedina; Coimbra, 2006

NABAIS, José Casalta; “*Direito Fiscal*”; Reimpressão da 7ª Edição de 2012; Almedina; Coimbra, 2014

NABAIS, José Casalta; “*Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*”; Almedina; Coimbra, 2013

RIBEIRO, João Sérgio; “*Tributação Presuntiva do Rendimento, Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*”; Reimpressão da edição de Abril de 2010; Almedina; Coimbra, Maio de 2014

RIBEIRO, José Joaquim Teixeira; “*Lições de Finanças Públicas*”; 5ª Edição, Refundida e Actualizada; Coimbra Editora; Coimbra, Novembro de 1997

RICARDO, Joaquim Fernando; “*Direito Tributário; Coletânea de Legislação*”; 16ª edição; Vida Económica; 2014

SANCHES, J.L.Saldanha ; “*Justiça Fiscal*”; Fundação Francisco Manuel dos Santos; setembro de 2010

SILVA, Suzana Tavares; “*Teoria Geral Direito Fiscal*”; Imprensa da Universidade de Coimbra; Outubro 2013

URBANO, Maria Benedita; “*Curso de Justiça Constitucional*”; Almedina; 2013

Publicações periódicas

NABAIS, José Casalta; «Ainda fará sentido o art.º 104.º da Constituição ?»; Centros de Estudos Jurídicos do Minho; *Cadernos de Justiça Tributária*, Julho/Setembro 2013; p. 23-34

NABAIS, José Casalta/SILVA, Suzana Tavares; «*O Estado pós-moderno e a figura dos tributos*»; Revista de Legislação e Jurisprudência, Coimbra Editora, Nº 3965; p. 80-104

Legislação

Lei n.º 28/82. D.R. I Série 264 (82-11-15) 3807-3821.

Lei n.º 82-E/2014 D.R. I Série 252 (2014-12-31) 6546-(339) - 6546-(384).[CIRS]

(Códigos)

Consulta e atualização pelos *websites*:

<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/> e

<http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_main.php>; de :

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS)

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC)

Lei Geral Tributária (LGT)

Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT)

Código do Procedimento Administrativo (CPA)

Código Civil Português (C. Civ.)

Constituição da República Portuguesa (CRP)

Jurisprudência

Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 142/2004 - Processo n.º 453/03 - 2ª Secção
Relator – Cons. Paulo Mota Pinto.

Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 18/2011 - Processo n.º 204/2010 - 3ª Secção
Relator – Conselheiro, Carlos Fernando Cadilha.

Acórdão do Tribunal Constitucional, n.º 310/2012- Processo n.º 150/12 - 2ª Secção Relator
– Conselheiro, João Cura Mariano.

Texto elaborado de acordo com as novas regras do acordo ortográfico

1	Breve caracterização dos impostos diretos.....	6
1.1	O conceito de imposto.....	6
1.2	Os impostos diretos, breve descrição.....	6
1.3	Características do IRS. A sua finalidade.....	7
2	A função social, versus, criadora de clivagem; em sede de IRS.....	10
2.1	O claudicar face aos princípios norteadores da tributação.....	10
2.1.1	Breve introdução.....	10
2.1.2	O princípio da igualdade fiscal.....	12
2.1.3	A consideração fiscal da família.....	14
2.2	As dicotomias de tratamento entre as várias categorias de rendimento. O rendimento igual, com disparidade em termos de tributação.....	17
2.2.1	A tributação do rendimento de capitais, e rendimentos prediais. A sua vantagem face aos restantes.....	18
2.2.2	A disparidade de tributação ao nível da categoria A e categoria H.....	20
2.3	A delimitação negativa de incidência. Rendimentos que o não são !.....	21
2.4	A tributação em sede de IRS dos sujeitos passivos portadores de deficiência! ...	23
2.5	A dicotomia na tributação em sede de IRS versus IRC para casos análogos. O “abismo” no tratamento fiscal em sede de rendimentos empresariais e profissionais!	25
2.6	O afastamento da tributação do rendimento real – O aumento insuportável das tributações autónomas – A incongruência jurídica face aos ditames do artigo 104 da CRP.	29
2.7	- O “exagero” da tributação como entrave à evolução económica.....	32
2.8	– A criação do IRS face aos ditames constitucionais.....	35

2.8.1	– Aspectos de incongruência	35
2.8.2	– Análise crítica do sistema implementado, pela dicotomia com a proeminência constitucional.	36
3	- O IRS – Qual o seu tratamento em sede de rendimentos empresariais e profissionais	39
3.1	– O CIRS e a tributação do lucro real versus normal.	39
3.2	– A problemática dos métodos indiretos de tributação de rendimento.	44
3.3	– A disparidade de tratamento em sede de reclamação e valor probatório em IRS.	48
4	– A tomada de consciência por parte do poder legislativo, das incongruências sócio jurídicas ao nível do IRS – A Reforma do IRS	52
4.1	-A reforma da tributação das pessoas singulares – Lei n.º 82-E/2014 de 31/12..	52
4.1.1	Introdução	53
4.1.2	Análise	53
4.1.3	Sinopse da intenção reformista, em sede da Reforma do IRS	68
5	– Conclusão.....	71
5.1	– Criticas e propostas, para a obtenção de um sistema fiscal de tributação de rendimentos, que satisfaça a sua essência.	71
5.1.1	Apreciação Crítica e sequentes propostas.....	72
	Resumo de Bibliografia	79