



Sónia Isabel Ferramacho da Palma

IRS: do modelo constitucional à (in)concretização legal

Uma visão retrospectiva e prospetiva

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciências Jurídico- Políticas – Menção em Direito Fiscal, sob a orientação do Professor Doutor José Casalta Nabais

Julho/2016



UNIVERSIDADE DE COIMBRA



• U • C •

FDUC FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Sónia Isabel Ferramacho da Palma

IRS: do modelo constitucional à (in)concretização legal

Uma visão retrospectiva e prospetiva

IRS: from constitutional model to the legal (in)concretization

A retrospective and prospective vision

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito, na Área de Especialização em Ciências Jurídico- Políticas – Menção em Direito Fiscal, sob a orientação do Professor Doutor José Casalta Nabais

Coimbra, 2016

Aos meus pais

AGRADECIMENTOS

O mérito da realização desta Dissertação de Mestrado é também de todos os que me permitiram realizá-la, por isso cumpre aqui e antes de tudo o resto, expressar os meus Agradecimentos:

Ao Senhor Professor Doutor José Casalta Nabais. Agradeço a disponibilidade ímpar, o rigor e sabedoria.

À Família, em especial ao meu Pai, pelas longas e sábias conversas, à minha Mãe e ao meu Irmão, por acreditarem sempre em mim, aos meus Avós pela força que me deram. Ao João Guilherme, sem o qual nada teria sido possível.

Aos Amigos, aos que me acompanharam de perto, mas em especial àqueles que sempre e incondicionalmente estiveram presentes, ainda que de longe.

Ao meu patrono, Ilustre Advogado, Dr. José Pais do Amaral e aos demais Colegas. Agradeço a consideração.

“Para ser grande, sê inteiro: nada

Teu exagera ou exclui.

Sê todo em cada coisa. Põe quanto és

No mínimo que fazes.

Assim em cada lago a lua toda

Brilha, porque alta vive.”

Fernando Pessoa (1887)

Resumo

O n.º 1 do artigo 104.º da Constituição determina o recorte específico que o imposto sobre o rendimento pessoal deve assumir, atribuindo-lhe a finalidade de diminuição das desigualdades e consagrando as características de unicidade, progressividade e pessoalidade, ao estabelecer que o imposto sobre o rendimento pessoal “*será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”. Impõe-se a seguinte pergunta: terá sido este modelo efetivamente concretizado?

Foram várias as específicas concretizações que este modelo tem vindo a revestir, desde o seu nascimento com a Reforma de 1988/89 até à sua conformação atual, nomeadamente com as Reformas que marcaram os anos de 2000, 2015, e bem assim, as recentes alterações introduzidas pela LOE para 2016. Estas várias alterações têm vindo a desconfigurar paulatinamente o nosso modelo de IRS.

Houve momentos de maior proximidade ao modelo constitucional, mas também momentos de claro afastamento, sendo que na verdade, nunca houve *ad initio* uma articulação total entre estes dois planos. A tributação do rendimento pessoal apresenta-se atualmente como uma tributação dual; o princípio do rendimento líquido apresenta debilidades no que toca às deduções específicas; vigora entre nós um princípio de incomunicabilidade das perdas, e a consideração dos rendimentos e das necessidades do agregado familiar é insuficiente.

Dado este quadro, aliado à tendência internacional de progressiva concorrência fiscal, é preciso repensar a estrutura do nosso sistema de imposto sobre o rendimento pessoal. Uma das alternativas poderá ser o modelo *flat tax*.

Palavras -chave

Modelo constitucional de tributação do rendimento pessoal; Reforma Fiscal; Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS); *Flat tax*;

Abstract

The article 104, paragraph 1, of the Constitution determines the specific cut the tax on personal income should take. Determines that should reducing inequalities and consecrating the uniqueness characteristics, progressiveness and personhood, to establish the tax on personal income " *will be unique and progressive, taking into account the needs and household income .*" It must be the following question: was this actually implemented model?

There were several specific embodiments of this model has been put, from the birth with the Reformation 1988/89 to its current conformation, in particular with the reforms that marked the years 2000, 2015 and as well as the recent changes introduced by the LOE for 2016. These various changes have been gradually unset our IRS model.

There were moments of greater proximity to the constitutional model, but also moments of clear departure, and in fact, there has never been ad initio total articulation between these two planes. Taxation of personal income is presented today as a dual taxation; the principle of net income presents weaknesses in relation to specific deductions; exist a uncommunicate of losses principle and the consideration of income and household needs is insufficient.

Given this framework, with the international trend of progressive tax competition, we need to rethink the structure of our tax system on personal income. A alternative may be the *flat tax* model.

Key-words: Tax personal income constitucional model; Tax Reform; tax on personal income (IRS); *Flat tax*.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

Ac. - Acórdão

Al. – Alínea

Art. – Artigo

AT – Administração Tributária

AR – Assembleia da República

CAE – Classificação das Atividades Económicas por Ramos de Atividade

CC – Código Civil

CES – Contribuição Extraordinária de Solidariedade Social

Cf./Cfr. - *Confer*

CRF – Comissão da Reforma Fiscal

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares – note-se que quando nos remetemos sem indicação da redação em causa, estamos a referir-nos à atualizada.

CRP – Constituição da República Portuguesa

CPPT– Código de Procedimento e de Processo Tributário

DR – Diário da República

DL – Decreto-lei

DIT – *Dual Tax Income*

EBF – Estatutos dos Benefícios Fiscais

ECORFI – Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal

ETAF - Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais

EUA – Estados Unidos da América

HR - Hall e Rabushka

IAS - Indexante dos Apoios Sociais

i.e. – Id est

INE - Instituto Nacional de Estatísticas

IRFP – *Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas*

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

LOE – Lei do Orçamento de Estado

Loc. cit – *Loco citato*

LGT – Lei Geral Tributária

NIF – Número de identificação fiscal

Op. cit. – *Opus citatum*

Proc. - Processo

STA – Supremo Tribunal Administrativo

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

v. – *Vide*

v.g. – *Verbi gratia*

Nota: A presente dissertação encontra-se redigida à luz do novo acordo ortográfico. Porém, as citações feitas às obras que, ao tempo da sua publicação não foram redigidas de acordo com este, serão feitas nos mesmos termos em que aquelas foram redigidas.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I. O MODELO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL	15
1. O princípio do Estado Fiscal.....	15
2. A configuração constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal.....	19
2.1. Constituição Fiscal Portuguesa: aspetos gerais	19
2.2 Imposto único sobre o rendimento pessoal.....	24
2.2.1. Diminuição das desigualdades.....	24
2.2.2. Unicidade.....	25
2.2.3. Progressividade.....	30
2.2.4. Consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar	34
CAPÍTULO II. A REFORMA FISCAL PERMANENTE	39
1. Considerações preliminares	39
2. Evolução da tributação do rendimento pessoal no sistema fiscal português	40
2.1. Reforma fiscal de 1988/89.....	40
2.1.1. As determinantes da Reforma.....	40
2.1.1.1 O quadro legal antecedente.....	41
2.1.1.2 O quadro constitucional de 1976	43
2.1.2. Vectores da reforma.....	43
2.1.2.1. A concepção de rendimento – acréscimo	44
2.1.2.2. Tributação unitária.....	47
2.1.2.3. Redução das taxas e alargamento da base tributável	51
2.1.2.4. Quociente conjugal	54
2.2. A chamada reforma fiscal de 2000	56

2.2.1. Contexto e objectivos fundamentais	56
2.2.2 As principais alterações introduzidas pela Lei n.º 30 –G /2000	58
2.2.2.1. Redução do número de categorias	58
2.2.2.2. Regime simplificado	61
2.2.2.3. Nova tributação das mais-valias	64
2.2.2.4. Outras modificações relevantes	67
2.3. “Reforma da reforma”: a Lei n.º 82-E/2014	68
2.3.1. Consagração da tributação separada	69
2.3.2. A nova configuração fiscal de família	72
2.3.3. Quociente familiar	73
2.3.4. Deduções à coleta	76
2.4. Orçamento de Estado para 2016: a reversão da reforma de 2015	78
2.4.1. Eliminação do quociente familiar	79
2.4.2. Deduções à coleta	79
2.4.3. Sobretaxas	80
CAPÍTULO III. UMA CONCRETIZAÇÃO LEGAL LIMITADA DO MODELO CONSTITUCIONAL.....	80
1. A vinculação do legislador ao modelo constitucional	80
2. Elementos de inconcretização do modelo constitucional	82
2.1. Dualização do sistema	83
2.1.1. Taxas liberatórias	85
2.1.2 Tributações autónomas e taxas especiais	92
2.1.3. Sobretaxas	96
2.2. Princípio do rendimento líquido: debilidades nas deduções específicas	100
2.3. Incomunicabilidade das perdas	102
2.4. Mínimo de existência familiar e “minimalismo” das deduções à coleta	105

CAPÍTULO IV. A PROPOSTA FLAT TAX	109
1. Contextualização.....	109
2. A Flat tax	111
2.1. A proposta de Robert Hall e Alvin Rabushka.....	111
2.2. A experiência flat tax.....	114
2.3. Um modelo de concretização constitucional?	117
CONCLUSÃO	119
BIBLIOGRAFIA CITADA	122
Jurisprudência	138

INTRODUÇÃO

*“Tax reform is not a station we arrive at,
it is a way of traveling”*

(JOEL SLEMROD)

A presente dissertação tem por objeto o estudo do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, mais especificamente o confronto entre a sua concretização legal, mormente consagrada no Código do IRS, nas suas várias conformações ao longo do tempo, e o respetivo modelo constitucional, decorrente do artigo 104.º da Constituição Portuguesa.

Pretende-se fundamentalmente, mais que dar respostas ou soluções, levantar questões. A palavra “Reforma Fiscal” é característica e condição do nosso IRS. Permanentemente ouvimo-la ser proferida pelos órgãos políticos, cada vez que se pretende introduzir alguma alteração neste âmbito, por mais efémera que possa ser. São feitas mudanças ao sabor da conjuntura e sob a pressão do imediato, que em maior ou menor medida afetam a vida de todos os contribuintes, com desvios reflexos na segurança jurídica.

A reforma fiscal obriga-nos inelutavelmente a questionar o sentido geral das decisões particulares concretizadoras e da validade constitucional das mesmas. Torna-se assim, na nossa óptica, de todo pertinente compreender o que “tem sido feito” nos últimos anos quanto à tributação das pessoas singulares, perceber se realmente tem-se evoluído, quais têm sido as opções do legislador português e se estas têm sido as mais acertadas. Tudo isto tendo sempre como “pano de fundo” o quadro constitucional.

Uma reflexão sobre a tributação do rendimento pessoal não pode naturalmente prescindir de uma análise das normas constitucionais que conformam o sistema em geral e este imposto em particular. Dedicamos-lhe o capítulo I, sob a epígrafe “O Modelo Constitucional de Tributação do Rendimento Pessoal”.

Começamos por referir o princípio do Estado fiscal, enquanto dimensão financeira do Estado Social e condição *sine qua non* do seu funcionamento. Esta ideia assume especial

relevância no estudo a que nos propomos, uma vez que não se pode esquecer que a primordial e principal função do imposto é financiar o Estado.

De seguida partimos para uma breve análise dos aspetos gerais da nossa constituição fiscal e os princípios jurídicos que estão na sua base, entre os quais o princípio da legalidade e da igualdade, que encontram consagração no artigo 103.º da Constituição Portuguesa no que ao sistema fiscal diz respeito. Mas o núcleo essencial do nosso estudo é o artigo 104.º da Constituição, que determina o recorte específico que o imposto sobre o rendimento pessoal deve assumir, atribuindo-lhe a finalidade de diminuição das desigualdades, que como explicaremos já decorre implicitamente da finalidade genérica de redistribuição do rendimento, consagrada no n.º1 do artigo 103.º da Constituição, e consagra ainda as características de unicidade, progressividade e pessoalidade, ao estabelecer que o imposto sobre o rendimento pessoal “*será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”. Este será o nosso ponto de partida.

Sem perder de vista os princípios constitucionais conformadores do imposto pessoal, iremos percorrer as específicas concretizações que este modelo tem vindo a revestir, desde o seu nascimento com a Reforma de 1988/89 - à qual dedicamos particular importância por constituir a génese deste imposto e por se tratar de uma verdadeira Reforma Fiscal, na acepção da palavra - até à sua conformação atual, nomeadamente com as Reformas¹ que marcaram os anos de 2000, 2015, e bem assim, as recentes alterações introduzidas pela LOE para 2016. Para tanto tentaremos no capítulo II proceder à enunciação e caracterização das principais alterações introduzidas em cada um destes momentos de reforma, dando conta simultaneamente da posição assumida quanto a cada uma dessas alterações.

Como vamos ver, desde que o CIRS foi aprovado temos vindo a assistir ao longo dos anos a intermináveis alterações que, como dissemos, colocam em causa um dos mais importantes valores do Direito Fiscal: a segurança jurídica. Mas mais do que isso, estas várias alterações têm vindo a desfigurar paulatinamente o nosso modelo de IRS. E, por isso, perguntamos: corresponderá o IRS ao imposto pessoal que a Constituição prevê no artigo

¹ Ou “Pseudo-reformas” utilizando a expressão de Paulo de Pitta e Cunha, in «A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado», Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º1 (2008).

104.º? Haverá ou (terá alguma vez havido) uma concretização legal plena daquele modelo constitucional? Ora bem, como teremos a oportunidade de constatar, os vários momentos que marcaram a evolução do IRS, na sua generalidade, não incluem elementos de convergência constitucional.

Pretende-se deste modo desconstruir o modelo legal de IRS a fim de compreender a evolução do sistema, questionando-nos se a configuração que o IRS tem vindo a tomar é ou não a melhor e a mais conforme à Constituição. É este o objectivo fundamental da presente dissertação. Como se constatará, houve momentos de maior proximidade ao modelo constitucional, mas também momentos de claro afastamento, sendo que na verdade, nunca houve *ad initio* uma articulação total entre estes dois planos.

O capítulo III representa o núcleo duro desta dissertação. É, seguido daquela confrontação de regimes, uma constatação de factos e uma descrição de alguns aspectos que consideramos menos felizes quanto à concretização do modelo constitucional. Atribuímos à concretização do modelo constitucional de IRS a nótula de limitado, querendo com isto dizer que nunca se chegou efetivamente a concretizar na sua plenitude o modelo de unicidade, progressividade e pessoalidade do imposto sobre o rendimento pessoal. Como iremos explicar, o legislador ordinário deve respeitar certos limites, que parece porém neste caso subverter. Veremos que a tributação do rendimento pessoal apresenta-se atualmente como uma tributação dual. Esta última característica remete-nos inevitavelmente para a questão da conformidade constitucional das taxas liberatórias, das tributações autónomas, das taxas especiais e bem assim, das sobretaxas.

Por outro lado, veremos simultaneamente que o princípio do rendimento líquido apresenta debilidades no que toca às deduções específicas; que vigora entre nós um princípio de incomunicabilidade das perdas, e que a consideração dos rendimentos e das necessidades do agregado familiar, constitucionalmente previsto como um pressuposto do modelo constitucional de tributação do rendimento pessoal, é manifestamente insuficiente (analisaremos nesta sede o caso especial das deduções à coleta). Estes serão os que consideramos de elementos de “inconcretização constitucional”.

Por último, não seria coerente terminar a presente dissertação sem deixar uma nota de

prospetividade quanto ao sistema de tributação do rendimento pessoal. Neste âmbito, iremos apresentar sumariamente a proposta *flat tax*, e em especial questionarmos da sua possível viabilidade constitucional, ou seja, se eventualmente um sistema deste tipo fosse adoptado em Portugal qual o nível de compatibilidade com o modelo constitucional de imposto sobre o rendimento pessoal.

Tudo isto na remota esperança de contribuir de algum modo para um olhar reflexivo e crítico sobre a realidade do nosso IRS e sobre a realidade que amplamente se impõe no nosso ordenamento fiscal, em que são esquecidos valores essenciais de Justiça e relativizados os princípios ordenadores constante da nossa Lei Fundamental, e desta forma, desvanecendo-se a importância que o imposto tem na nossa sociedade para garantir um conjunto de infraestruturas e serviços essenciais de que todos somos beneficiários, inerentes ao próprio Estado Social.

CAPÍTULO I. O MODELO CONSTITUCIONAL DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL

1. O princípio do Estado Fiscal

A necessidade de constitucionalizar o direito fiscal, nos estados contemporâneos, decorre de uma ideia de fiscalidade inerente ao Estado Social ou, utilizando a expressão de Rogério Soares, ao “*sentimento jurídico* [da sociedade dos nossos dias] *que se traduz numa pretensão ao bem-estar*”².

Em oposição à tradicional fórmula de “*no taxation without representation*”, de acordo com a qual a determinação constitucional dos princípios de direito fiscal se reconduz a uma ideia de legalidade; a constituição fiscal contemporânea é muito mais do que uma mera pretensão limitadora da intromissão do Estado nos direitos patrimoniais dos cidadãos, traduzindo-se antes na necessidade de garantir um “*mínimo de subsistência estadual*”, um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções³.

Na verdade, Estado Social e Estado Fiscal são realidades conexas⁴: o grau de interferência do Estado nos direitos patrimoniais dos cidadãos é determinado pelas consequências financeiras das funções que este assume.

Como é sabido, no século XIX a concepção liberal de Estado vê-se substituída pela de Estado-Social⁵, e sendo este um Estado “para a sociedade” tem naturalmente que munir-se dos recursos necessários para dar cumprimento ao complexo de tarefas que sobre si impendem.

² Cf. SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito público e sociedade técnica*, Atlântida, Coimbra, 1969, p. 88.

³ Cf. NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos...op. cit.*, pp. 216-219.

⁴ Sendo verdade que este grau de conexão é mais estreito para alguns autores. J. L. Saldanha Sanches remete-se ao Estado Fiscal como uma “*exigência do Estado prestador que procede a transferências de rendimentos*”. Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n. ° 354, (1989), pp. 45. Para J. Casalta Nabais “*o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal e o estado fiscal social*”. Cf. NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, pp. 2012, p. 194.

⁵ Segundo a formulação de Jellinek, enquanto o individualismo liberal cria o *status negativus*, que obriga-se a respeitar a esfera de liberdade individual dos cidadãos, e o *status activus*, ao conferir-lhe determinados direitos de intervenção, participação política e cooperação na formação da vontade geral, no séc. XIX surge o *status positivus*, quando se reconhece o direito dos indivíduos a certas prestações. Cf. ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, 2ª edição, Fundação Calouse Gulbeikian, Lisboa, 1984, p. 176.

Ora, tudo isto pressupõe um certo tipo de estado, em que as necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos: o Estado Fiscal⁶. Houve uma superação da mera intromissão fiscal do Estado (*Eingriffe*), enquanto forma de obtenção de recursos de financiamento, passando a um modo de atuação pública com objetivos de política económica e social (*Steuerstaat*⁷). É que o imposto se afigura como o principal, certo e definitivo meio de financiamento do Estado - pois recorde-se que sob o ponto de vista financeiro são três as espécies de receitas do Estado: os preços (onde se podem incluir as taxas e as contribuições), os empréstimos e os impostos⁸. Sendo que os impostos são o único meio de financiamento certo e definitivo, visto que o Estado goza do *ius imperi* para, independentemente da procura (em oposição aos preços), sem necessidade de os restituir, pelo menos em espécie, e isento de juros (ao contrário dos empréstimos), exigir aos cidadãos o seu pagamento para a satisfação das necessidades coletivas⁹.

Efetivamente, a afirmação de um conjunto de direitos económicos, sociais e culturais constitucionalmente previstos, quer se traduzam em prestações materiais, quer se traduzam em

⁶ Fala-se em Estado Fiscal e não em Estado taxador, porque este último assentaria predominantemente em termos financeiros em tributos bilaterais, *maxime* taxas, o que não é o caso.

⁷ Na expressão de Joseph Schumpeter, SCHUMPETER, J., «Die Krise des Steuerstaats», *Aufsätze zur Soziologie*, Swedburg, 1991.

⁸ Acolhemos aqui a noção de imposto de J. J. Teixeira Ribeiro, enquanto “*prestação pecuniária, coativa e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos*”, cf. *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011, pp. 258 e ss.

Sobre o conceito de imposto na doutrina portuguesa, v. enquanto “*prestação pecuniária com vista à realização de fins públicos não sancionatórios*”, PITTA E CUNHA, Paulo de, *Direito Fiscal, primeiras linhas de um curso*, CCTF, Lisboa, 1975, p.25; FRANCO, A.L. Sousa, *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vols. I e II Lisboa, 4ª edição, Almedina, Coimbra, pp.72-73; XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*, Almedina, Lisboa, 1981, pp.40-41; Defendendo um conceito amplo de imposto, NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 38, 44- 45, entende que “*de um ponto de vista teleológico ou finalista, o imposto é exigido pelas entidades que exercem funções públicas para a realização das suas funções de carácter não sancionatório*”; também fazendo implicitamente menção aos fins fiscais, ao escrever que a utilização das receitas se destina “*exclusiva ou principalmente à cobertura de despesas públicas*”, SANCHES, J.L Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 22; ainda, referindo-se à finalidade de obtenção de receitas públicas, MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003, p. 30, VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011, pp. 181, 186-187; Parecendo atribuir aos impostos a finalidade de satisfazer os fins da entidade que exerça funções públicas, mas exigindo antes a “*finalidade imediata e especificamente financeira*”, LEITE DE CAMPOS, Diogo/ LEITE DE CAMPOS, Mônica, *Direito Tributário*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2000, pp. 41 e ss.

⁹ Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas, ...op. cit.*, pp. 29-34.

prestações financeiras a favor dos administrados, só é possível e pretensamente sustentável¹⁰, mediante os impostos. A título exemplificativo refira-se, atendendo à nossa Constituição: a gratuidade do ensino básico (art. 74.º, n.º3, al. a)), dos serviços de saúde, que não-de ser gratuitos para os que não possam pagá-los e tendencialmente gratuitos para os restantes utentes (art. 64.º, n.º1 al. a)), da segurança social, relativamente àqueles que economicamente não podem contribuir para o sistema (art. 63.º), dos serviços de justiça, no respeitante aos que não podem suportar a taxa de justiça (art. 20.º)¹¹. De acordo com J. Casalta Nabais, estamos perante “*bens públicos por imposição constitucional*”, ou seja, bens que por imperativos constitucionais, embora satisfaçam necessidades individuais e sejam susceptíveis de ver os seus custos divididos pelos cidadãos, são equiparados a “bens públicos”¹², *i.e.* bens insusceptíveis de individualização nos seus benefícios e de divisão dos correspondentes custos, e que por isso não podem ser financiados senão por impostos.

É precisamente nesta senda que Karl Heinrich Friauf autonomiza o princípio do Estado Fiscal em relação aos demais princípios estruturantes do Estado, atribuindo-lhe expressão própria enquanto manifestação especificamente financeira de princípios como o da socialidade¹³.

Curiosamente a Constituição Portuguesa em momento algum caracteriza diretamente o nosso Estado de fiscal. Tal irá decorrer do seu conjunto¹⁴. A natureza fiscal do Estado Português resulta, desde logo, do artigo 103.º, n.º 1 da Constituição Portuguesa, ao estabelecer como primeiro objectivo do sistema fiscal a “*satisfação das necessidades financeiras do*

¹⁰ Sobre a sustentabilidade do Estado Fiscal *v. por todos*, NABAIS, J. Casalta / TAVARES DA SILVA, Suzana, (coord.), *Sustentabilidade em tempos de crise*, Almedina, Coimbra, 2011, p. 36 e ss;

¹¹ Cf. NABAIS, J. Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos...op. cit.*, p. 200.

¹² Segundo J.J Teixeira Ribeiro, os bens públicos são bens que “*se limitam a satisfazer necessidades coletivas*” e não comportam a possibilidade de exclusão da sua utilização ou consumo (*v.g.* as tarefas relativas à polícia e às políticas externas, económicas e de defesa, entre outras). Cfr. RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas...*, *op. cit.*, pp. 20-28.

¹³ Cf. FRIAUF, K. H., *Steuergleichheit, Systemgerechtigkeit und Dispositionssicherheit als Pramissen einer rechtsstaatlichen Einkommenbesteuerung Zur verfassun- grechtlichend Problematik des § 2 a EStG*, StuW. 1985, p. 308 *apud*, SANCHES, J. L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional»,... *op. cit.*,... pp. 45 -52. A este propósito, quanto à ordenação dos princípios constitucionais *v.* CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp. 243 e ss.

¹⁴ Aqui seguimos de perto NABAIS, J. Casalta, «O princípio do Estado Fiscal», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrals*, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, pp. 382 e ss.

estado e demais entidades públicas....”. Com efeito, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas ao conjunto dos impostos, exclui que a mesma se faça pela via do estado patrimonial ou mediante outro tipo de tributos¹⁵.

Ademais, esta ideia de estadualidade fiscal está ínsita nos princípios estruturantes do sistema fiscal português, quer no plano do conteúdo das leis fiscais, quer no plano das competências materiais do Estado, dado que encontramos diversos preceitos constitucionais, seja o relativo ao quadro constitucional dos impostos (artigo 104.º), seja os relativos à distribuição vertical das receitas fiscais (artigo 299.º, n.º 1 al. j) e 254.º, n.º1), dos quais retiramos a ideia de que as receitas das entidades públicas são fundamentalmente provenientes dos impostos¹⁶.

Por outro lado, vários são os preceitos que nos levam a excluir a natureza patrimonial do estado: a afirmação e garantia dos direitos fundamentais dos indivíduos, e especialmente as suas liberdades económicas, é logo à partida incompatível com um estado patrimonial - como o direito de propriedade privada (art. 62.º) e as liberdades do trabalho e da profissão (art. 47.º, n.º1), de iniciativa económica privada e cooperativa (art. 61.º), de residência ou estabelecimento económico (art. 44.º) e de associação económica (art. 46.º)¹⁷. No mesmo sentido vão o princípio do estado social ou da democracia económica, social e cultural, concretizados nos artigos 2.º, 9.º al. d), 80.º e 81.º, todos da Constituição, e a consequente rejeição do princípio socialista¹⁸.

¹⁵ Cf. *Idem*,... p. 385.

¹⁶ Cf. *Ibidem*.

¹⁷ Cf. *Idem*,... p. 382.

¹⁸ Como refere J. Casalta Nabais, é certo que o estado não está impedido de ser titular de empresas públicas ou de capitais públicos, e de constituir um sector público de economia, como a Constituição Portuguesa continua a prever nos artigos 80.º als b) e d), n.º2 e 83.º. O que lhe está vedado é que esse sector se torne dominante no conjunto da economia e opere uma transmutação do estado social em estado socialista, o que é claramente rejeitado. Cf. *Idem*,... p. 383.

2. A configuração constitucional do imposto sobre o rendimento pessoal

2.1. Constituição Fiscal Portuguesa: aspetos gerais

A concreta conformação do sistema fiscal – v.g. um sistema progressivo ou proporcional, um grau de progressividade mais ou menos elevado, a opção por certos factos tributáveis em detrimento de outros – resulta, quer numa dimensão estrutural, quer numa dimensão substancial, de vinculações constitucionais do legislador ordinário. Efetivamente, a Constituição é a primeira das fontes reveladoras das normas jurídico-fiscais. Como afirma J. Casalta Nabais, “*não há a menor dúvida de que o direito dos impostos se apresenta fortemente moldado pela constituição fiscal*”¹⁹.

A “constituição fiscal” compreende pelo menos três elementos essenciais: o princípio do Estado Fiscal, enquanto pressuposto funcional e dimensão financeira do Estado Social, de que tratámos; os princípios jurídicos-constitucionais materiais e formais disciplinadores de *quem, como, quando, o que e do quanto* tributar; e a configuração constitucional do concreto sistema fiscal, que nos iremos ocupar particularmente ao longo desta dissertação, em especial no domínio da tributação das pessoas singulares²⁰.

Ora, quanto àquele primeiro elemento já lhe dedicamos largas páginas, razão pela qual não nos iremos verter novamente sobre essa matéria. Assim sendo, interessa proceder a uma análise, ainda que perfunctória, da estrutura material e formal da nossa constituição fiscal.

Antes de mais, devemos dizer que o ordenamento constitucional tributário português caracteriza-se por uma regulação fiscal ativa, o que não é tradição nas constituições que nos são mais próximas²¹. E isto porque o legislador constitucional de 1976 não se limitou a definir os princípios gerais da tributação, optando antes por um *dictum* sobre os aspetos centrais da

¹⁹ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*,... *op. cit.*, p. 131.

²⁰ Adoptamos aqui a construção teórica de J. Casalta Nabais, Cf. «O princípio do Estado Fiscal», ...*op. cit.*, p. 363.

²¹ Podendo haver apenas um certo paralelo com a Constituição da antiga República Democrática Alemã, onde se estipulava, no artigo 120, a necessidade de “um imposto sobre sucessões fortemente progressivo para impedir a acumulação de bens em prejuízo do povo”, e no artigo 129 que “o património e o rendimento seriam tributados por um imposto progressivo”. Cf. GALLEGU PERAGÓN, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003, p. 161.

tributação²². Os tipos de impostos que serão meio de obtenção da receita pública são pois determinados *a priori*, num nível constitucional. Este carácter marcadamente programático tem muito a ver com as circunstâncias político-sociais que se viviam ao tempo da aprovação e elaboração da nossa Constituição. O legislador de 1976, confrontado com um sistema fiscal arcaico e de natureza transitória visou um projeto de racionalização e sistematização que viesse a integrar um novo sistema fiscal, adequado à evolução económico-social do país que se havia verificado e que era de esperar.

Por outras palavras, digamos que a nossa Constituição pretende apresentar um recorte abstrato dos traços fundamentais do sistema fiscal português, começando pelos seus fins (artigo 103.º), e de seguida, regulando expressamente no artigo 104.º os principais meios para concretização desses fins, através de uma estruturação rigorosa e detalhada do ordenamento jurídico-tributário²³.

Em sede de princípios gerais que vão atuar de forma positiva e negativa na elaboração das leis fiscais e nos seus modos específicos de aplicação, a Constituição de 1976 segue o modelo clássico da constituição fiscal, o que exprime uma ideia de continuidade da constituição de 1933²⁴.

Pois bem, comecemos pelo artigo 103.º, n.º1 da Constituição Portuguesa. Este preceito determina 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*”.

A primeira parte consubstancia uma afirmação do princípio do estado fiscal, na sua forma mais pura, como decorre do que já dissemos, assumindo-se a satisfação das

²² Cf. SANCHES, J.L Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*,...*op. cit.*, p. 69.

²³ José Guilherme Xavier de Basto é da opinião que no caso do imposto pessoal a Constituição regula matérias e escolhas técnicas cuja inclusão só foi possível dado o momento histórico em que foi produzida. Entende que as matérias de natureza técnica, neste caso da unicidade do imposto ou da progressividade, são próprias do legislador ordinário e não do legislador constitucional pelo que não deviam estar inscritas na lei fundamental como acontece entre nós. Há aqui, de acordo com este autor, uma intromissão do legislador constitucional que, de certo modo, limita a ação do legislador ordinário quanto às escolhas a efetuar. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «A constituição e o sistema fiscal», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3956 (2009) pp. 271-284.

²⁴ Neste sentido, NABAIS, J. Casalta, «A constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2004, pp. 85 - 106.

necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas como o primeiro e primordial objetivo do sistema fiscal. Portanto, ao sistema fiscal é-lhe inerente um objetivo de carácter financeiro: a obtenção de receitas para financiar as despesas públicas. Mas não só, há também um objetivo de redistribuição do rendimento.

Neste âmbito, e quanto à segunda parte daquele preceito [*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*] entendemos, na esteira de Gonzalez e Lejeune, que esta ideia se reconduz ao princípio da igualdade tributária²⁵. Os impostos devem operar uma redistribuição da riqueza e tal não seria possível num sistema em que todos, apesar das diferenças, pagassem o mesmo valor de imposto; e uma repartição justa dos rendimentos só pode ser a que resulte da regra de que as pessoas devem pagar os impostos de acordo com a sua capacidade contributiva (*ability to pay*)²⁶²⁷.

Assim sendo, impõe-se referir que o princípio da igualdade é um princípio jurídico-constitucional transversal a todo o ordenamento jurídico²⁸. Este princípio expressa-se no direito fiscal por um lado, na obrigação universal de todos os cidadãos encontrarem adstritos ao pagamento de impostos, e por outro, de exigir que semelhante obrigação seja aferida de modo uniforme por um mesmo critério: o critério da capacidade contributiva²⁹. Segundo esta concepção estão nas mesmas condições, devendo satisfazer o mesmo imposto os que têm a mesma capacidade de pagar e estão em condições diferentes, devendo satisfazer diferente imposto, os que têm capacidade de pagar diferente³⁰. Tal se traduz na fórmula de igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e

²⁵ Cf. GONZÁLEZ, E./ LEJEUNE, E., *Derecho Tributário I*, Plaza Universitária, Salamanca, 2003, p. 63.

²⁶ Sobre a evolução do conceito v. MUSGRAVE, Richard Abel, *Public finance in theory and practice*, 5ª edição, McGraw-Hill Book Company, New York, 1989, pp. 223 e ss. Entre nós destacamos, NABAIS, Casalta, J. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, pp. 2012, pp. 335 e ss; CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., «O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional», *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII, 2014, pp. 1159- 1185; VASQUES, Sérgio, «Capacidade contributiva, rendimento e património», *Fiscalidade*, n.º 23 (2005), pp. 27-33;

²⁷ Cf. CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 119.

²⁸ Uma das dimensões deste princípio é a proibição de discriminação decorrente do princípio geral da igualdade, consagrado no artigo 13.º da CRP.

²⁹ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal, ...op. cit.*, pp. 152-153.

³⁰ Em contraposição a esta concepção encontramos a do princípio do benefício, sendo a qual cada um deve ser tributado consoante o benefício que auferir dos bens públicos. Para mais desenvolvimentos v. RIBEIRO, J. J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas, ...op. cit.* pp. 262 e ss;

diferente imposto para os que dispõem de diferente capacidade contributiva, na proporção desta diferença (igualdade vertical)³¹. Como afirma J. Casalta Nabais o princípio da capacidade contributiva afirma-se “...*enquanto tertium comparationis da igualdade no domínio dos impostos, não carecendo por isso de um específico e directo preceito fundamental*”³².

Por sua vez, o n.º 2 do artigo 103.º consagra o princípio da legalidade fiscal, um dos elementos essenciais do Estado de Direito. Quanto a este devemos também tecer umas breves considerações:

Na sua base está um princípio da auto-tributação ou autoconsentimento e um princípio de “*no taxation without representation*”³³. Em termos gerais, o princípio da legalidade fiscal pode ser entendido em duas vertentes: o princípio da precedência de lei e o princípio da reserva da lei. Em matéria fiscal, este princípio traduz-se desde logo numa ideia de precedência de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, os quais não podem deixar de constar de diploma legislativo³⁴. Ou seja, terão constar de uma lei da Assembleia da República ou de um decreto-lei, desde que precedido de autorização legislativa concedida pela Assembleia da República ao Governo³⁵. Por seu turno, o princípio da reserva da lei, implica a tipicidade legal, devendo o imposto ser desenhado na lei de forma suficientemente determinada, sem margens para a discricionariedade administrativa, quanto aos seus elementos essenciais (incidência, taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes³⁶).

³¹ Cf. *Ibidem*.

³² Cf. NABAIS, J....*op. cit.*, ...*loc. cit.*

³³ Concordando com J. Casalta Nabais que entende que o princípio de “*no taxation without representation*” não se esgota numa ideia de autoimposição, autotributação ou autoconsentimento. Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 134.

³⁴ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1090. Sobre o alcance e eficácia deste princípio na Constituição Fiscal v. CARDOSO DA COSTA, J. M. *Perspectivas Constitucionais, Nos 20 anos da Constituição de 1976*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997, pp. 400 e ss.

³⁵ V. artigos 165.º, m.º1 al. i) e artigo 165.º, n.º2, ambos da CRP. No caso dos impostos regionais, a criação de impostos também pode ser objecto de um decreto legislativo regional, nos termos da lei. No caso dos impostos locais, o poder tributário local tem de ser reconhecido e regulado por lei, revestindo a forma de regulamento local. Cf. *Idem*,... p. 1091.

³⁶ Sendo que quanto a esta última (garantia dos contribuintes), como refere J. Casalta Nabais, trata-se de uma reserva que só tem autonomia na medida em que se refira às garantias não fundamentais dos contribuintes, pois

Ainda a propósito do artigo 103.º importa referir que o seu n.º 3 estabelece que, se os impostos forem inconstitucionais, nomeadamente por violação do princípio de precedência de lei, ou se a sua liquidação e cobrança for contrária às formas prescritas na lei, este preceito estabelece uma espécie de direito de resistência à tributação³⁷. O mesmo é válido para impostos que tenham natureza retroativa, pois este n.º 3 consagra, desde a revisão constitucional de 1997, a proibição de impostos retroativos, o que para alguns autores já há muito decorria do princípio da segurança jurídica³⁸, inscrito no princípio do Estado de Direito (art. 2.º CRP)³⁹.

Mas é o artigo 104º da Constituição que constitui o núcleo central da constituição fiscal, ao determinar os objetivos essenciais dos diversos tipos de impostos, como se verá.

No que diz respeito à tributação do rendimento o modelo do artigo 104º assenta na tradicional distinção entre rendimento das pessoas singulares e das pessoas coletivas. Quanto ao primeiro, prevê-se que será único e progressivo, visará a diminuição das desigualdades e terá em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. Quanto ao segundo, a regra constitucional da tributação das empresas é a da tributação do rendimento real⁴⁰.

No que concerne à tributação do consumo o modelo constitucional prevê, por um lado, que a tributação visa a adaptação do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social e, por outro, a oneração dos consumos de

se se tratar de garantias fundamentais já estão sob a alçada da reserva de lei constante da al. b) do n.º 1 do artigo 165 da CRP. Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição ...op. cit., p. 136.

³⁷ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, ...op. cit., p. 1092.

³⁸ Neste sentido entre os mais, v. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição, ...op. cit., p. 134; MARCOS, António, *O direito dos contribuintes à segurança jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997, pp. 421 e ss; CARDOSO DA COSTA, J. M., «O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional», *Perspectivas Constitucionais, Nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, 1997, pp. 397 e ss.

³⁹ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, ...op. cit., p. 1093.

⁴⁰ A prática tem vindo porém a demonstrar a dificuldade em conseguir uma aplicação correta em face da estrutura empresarial portuguesa, conduzindo a legislação por caminhos que afastam a tributação real. Cf. MEDEIROS, Rui/ MIRANDA, Jorge, *Constituição portuguesa anotada*, 2ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, pp.224-227. Para mais desenvolvimentos v. NABAIS, J. Casalta, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015.

luxo⁴¹. Finalmente, no que respeita à tributação do património há-de constituir um instrumento de igualdade entre os cidadãos, o que favorece a discriminação de patrimónios, tributando os mais elevados e isentando os mais baixos ou adoptando taxas progressivas⁴².

2.2 Imposto único sobre o rendimento pessoal

Expostos *in brevis causa* os aspetos gerais da nossa constituição fiscal, importa porém nesta sede, sem mais delongas, debruçar-nos sobre a concreta configuração na Constituição Portuguesa do imposto sobre o rendimento pessoal uma vez que é sobre o mesmo que a presente dissertação se propõe fazer uma análise mais profunda.

Ora, o n.º1 do artigo 104º da Constituição Portuguesa caracteriza o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares da seguinte forma: “*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*”⁴³. Vejamos então:

2.2.1. Diminuição das desigualdades

Esta finalidade traduz o carácter fortemente programático do artigo 104.º da Constituição Portuguesa, enquanto norma-fim ou norma-tarefa⁴⁴. Ao contrário das notas de unicidade e progressividade, que são elementos estruturantes do imposto, e logo de aplicação direta, esta pretensão impõe uma intervenção ativa do legislador ordinário no sentido da sua

⁴¹A manutenção na Revisão Constitucional de 1997, da previsão de oneração fiscal dos consumos de luxo, levanta no entendimento de J. Casalta Nabais, a questão da sua crescente incompatibilidade com as obrigações de correntes na nossa integração na União Europeia. É que resulta do artigo 12º, n.º3 da Sexta Diretiva do IVA, na redação resultante das Diretivas 92/77CEE e 92/111/CEE, a proibição de taxas agravadas de IVA. Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição... *op. cit.*, pp. 434-437.

⁴² Cf. *Ibidem*.

⁴³ Esta redação não é a original, sendo o resultado das revisões constitucionais de 1982 e 1997 que introduziram, não só alterações no seu texto mas também na sua numeração. Relativamente às alterações introduzidas no n.º 1 do art. 104.º v. NABAIS, J. Casalta, «A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios», *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2005, p. 121 e ss.

⁴⁴ Sobre esta noção v. CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição...op. cit.*, p. 1176; MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014, p. 246.

realização⁴⁵.

Implicitamente este propósito constitucional decorre do artigo 81.º al. b) da Constituição Portuguesa, quando nos diz que é uma incumbência do Estado “*promover as correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*”. Assim como está explanado, em termos amplos, no n.º 1 do artigo 103.º da Constituição, que traça os fins do sistema fiscal, (e portanto onde se inclui também o imposto pessoal sobre o rendimento), ao determinar que os impostos são, desde logo, por imperativo um instrumento de “*repartição dos rendimentos e da riqueza*”.

O legislador constitucional ao reafirmar neste n.º1 do artigo 104.º a necessidade de se prosseguir com a tributação, mais concretamente, com o imposto pessoal, uma finalidade de redução das desigualdades apela à importância da concretização plena de uma concepção de igualdade tributária⁴⁶. Para tal, consagrou como núcleo essencial dessa pretensão os instrumentos ativos de progressividade⁴⁷, unicidade e pessoalidade, como se verá de seguida.

2.2.2. Unicidade

A formulação *será único* indicia-nos o intuito reformador que esteve na esteira da redação deste preceito. Daqui se retira facilmente a conclusão de que o modelo constitucional de 1976 não estava a ser erguido sobre o sistema então vigente, mas de acordo com uma pretensão de reforma fiscal, que aliás se mostrava necessária e projetada para um futuro, que não se revelou porém muito próximo⁴⁸. Ao mesmo tempo, esta referência ao tempo verbal do futuro sugere-nos que o legislador constitucional concebeu a concretização do modelo do imposto pessoal sobre o rendimento como um processo complexo a executar ao longo do tempo, quase que paulatinamente, atribuindo ao legislador ordinário um prazo sem limites

⁴⁵ Cf. CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral...op. cit.*, p. 147.

⁴⁶ Sobre a relação entre a tributação e as desigualdades, v. ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 483-489.

⁴⁷ Embora o objetivo da diminuição das desigualdades possa ser atingido através da proporcionalidade, ou mesmo da regressividade. Neste sentido, v. ALMEIDA, Aníbal, «Imposto regressivo e redistribuição», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 38 (1995), pp. 114-147; Ainda do mesmo autor, v. «Desigualdades e progressividade», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 32 (1989), pp. 233-239.

⁴⁸ A reforma fiscal só veio a ocorrer 13 anos depois daquela consagração constitucional.

aparentemente definidos⁴⁹.

Sem mais dilações, vertamos as atenções para o que realmente interessa: a unicidade.

Se abirmos um qualquer dicionário de língua portuguesa “único” significa “*sem outro da sua espécie ou qualidade*”⁵⁰. Confrontados com esta noção, um raciocínio puramente lógico-dedutivo nos levaria a concluir que, quando se diz neste artigo 104.º, n.º1 da Constituição que o imposto sobre o rendimento pessoal será único, se pretende pura e simplesmente que exista apenas um imposto (duma única espécie ou qualidade) a incidir sobre o rendimento pessoal, não podendo, à partida, existir qualquer outro seu par, que venha a incidir sobre esse mesmo rendimento. Esta afirmação remete-nos desde logo para a ideia de que os rendimentos, sendo pessoais, devem ser, todos eles, sujeitos ao mesmo imposto.

Em bom rigor, um imposto realmente único é o que incide com uma única taxa, se for proporcional, ou com uma única ordem de taxas, se for progressivo, sobre todo o rendimento do contribuinte⁵¹.

Todavia, a ideia de unicidade prevista na nossa Constituição não é um conceito unívoco. De um lado, pode ter o significado de unicidade horizontal, em cujos termos não é admissível a coexistência de qualquer outros impostos, quer a sua natureza intrínseca seja de imposto pessoal, quer seja de imposto real. Para esta concepção, adoptado que fosse o regime da tributação pessoal do rendimento, não poderiam manter-se ao lado de quaisquer formas de tributação real. De outro lado, pode ter o significado de unicidade vertical, ou seja, o de que apenas está vedada, num sistema de imposto único a sobreposição de regimes tributários. O rendimento, nesta acepção, apenas pode ser tributado por um imposto, não importando à unicidade do sistema que certos factos ou realidades estejam submetidos a impostos reais. Com efeito, a jurisprudência do Tribunal Constitucional, no seu Ac. n.º 57/95 interpretou a unicidade consagrada no artigo 104.º, n.º1, neste sentido, ou seja, que o rendimento sujeito ao

⁴⁹ Assim o descreve SANCHES, J. L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional», ...*op. cit.*, p. 41.

⁵⁰ Cf. Dicionário de Língua Portuguesa, Porto Editora, Porto, 2010, p. 1607.

⁵¹ Cf. RIBEIRO, J.J, Teixeira «O sistema fiscal na Constituição revista», *Boletim do Ciências Económicas*, Vol. XXV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, (1982), p. 6

regime de imposto pessoal não admite tributações sucessivas ou sobrepostas⁵². Segundo esta perspectiva, quando se prescreve no texto constitucional que o “*imposto sobre o rendimento será único*” estamos a dizer simplesmente que todos os rendimentos devem ser reunidos, sintetizados, ou mais precisamente, englobados num único imposto, por forma a ter em conta o seu montante global⁵³.

Havemos assim de distinguir imposto unitário de imposto único (ou na formulação de Manuel Faustino, o “*único imposto v. imposto único*”⁵⁴). A regra da unitariedade ou globalidade do imposto sobre o rendimento pessoal será seguida pela doutrina que adopta uma ideia de unidade horizontal, segundo a qual todos os rendimentos devem ser tratados da mesma forma. A regra da unidade, em sentido estrito, será seguida pela doutrina que entende que a unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal é meramente vertical, consagrando um imposto que não impõe que todos os rendimentos sejam tratados de igual modo, apenas que a cada rendimento corresponda um imposto, sem sobreposições. Esta distinção é de suma importância para, mais à frente, podermos tomar uma posição clara quanto à constitucionalidade de alguns impostos “paralelos”, como as taxas liberatórias, taxas especiais, tributações autónomas, que ainda que não violem a regra da unidade (a cada rendimento, o seu imposto), vão ao desencontro de uma ideia de unicidade horizontal ou de imposto unitário.

Quanto a nós - ainda que seja antecipado tomar uma posição - consideramos que o modelo constitucionalmente previsto no artigo 104.º vai no sentido da unicidade horizontal, implicando assim não só a globalidade, como também a exclusividade da existência de um imposto sobre o rendimento pessoal⁵⁵. Ao escolher como modelo de tributação pessoal a

⁵² O conceito de imposto único foi configurado jurisprudencialmente pela primeira vez segundo estas duas vertentes - a da unicidade horizontal e da unicidade vertical - no Ac. n.º 57/95 do TC, proc. n.º 405/88, publicado no DR, 2.ª série, de 12 de abril de 1995, que se pronunciou sobre a constitucionalidade de algumas normas do CIRS.

⁵³ Esta é a noção que nos é apresentada por J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira. Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 1099.

⁵⁴ Cf. FAUSTINO, Manuel, *IRS, Teoria e Prática*, Edifisco, Lisboa, 1993, pp. 44-46.

⁵⁵ O legislador não se teria preocupado com uma restritiva redação do então artigo 107.º se no fundo queria apenas dizer que a cada rendimento não deveria corresponder mais do que um imposto – assim seria único e consagraria a unicidade vertical – muito menos palavras bastariam. Ou até nenhuma. Neste sentido, Cf. CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada*, Inquérito, Lisboa, 1990, p. 81.

fórmula de tributação unitária⁵⁶, o legislador constitucional ter-se-á inclinado, quanto à base de incidência, para o modelo de imposto de base alargada ou “*comprehensive income tax*”⁵⁷.

Esta opção decorre de uma marcada preocupação de justiça fiscal, dada a possibilidade de personalização do tratamento fiscal do rendimento que este modelo permite⁵⁸. Como refere J. L. Saldanha Sanches, “*a unicidade do imposto, prevista pela CRP, constitui a transformação de uma mera regra de boa administração num princípio constitucional*”. Se por um lado, a multiplicação dos impostos conduz a ineficiências, devendo por isso ser afastada, por outro, a unicidade revela uma preocupação de tributação coerente e justa, assente na capacidade contributiva, ao partir de uma consideração patrimonial global de cada sujeito passivo ou agregado familiar⁵⁹.

Não obstante, e por outro lado, qualquer que seja a posição adoptada quanto ao conceito de unicidade, a sujeição do rendimento a um único imposto em termos rigorosos implicará à partida a não discriminação dos rendimentos, ou seja, a não tributação diversa de cada montante de rendimento consoante a sua origem. Como explica J.J. Teixeira Ribeiro, não basta que o imposto seja nominalmente único, sendo necessário que tribute igualmente cada montante de rendimento, seja qual for a sua fonte⁶⁰. Contudo, e seguindo Pierre Beltrame⁶¹, não se conhece de um ponto de vista técnico qualquer imposto verdadeiramente único que

⁵⁶ Que se opõe ao modelo de tributação cedular ou parcelar, em que cada categoria do rendimento é passível de um imposto, analítico, assente na decomposição ou análise do rendimento total em parcelas. Neste tipo de modelo há tantos impostos quantas cédulas de rendimento, tendo cada um deles a sua incidência e taxas adaptadas às condições da respetiva matéria colectável. Cf. RIBEIRO, J. J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*,...*op. cit.*... p. 321.

⁵⁷ Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios estruturantes da Reforma fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1991, pp. 35-38. Conforme iremos ver este modelo pressupõe um conceito de rendimento acréscimo patrimonial.

⁵⁸ E que passa pela adequação da carga fiscal à capacidade contributiva, através da progressividade das taxas, pela consideração fiscal dos encargos da família e, bem assim, pela escolha das técnicas tributárias de ordenamento familiar. Cf. CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Imposto Único, tipo de imposto a adoptar», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 126, (1983), pp. 10-12.

⁵⁹ Cf. J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*,...*op. cit.*, pp. 287-288. Defendendo um sistema de duplo elemento, v. CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Curso de Direito Fiscal», I Volume, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, 1981, pp. 216– 219.

⁶⁰ Como exemplifica o autor, se o imposto de rendimento aplicar uma taxa distinta ao rendimento do capital do que ao do trabalho fazendo-se uma discriminação qualitativa dos rendimentos, não temos na realidade um só imposto, mas sim uma unicidade do imposto apenas formal. Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*,...*op. cit.*... pp. 315 e ss.

⁶¹ BELTRAME, Pierre, *Os sistemas fiscais*, (tradução de J.L. da Cruz Vilaça), Almedina, Coimbra, 1976, p. 66.

uma só operação permita calcular e cujo controle seja assegurado por uma única verificação⁶².

Assim, quanto a este aspeto, a nossa Constituição terá acolhido uma noção meramente formal de unicidade porquanto não só admite como pressupõe a discriminação qualitativa dos rendimentos⁶³.

Não se repugna a discriminação qualitativa dos rendimentos. O carácter sintético apresenta-se inevitavelmente integrado de características analíticas. A existência de momentos de consideração individual de cada tipo de rendimento, nomeadamente de regras próprias de aferição da respectiva matéria colectável é uma exigência inevitável, decorrente da sua diferente natureza⁶⁴. Além de que, como dissemos, o modelo de imposto único enquanto sistema absolutamente unitário é como descreve Carlos Pamplona Corte Real “*uma miragem tributária na sua apreensão empírica*”⁶⁵.

De facto, é assim desde a versão primitiva deste artigo 104.º, na redação do n.º 3 do artigo 107.º, *in fine*, que exigia a discriminação dos rendimentos do trabalho quando transmitidos por morte, no imposto sobre sucessões, e conseqüentemente quando tais rendimentos eram adquiridos em vida⁶⁶. Este imposto tinha de admitir, por exigência constitucional, pelo menos uma discriminação, o que se manteve aquando da primeira revisão constitucional.

Apesar do n.º 3 do artigo 107.º ter sido eliminado, este o foi, por se reconhecer a impossibilidade prática da sua execução, e não por se julgar que os rendimentos de trabalho não mereciam uma discriminação de favor na sua transmissão por morte⁶⁷. Por isto mesmo,

⁶² Nem sequer a *flat tax*, com os seus objectivos de máxima simplificação. A “*wage tax*” não recolhe em si toda a tributação dos rendimentos individuais, sendo a articulação com a “*business tax*” que permite absorver outras componentes do rendimento individual.

⁶³ Que pode fundar-se em motivos de equidade, (v.g. a discriminação entre rendimentos do trabalho e rendimentos do capital), mas também por motivos de política económica (v.g. se se quer fomentar a agricultura, tributam-se mais levemente lucros das explorações agrícolas, do que os das empresas industriais), e pode ainda fazer-se a discriminação por motivos de avaliação dos rendimentos (v.g. agravando as taxas da tributação a que ficam sujeitos certas espécies de rendimentos, de modo a corrigir as deficiências que se verificam na sua avaliação). Cf. RIBEIRO, J. J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas, ...op. cit.* p. 316.

⁶⁴ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 42.

⁶⁵ Cf. CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Curso de Direito Fiscal», ...*op. cit.*, pp. 210 – 219.

⁶⁶ Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, «O sistema fiscal na constituição revista», ...*op. cit.* pp. 4-7.

⁶⁷ V. neste sentido, a discussão do artigo 107º na Comissão Eventual para a Revisão Constituição, DR, II série, de 21 de novembro de 1981, pp. 400 e ss.

seria equívoco considerar que esta versão revista terá pretendido eliminar a possibilidade de discriminação qualitativa. Daí se afirme inicialmente que a nossa Constituição não só admite como pressupõe a discriminação qualitativa de rendimentos. Já relativamente à amplitude que essa discriminação deve tomar, somos de opinião mais contida, entendendo que deve ser de aplicar o princípio lógico de William de Ockham: “*entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*”⁶⁸.

2.2.3. Progressividade

A opção constitucional por um imposto de tipo progressivo reflete a percepção genérica que se formou em meados do século XIX, nos sistemas fiscais de países mais desenvolvidos, de que este modelo é o que melhor realiza a ideia de justiça e igualdade tributária. Portanto, foi com um certo mimetismo fiscal que o nosso legislador constitucional deu preferência à progressividade.

O que caracteriza particularmente a nossa Constituição é o facto de se estabelecer concretamente neste artigo 104.º que o imposto pessoal sobre o rendimento deve ser progressivo, sendo que, em regra, as Constituições dos países europeus são omissas quanto ao tipo de progressividade dos impostos, visto que, nestas a progressividade deve ser uma característica do sistema fiscal e não de um imposto em concreto⁶⁹.

Numa primeira perspetiva, a progressividade surge associada ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que na ciência económica a progressividade tem estado, desde o século XIX, à luz da teoria marginalista⁷⁰, associada ao conceito de utilidade marginal e consequentemente, tem-se considerado como a única solução verdadeiramente capaz de concretizar a igualdade de sacrifício entre os contribuintes⁷¹. Ora, segundo a teoria da utilidade marginal decrescente, o rendimento possui uma utilidade que diminui com cada unidade

⁶⁸ Desenvolvemos e sustentamos este entendimento *infra*.

⁶⁹ Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2013, p. 19.

⁷⁰ Sobre a relação entre progressividade e a doutrina marginalista v. por todos, CATARINO, João, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008, pp. 437-459.

⁷¹ Cf. VASQUES, Sérgio, «Capacidade Contributiva, Rendimento e Património», *Fiscalidade*, n.º23, (2005), pp. 15-45.

adicional de rendimento. Apenas aplicando uma taxa de imposto que seja maior quanto maior for o rendimento do sujeito, conseguimos que o sacrifício nominal seja mais elevado para os mais ricos e que sofram conseqüentemente um imposto comparável ao dos mais pobres⁷². Só assim se garante o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva⁷³.

Todavia, a teoria da utilidade marginal, que sustenta ser o sistema progressivo o único condizente com a igualdade tributária baseia-se em três premissas, todas elas, como defende J.J. Teixeira Ribeiro, indemonstráveis: a utilidade é decrescente; diminui mais do que proporcionalmente ao aumento do rendimento; e por último, parte do pressuposto de que a utilidade marginal é idêntica para todos os indivíduos⁷⁴. Vários têm sido as críticas apontadas a esta teoria⁷⁵. O argumento mais recorrido tende a ser o facto da utilidade pertencer ao domínio pessoal e subjetivo, pelo que revela-se impossível medi-la. Perde-se, logo aqui, parte do suporte teórico do princípio da capacidade contributiva e da tributação progressiva do rendimento. Foram vários os autores que discordaram da aplicação da teoria da utilidade marginal como fundamento da progressividade. Kendrick contestou esta ideia com base no argumento de que o dinheiro é um bem de natureza especial que não oferece ao seu detentor o mesmo padrão de utilidade⁷⁶. Por seu turno, Mauro Fasiani levantou a objecção de que a

⁷² O imposto progressivo é uma variante do imposto de quota variável. Será imposto de quota variável aquele em que a coleta varie em função da matéria coletável do contribuinte que seja seu sujeito passivo, sendo determinada através da aplicação de uma taxa a esta última. Os impostos de quota variável podem ser de dois tipos: proporcionais (em que se aplica uma taxa fixa ao rendimento do contribuinte independentemente do seu montante) ou de taxa variável. Estes últimos podem ser progressivos (em que a taxa de imposto aumenta quanto maior seja o rendimento do contribuinte) ou regressivos (que estabelecem uma redução gradual das taxas de imposto à medida que o rendimento aumenta). Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, ...*op. cit.*, pp. 40-43. O imposto progressivo pode ser de várias espécies: por dedução, por classes ou por escalões (sendo o IRS desta última espécie). Sobre estas distinções v. ALMEIDA, Aníbal, *Teoria Pura da Imposição*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 10-59; RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, ... *op. cit.*, pp. 273 e ss; FRANCO, António L. De Sousa, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I e II, 4º edição, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 188-197.

⁷³ Para um resumo da utilização do conceito de utilidade marginal aplicado aos impostos v. por todos, UCKMAR, Victor, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2ª edição, CEDAM, Padova, 1999, pp. 93 e ss..

⁷⁴ Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições*... *op. cit.*, pp. 281 -285;

⁷⁵ Criticando a teoria da utilidade marginal, v. SAMUELSON, Paul A./NORDHAUS, William D., *Economia*, 19ª edição, Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes, Eurobooks Editora, Lisboa, 2012, pp. 89 e ss; CATARINO, João, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*,...*op. cit.*, pp. 442-451.

⁷⁶ Cf. CATARINO, João, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*,...*op. cit.*, pp. 443.

“*intensidade dos sentimentos são diversas, de indivíduo para indivíduo*”⁷⁷.

De facto, a relação de continuidade entre o princípio da capacidade contributiva e a progressividade tem vindo a cair. Além das fragilidades da teoria da utilidade marginal, os sistemas fiscais progressivos não têm conseguido eliminar as assimetrias económicas e sociais, mas pelo contrário, os níveis de pobreza têm vindo a aumentar⁷⁸. Não terá sido em vão que Stuart Mill apelidou-a de “*roubo progressivo*”. Nos dias de hoje, esta relação passa de continuidade a oposição⁷⁹, tendendo-se na doutrina a fundamentar a progressividade no princípio do estado social e, especialmente, na finalidade de redistribuição da riqueza que postula o artigo 103.º, n.º1, *in fine*, da nossa Constituição.

Como refere Sérgio Vasquez, “*a ideia que se impõe nos últimos anos é que o princípio da capacidade contributiva não exige verdadeiramente uma escalada de taxas progressivas, convivendo bem com a proporcionalidade*”⁸⁰. E não é menos verdadeiro afirmarmos que também a finalidade de redistribuição convive bem com a proporcionalidade, e em certos casos com a regressividade do imposto, como demonstrou J. Teixeira Ribeiro⁸¹.

Assim, a progressividade, tal como nos aparece no artigo 104.º, n.º1 da Constituição Portuguesa, não deve ser vista como um instrumento ímpar de prossecução da igualdade tributária, mas mais como uma opção volitiva assumida pelo legislador constitucional. E podemos até ir mais além, considerando que o recurso à tributação progressiva deve-se em muito a razões de carácter político, como nos adverte Fernando Araújo, uma vez que as classes mais pobres estão por regra isentas de imposto sobre o rendimento, e atendendo a que

⁷⁷ Tradução nossa, cfr. FASIANI, Mauro, *Principii di Scienza delle Finanze*. G. Giappichelli editore, Turim, 1941, pp. 65 e ss.

⁷⁸ Para mais desenvolvimentos v. GOODMAN, A./WEBB, S., «For Richer, For Poorer, The Changing Distribution of Income in the United Kingdom, 1961 -91», *Institute of Fiscal Studies*, n.º 42, London, 1994, pp. 29-62.

⁷⁹ Cf. VASQUES, Sérgio, «Capacidade Contributiva, Rendimento e Património», *Fiscalidade*, n.º 23, (2005), pp. 23-33.

⁸⁰ Assim, VASQUES, Sérgio, «Capacidade Contributiva, Rendimento e Património», ...*op. cit.*, p. 23; No mesmo sentido, NABAIS, Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos...op. cit.*, pp. 465, 477, 493, 577, 579.

⁸¹ Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, *Lições de Finanças Públicas...*, *op. cit.*, p. 401.

o eleitor mediano situa-se geralmente abaixo do contribuinte mediano, a progressividade torna-se uma ideia apelativa para os partidos políticos⁸².

Ora bem, que o legislador constitucional pretendeu que o imposto pessoal seja progressivo não restam dúvidas, independentemente das vicissitudes que essa concepção tenha vindo a revelar⁸³. É todavia de questionar qual o grau de progressividade exigível, uma vez que o legislador fica-se pela exigência de unicidade e progressividade, sem sugerir que a progressividade tende ao confisco acima de certo patamar⁸⁴.

De facto, não é possível inferir do n.º 1 do artigo 104.º o grau de amplitude que permita satisfazer o requisito de progressividade exigível, porquanto a Constituição não se pronuncia sobre o número de escalões nem sobre a grandeza das taxas respetivas. Estas questões são deixadas à margem de apreciação político-legislativa. O grau de progressividade, assim como o nível de tributação, a carga fiscal ou a relação entre os diferentes impostos são, como referem J.J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, “questões de política fiscal”⁸⁵. Mas isso não significa que a Constituição não tenha estabelecido nesta matéria um conjunto de vinculações objetivas, que condicionam a ordem infraconstitucional, como por exemplo, a incumbência de operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, conforme se estabelece no artigo 81.º alínea b) da CRP e a finalidade do sistema fiscal de repartição justa do rendimento e da riqueza, estabelecida no artigo 103.º, n.º1⁸⁶.

Destarte, numa interpretação articulada das opções constitucionais que enquadram o sistema fiscal português, impõe-se a conclusão de que a Constituição exige mais do que uma

⁸² Cf. ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2010, p. 530.

⁸³ Aliás, tal opção foi reconhecida expressamente pelo Tribunal Constitucional na primeira vez em que foi levado a pronunciar-se sobre a progressividade do imposto, a propósito de uma norma do Governo que, indo mais longe do que a respetiva autorização legislativa, baixava a taxa de imposto de rendimento pessoal que tinha sido anteriormente elevada para níveis inaplicáveis, reafirmando o tribunal que o legislador não estava vinculado a esses níveis de progressividade. Cfr. Ac. do TC n.º 48/84, de 21 de maio de 1984, publicado no Diário República, 2.ª série, n.º158, de 10 de julho de 1984.

⁸⁴ Na sua versão originária, a Constituição previa no n.º1 do artigo 107.º que o imposto sobre o rendimento pessoal fosse único e progressivo, tendendo a “*limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei*”. Na revisão de 1982, adotou-se uma redação que ainda que exigindo progressividade, não coloca qualquer exigência em relação ao seu nível. Neste sentido, SANCHES, J. L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional», ...*op. cit.*, pp. 67 e ss.

⁸⁵ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República...op. cit.*, p. 1102.

⁸⁶ Cf. Ac. do TC, n.º 187/2013, de 22 de abril de 2013, processos n.ºs 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013, disponível em < <https://www.kpmg.com>>, [consultado a 10 de abril de 2016].

qualquer progressividade, uma progressividade com a virtualidade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos, o que implica, como refere J.L. Saldanha Sanches, “*um grau mais elevado de progressividade do que aquele que existe num sistema que, sem conter preocupações redistributivas, se limita a não tributar os rendimentos mínimos*”⁸⁷.

2.2.4. Consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar

A relevância que a Constituição atribui à consideração das necessidades do agregado familiar é um importante elemento de pessoalidade do imposto pessoal e uma questão de igualdade e justiça na tributação.

A família é no Estado de Direito Social uma instituição fundamental, quer como realidade sociológica de mediação cultural, quer como, e principalmente, unidade económica e elemento de organização e estruturação social⁸⁸. Por isso mesmo, a Constituição Portuguesa acolhe e reconhece a família, atribuindo-lhe uma série de direitos de proteção e promoção social⁸⁹. O artigo 67.º, n.º1 proclama-a como “elemento fundamental da sociedade”, e em consonância, no que ao *modos operandi* do sistema fiscal diz respeito, decorre das incumbências do Estado, “regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares” (artigo 67.º, n.º2 al. f) da CRP).

Com efeito, os sujeitos passivos de imposto sobre o rendimento pessoal são as pessoas singulares e não a família, mas a verdade é que a efetiva capacidade económica dos mesmos faz-se depender do facto de estes viverem em sociedade familiar. Revela-se assim essencial atender a esta realidade no âmbito da tributação pessoal, para atingir uma maior igualdade tributária e concretização do princípio da capacidade contributiva. Pois repare-se que esta menção à consideração das necessidades e dos rendimentos da família constitui por si só uma

⁸⁷ Cf. Cf. SANCHES, J.L Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 237.

⁸⁸ Quanto à concepção de família, para efeitos do imposto pessoal a família é um dado normativo próprio. É a lei que define a sua composição, sendo que predomina a ideia de família nuclear. Sobre este conceito, v. COELHO, Francisco Manuel Pereira, *Curso de Direito da Família*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, pp. 31 e ss.

⁸⁹ Cf. GONÇALVES DE PROENÇA, J. J., «A família da Constituição Portuguesa de 1976», *Lusitana*, II série, n.º1 (2003), pp. 127-147; Cf. PIRES, Manuel, «Tributação relativa à Família», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 496.

garantia da justa repartição dos encargos tributários⁹⁰. Parece-nos ter sido este o objetivo do legislador constitucional com uma lógica de tributação que tem no seu núcleo um imposto moldado pelas necessidades e rendimentos do agregado familiar.

Deste modo, podemos afirmar que o artigo 104.º, n.º1, *in fine*, pretende consagrar, em conformidade com as finalidades da tributação pessoal (nomeadamente a diminuição das desigualdades), o conteúdo mínimo do princípio da capacidade contributiva, ou seja, de que a tributação deve atingir manifestações de capacidade económica⁹¹. Esta consideração das necessidades do agregado familiar, parece sugerir a extensão da capacidade económica a um conjunto de cidadãos que podem ou não ser contribuintes individuais⁹².

Pelo que já referimos, conclui certamente o leitor que foi pretensão do legislador constitucional, por razões de igualdade e justiça tributária, atender ao agregado familiar no âmbito da tributação pessoal. Fica por saber o *quod*.

Terá o legislador pretendido a proibição de um tratamento fiscal desfavorável das famílias, por esta ser uma especial forma de organização da sociedade; ou terá pretendido ir mais longe querendo instituir uma determinada técnica tributária de ordenamento familiar, em que o agregado familiar figure como “unidade fiscal”?

Esta foi uma questão muito debatida na doutrina, principalmente nos primeiros anos de vigência da Constituição, tendo inclusive sido sujeita a apreciação do Tribunal Constitucional⁹³.

J. J. Teixeira Ribeiro sempre defendeu que a unidade fiscal seria, por imperativo constitucional, a família. No entendimento deste autor só se poderia atender às necessidades e aos rendimentos do agregado familiar, nos termos do então artigo 107.º, n.º1 da Constituição, se o imposto incidisse sobre o rendimento global da família, ou seja, fazendo subtrair os encargos ao total de rendimentos da família. Só desta forma é que famílias com os mesmos rendimentos e diferentes encargos seriam menos oneradas em relação àquelas cujos encargos

⁹⁰ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 230.

⁹¹ Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha, «A quantificação a obrigação tributária- deveres de cooperação, Autoavaliação e avaliação administrativa», *CCTF*, n.º 123, (1995), p. 53.

⁹² Cf. CATARINO, João Ricardo, *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2015, p. 114.

⁹³ V. Ac. n.º 57/95 do TC, proc. n.º 405/88, publicado no DR, 2.ª série, de 12 de abril de 1995.

fossem maiores⁹⁴. Ora, esta argumentação, sem lhe retirar a valia que merece, cai por terra a partir do momento em que se começa a reconhecer na doutrina e também na jurisprudência que a instituição de um imposto de incidência individual em nada obsta a que se tome em conta a condição económica familiar, nos termos deste 104.º, n.º1 e do art. 67º, n.º 2 alínea f) da Constituição Portuguesa.

Carlos Pamplona Corte Real foi um dos primeiros a defender que a tributação separada não suscitaria problemas a nível constitucional, admitindo ser compatível o artigo 107.º, n.º1 da Constituição (ora 104.º), tanto com a unidade fiscal enquanto família como enquanto indivíduo. Todavia este autor, pelas limitações da própria realidade vigente⁹⁵, ficou-se muito pelo plano das hipóteses⁹⁶, referindo: “*a eventual adopção de uma tributação separada não parece levantar, nem no presente (...), nem no futuro, problemas de ordem constitucional*”⁹⁷.

Outros autores vêm conformar na doutrina esta posição, agora com um olhar sobre a realidade mais isento e ao mesmo tempo mais claro. É o caso de Paulo de Pitta e Cunha, José Casalta Nabais, J.L. Saldanha Sanches e os constitucionalistas Gomes Canotilho e Vital Moreira. Para estes a Constituição não se opõe à tributação separada dos cônjuges, sendo suficiente para respeitar o estatuído no preceito aqui sob análise que a estrutura fiscal atribua a devida consideração à situação familiar, nomeadamente no âmbito das deduções dos encargos com dependentes, atendendo por exemplo ao número de membros do agregado⁹⁸. Indo mais

⁹⁴ Cf. RIBEIRO, J.J, Teixeira «*A unidade fiscal na constituição*», Boletim de Ciências Económicas Vol. XXVII, Coimbra, (1984), pp. 3-8. No mesmo sentido, v. PIRES, Manuel, «Relatório nacional de Portugal», *IX Jornadas luso-hispano americanas de estudos tributários*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 123 (1981), pp. 18 ss.

⁹⁵ Repare-se que o mandato constitucional do artigo 104.º, o então 107.º, ainda estava por concretizar. Vigorava o sistema saído da reforma dos anos sessenta, assente em impostos parcelares.

⁹⁶ V. CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Reflexões críticas sobre as recentes alterações legislativas em matéria de tributação da família em Portugal», *IX Jornadas luso-hispano americanas de estudos tributários*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 123 (1981), pp. 89-99; CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Imposto único, tipo de imposto a adoptar», Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 126 (1983).

⁹⁷ Este autor oferece exemplos como o caso de Itália, onde a tributação separada era aplicada a casais com o rendimento inferior a 5 mil liras; a Bélgica, onde existia tributação separada se os rendimentos do casal não excedessem os 350 mil francos belgas; Inglaterra, onde existia tributação separada opcional face a certo tipo de rendimentos no trabalho e quando estes atingissem certo nível. Cf. CORTE REAL, Carlos Pamplona, «Reflexões críticas sobre as recentes alterações legislativas em matéria de tributação da família em Portugal...*op. cit.*, pp. 89-99 e 109.

⁹⁸ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal...op. cit.*, pp. 136-137; Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, ... *op. cit.*, pp.156-158; SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal...op. cit.*, p. 291;

longe, J. Canotilho e Vital Moreira entendem que o texto constitucional, inclusive, favorece a tributação separada, pois prevê-se no artigo 104.º um imposto sobre o rendimento pessoal, e não sobre o rendimento familiar. Para estes, a referência ao agregado familiar como elemento a ter em conta na tributação do rendimento pessoal só tem sentido se o sujeito fiscal não for a própria família⁹⁹.

De harmonia, somos do entendimento que a consideração fiscal da família requerida pelo artigo 104.º, n.º 1 da Constituição Portuguesa implica pura e simplesmente a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros e sem filhos. Este imperativo constitucional não é de alcance exclusivo da tributação conjunta, e nem sequer da tributação separada, pois haverá sempre uma desfavorecimento da família, quer na tributação conjunta, quer na tributação separada, dos casais com filhos face aos casais sem filhos, se as deduções forem relativamente baixa, como efetivamente o são¹⁰⁰. Portanto, a consideração fiscal da família no sentido de interditar a sua discriminação desfavorável está longe de se reduzir a uma questão de opção por determinada técnica de tributação, ficando assim o legislador com liberdade para optar por uma ou por outra¹⁰¹.

O pretendemos afirmar é que, a consideração das necessidades e os rendimentos do agregado familiar, não impõe nem se esgota na instituição da família como unidade fiscal. O texto constitucional vai no sentido que a tributação deve variar não só em função do montante do rendimento, como vimos, mas em função por exemplo da composição do agregado familiar (atendendo ao número de dependentes) e das características e despesas relativas aos indivíduos integrados no mesmo (como por exemplo, os montantes de despesas com saúde, habitação, educação, entre outras). Sem estas características pessoalizantes, como outras (por exemplo, a ponderação do mínimo de existência), o imposto sobre o rendimento nunca poderia ser constitucionalmente denominado de “pessoal”.

Foi neste conspecto que o já referenciado Ac. n.º 57/95 do TC, de 12 de abril de 1995

GOMES CANOTILHO, J. J./VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa: anotada, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, p. 1100.

⁹⁹ GOMES CANOTILHO, J. J./VITAL MOREIRA, ...*op. cit.*, *loc. cit.*

¹⁰⁰ Neste sentido, NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*,... *op. cit.*, p. 157.

¹⁰¹ Cf. *Idem*,... p. 154.

se pronunciou pela não inconstitucionalidade da tributação conjunta. O Tribunal isentando-se de tomar uma posição sobre as várias teses interpretativas do artigo 107.º da Constituição, *in fine*, entendeu que “a tributação conjunta dos rendimentos (...) é uma consequência da imposição do artigo 107.º, n.º 1, da Constituição, seja porque este preceito (...) é compatível tanto com o princípio da tributação conjunta, como com o princípio da tributação separada de cada um dos cônjuges”¹⁰².

¹⁰² Neste aresto, entre outras questões estava em causa a apreciação da conformidade constitucional dos artigos 5.º, n.º4 da Lei n.º 106/88 e do artigo 14.º, n.º2 do CIRS, que estabeleciam precisamente a regra da tributação conjunta, com o artigo 67.º, n.º2 al. f) e 107.º, n.º1 da CRP.

CAPÍTULO II. A REFORMA FISCAL PERMANENTE

1. Considerações preliminares

É difícil definir o que se entende por reforma fiscal. Alguns autores referem-se à mesma no sentido de mudança radical de um sistema; outros referem-se a reforma no sentido de mudança importante da estrutura fiscal (*major changes* para os anglo-saxónicos); e ainda outros utilizam o termo para se referirem a meras modificações legislativas¹⁰³. Não obstante, nesta sede seguimos de perto o entendimento de Paulo de Pitta e Cunha, segundo o qual “*as reformas fiscais vão para além de simples ajustamentos nas regras tributárias em resultado de medidas correntes de carácter pontual e parcelar, constituindo transformações mais profundas no plano da estrutura fiscal*”. Nesta medida, a reforma fiscal implica um processo estruturado e gradativo que, movido por um sentimento de insatisfação quanto ao sistema tributário vigente, procura introduzir ajustamentos na configuração dos impostos com o objectivo de adoptar uma renovada matriz de imposição fiscal¹⁰⁴.

Àquela ideia de alteração fundamental da estrutura fiscal deve-se acrescentar uma outra nota: a ideia de continuidade. É que a reforma fiscal é, antes de mais, uma realidade *ad aeternum*, cujo fim aparentemente não se avista, quer porque há-de ser sempre preciso reformar o que não foi reformado, quer porque a reforma há-de carecer sempre de ser ela mesma reformulada, em obediência à velha máxima *lex tributaria semper reformanda*: tudo flui e nada permanece, cabendo à norma fiscal um esforço de permanente adaptação. Assistimos a um fenómeno a que alguns autores vêm chamando de “*reforma fiscal permanente*”¹⁰⁵.

Como iremos ver, o nosso sistema fiscal é caracterizado por um *continuum* de reformas, e por vezes demasiado efémeras. Portugal conheceu no séc. XX vários momentos de

¹⁰³ Cf. FAUSTINO, Manuel, «Evolução da tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC», *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercursões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal*, Associação dos Administradores Tributários, Portugueses, 1995, p. 43.

¹⁰⁴ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*, 1ª edição, Dom Quixote, Lisboa, 1989, p. 132. E ainda, do mesmo autor, «*A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado*», ...*op. cit.*, p. 17;

¹⁰⁵ V. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*,... *op. cit.*, pp. 443-571. De forma crítica, SCHMÖLDERS, Guter, «*Permanente Steurreform*», *Steuer und Wirtschaft*, vol. 48, (1971), pp. 37-45.

reforma fiscal, tendo cada um procurado corresponder essencialmente à realidade política e sócio- económica subjacente¹⁰⁶: a Reforma de 1922, a Reforma de 1929, a Reforma dos anos 60¹⁰⁷; a Reforma de 1988/89; a Reforma de 2000, implementada pela Lei n.º 30 –G /2000, de 29 de Dezembro; e no âmbito da chamada Reforma Fiscal Verde, a Reforma de 2015, a que corresponde as alterações introduzidas pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

Atendendo ao objeto do presente estudo propomo-nos a traçar as principais linhas informativas de cada uma destas reformas. Daremos igualmente nota de algumas alterações introduzidas pela recente LOE para 2016.

2. Evolução da tributação do rendimento pessoal no sistema fiscal português

2.1. Reforma fiscal de 1988/89

2.1.1. As determinantes da Reforma

Aquando da adoção da Reforma fiscal de 1988/89, mais conhecida por Reforma de Pitta e Cunha, as dificuldades pelas quais passava o sistema fiscal português eram patentes, dada a incapacidade do sistema nascido da reforma dos anos sessenta evoluir no sentido da modernidade e das exigências do desenvolvimento político e económico.

Para melhor ilustrar esta afirmação iremos apresentar as determinantes da reforma em

¹⁰⁶ Como sublinham António Joaquim de Carvalho e Mário Alberta Alexandre, “*uma reforma fiscal projetada sempre, de forma direta ou indireta, os seus efeitos na vida dos cidadãos e nas estruturas económicas e sociais dos países em que se incrusta*”, cf. *Aspectos Gerais do Sistema Fiscal*, Colóquio sobre o Sistema Fiscal, Comemoração do XX Aniversário do CEF, DGCI-MF, Lisboa, 1984, p. 105,

¹⁰⁷ Não vertemos a maior atenção para a reforma de 1922 e para a reforma de 1929. Contudo devemos referir que a primeira foi motivada pela situação político-económica do país, em pleno advento da 1ª República, após a 1ª Grande Guerra, em que propôs-se a substituição de um sistema fiscal arcaico por um sistema de tributação racional, no sentido de uma tributação real e progressiva do rendimento, dando-se um passo determinante para a unificação sistemática dos tributos, ainda que sem êxito aparente. A reforma do Estado Novo, de 1929, protagonizada por Oliveira Salazar, surpreendeu pelos seus resultados: inflectindo a filosofia da Reforma de 1922, assentou numa tributação simples, normal e proporcional do rendimento. Quanto à reforma dos anos sessenta iremos traçar breves considerações, mas não muito longas, uma vez que nos interessa particularmente o estudo do sistema fiscal atento ao modelo constitucional de 1976. Para uma visão completa sobre as reformas fiscais portuguesas v. AZEVEDO, Maria Eduarda, «As reformas fiscais portuguesas do séc. XX, um enfoque analítico», *Lusitana*, n.º 8 (2011), pp. 161 e ss.

dois enquadramentos distintos: um legal e outro constitucional¹⁰⁸.

2.1.1.1 O quadro legal antecedente

Inspirada por J.J. Teixeira Ribeiro, a Reforma dos anos sessenta seria a antecâmara para a adoção do imposto único sobre o rendimento pessoal, que a economia pouco desenvolvida e a administração fiscal incipiente da época não permitiram instituir. De facto, um dos objetivos da reforma era o gradual recuo dos impostos parcelares, procurando a transformação, no futuro, do imposto complementar em imposto único sobre o rendimento das pessoas singulares¹⁰⁹. Mantendo no essencial as categorias fiscais existentes, a reforma estabeleceu um esquema de impostos parcelares incidente sobre as diversas categorias de rendimentos articulado com um imposto complementar, de carácter pessoal, sobreposto ao conjunto global dos rendimentos já submetidos a impostos reais. E centrou-se no aperfeiçoamento dos métodos de determinação da matéria coletável, que passava a orientar-se pelo princípio da tributação do rendimento real e efetivo, especialmente na contribuição industrial e na contribuição predial urbana¹¹⁰. Pretendia-se desta forma a superação da tributação do rendimento normal e das várias formas de tributação obsoleta¹¹¹.

¹⁰⁸ Poderíamos aqui identificar ainda uma terceira determinante: o processo de integração na Comunidade Europeia. Contudo, na reforma da tributação do rendimento não se mostrou um factor preponderante, pois não estivemos submetidos a qualquer diretiva ou instrução comunitária neste aspeto, sendo a grande novidade introduzida no âmbito da tributação do consumo, com a adoção do IVA. Contudo, não pode ignorar-se que há uma certa tendência ao mimetismo fiscal, *i.e.*, o impulso para identificação dos sistemas por imitação, se tivermos em conta que todos os países da OCDE tinham então implantando o sistema de tributação do rendimento assente no modelo de tributação unitária. Cf. FAUSTINO, Manuel, «Evolução da tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC» ...*op. cit.*, p. 46.

¹⁰⁹ A ideia de J.J. Teixeira Ribeiro, ao fortalecer o elemento personalizador mediante o imposto complementar, fora a de evoluir o sistema de tributação do rendimento no sentido da unicidade. *Vide* «A reforma fiscal», ... *op. cit.*, p. 27, onde o autor afirma que o imposto complementar “*satisfaria todos os requisitos de pessoalidade tributária*”.

¹¹⁰ Autonomizou-se da contribuição predial rústica os lucros das explorações agrícolas, objecto do novo imposto sobre a indústria agrícola, o foi no entanto suspenso por tempo indeterminado. Cfr. SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, anotado, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1999, p.32; V. ainda a este propósito, nota nossa 41.

¹¹¹ Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99», 15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 73-87; Para uma reflexão mais profunda sobre o imposto complementar *v.* SANCHES, J.L. Saldanha, «O imposto complementar como imposto de rendimento», *Revista Jurídica*, n.º5 (1984), pp.185-219, em que curiosamente o autor se pergunta se aquele “*será o gérmen do futuro imposto sobre o rendimento, ou uma espécie em vias de extinção, caso se mantenha a tendência atual para a sua perda de importância*”.

Todavia, a reforma promissora de J. J Teixeira Ribeiro, não logrou o sentido desejado, assistindo-se a partir dos finais da década de 60 a um movimento que o mesmo designou de “contra-reforma” fiscal administrativa e legislativa. A primeira caracterizou-se por uma manifesta deficiência e insuficiência das estruturas dos serviços de finanças para executar a reforma, de tal modo que muitos funcionários se obstavam à aplicação dos princípios concretizadores da mesma e outros faziam dela um entendimento divergente. Mas foi a contra-reforma legislativa que teve maior repercussão. Na verdade, ensejou a introdução de várias modificações no regime dos diferentes impostos, através de diplomas transitórios¹¹², que sem atacarem declaradamente os princípios estruturantes que haviam servido de base à sua modificação, os desvirtuaram de facto, abrindo lacunas no sistema e impedindo a passagem às categorias antevistas pela reforma¹¹³.

Neste contexto, o sistema fiscal português no limiar da década de oitenta estava longe de satisfazer a ideia de uma boa estrutura tributária. Como bem refere P. Pitta e Cunha, “o regime desatualizou-se na sua própria morfologia”. Os impostos parcelares em vez de diminuir, aumentaram, e inclusive alguns, como o imposto profissional, receberam taxas progressivas, tendo-se constituído um verdadeiro imposto pessoal. O imposto complementar não via a sua importância crescer, acentuando-se o predomínio de uma “cedularização” crescente. Ao mesmo tempo que não se fizeram quaisquer esforços para a afirmação do sistema de “imposto principal” (em que a tributação parcelar opera por “conta” da principal), continuando a praticar-se a dedução das colectas dos impostos parcelares ao rendimento apurado para efeitos da tributação global. Acresce que, no âmbito dos métodos de

¹¹² Foram estes, o DL n.º 45 676, de 24 de abril de 1964, que deu nova redação a vários artigos do Código Administrativo, que com vista a adaptar o regime de impostos locais ao da reforma acabou por prejudicar a hierarquia de taxas estabelecida, adulterando assim a discriminação qualitativa dos rendimentos que se estabelecera; o DL n.º 46 496, de 18 de agosto de 1965, que determinou a suspensão transitória da execução das disposições relativas aos impostos sobre a indústria agrícola, suspensão essa que dada a sua duração por tempo indefinido, configurou uma subtração ao imposto do lucro das explorações agrícolas; e o DL n.º 48 316, de 5 de abril de 1968, ao alterar o “único” do artigo 54.º e ao aditar dois parágrafos ao artigo 114º do Código da Contribuição Industrial, negou a consideração como base indispensável para a tributação dos contribuintes, o grupo A da contribuição industrial. Cf. RIBEIRO, J.J. Teixeira, «A *contra-reforma fiscal*», Boletim de Ciências Económicas, vol. XI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra (1968), pp. 115-130, em esp. pp. 116, 112 e 124.

¹¹³ V. RIBEIRO, J. J. Teixeira, «A *contra-reforma fiscal*»,... *op. cit.*, pp. 115-130; XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99»,...*op. cit.*, p. 75; e ainda, PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*,... *op. cit.*, pp. 44-45.

determinação da matéria coletável, se volvia para formas de tributação com base em rendimentos presumidos. Deste modo, o sistema resultante do presente quadro legal, desprovido de coerência e adequação, configurava paradoxalmente um sistema fiscal antissistemático, que ditava a sua própria sentença de morte.

2.1.1.2 O quadro constitucional de 1976

Às razões vertidas no ponto anterior acresce uma razão de ordem constitucional: a imposição de uma fórmula de tributação tendencialmente unitária do rendimento.

De facto, a reforma fiscal de 1988/89 tem a sua origem num mandato expresso do texto constitucional. A Constituição de 1976 determinou, como vimos, no seu então artigo 107.º as características fundamentais do sistema de tributação do rendimento: um imposto sobre o rendimento pessoal, único e progressivo, que deve ter em consideração as necessidades e rendimentos do agregado familiar¹¹⁴, e a tributação separada das empresas, que deve basear-se no seu rendimento real, como aliás, tinha vindo a acontecer nos países industrializados e mesmos naqueles em situações intermédias de crescimento económico.

Enquanto o artigo 107.º da Constituição previa expressamente a necessidade de uma reforma fiscal sob os paradigmas da unicidade e progressividade do imposto sobre o rendimento, na ordem interna subsistia o sistema fiscal resultante da reforma dos anos sessenta, um sistema cedular-misto, caracterizado por impostos parcelares de natureza real e um imposto de sobreposição com características pretensamente pessoalizante¹¹⁵. Deparavámo-nos assim, com uma realidade sistémica desajustada ao quadro constitucional, em desconformidade, por omissão, com os seus imperativos de unicidade e progressividade. Impunha-se uma nova reforma fiscal.

2.1.2. Vectores da reforma

A Reforma de 1989/89 teve como principais linhas estruturantes a adoção no novo

¹¹⁴ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios estruturantes da Reforma fiscal, ...op. cit.*, pp. 22-23.

¹¹⁵ Cf. FAUSTINO, Manuel, «Evolução da tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC» *15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89, ...op. cit.*, pp. 43-44.

ordenamento tributário de um conceito patrimonial de rendimento e uma fórmula unitária de rendimento, o alargamento da base tributária e a redução da progressividade do imposto pessoal e ainda a introdução na tributação do agregado familiar do sistema do englobamento com divisão (quociente conjugal ou *splitting*). Ao nível do processo tributário podemos destacar uma aceitação plena do princípio do controlo judicial de todos os atos da Administração, como aliás já decorria do artigo 268.º da Constituição¹¹⁶. Estes aspetos consubstanciam o núcleo da Reforma de 1989/99 firmando, como refere Eduardo Paz Ferreira, “...a entrada na modernidade da fiscalidade portuguesa e (...), um quadro de referência essencial”¹¹⁷.

2.1.2.1. A concepção de rendimento – acréscimo

A opção de política legislativa mais marcante da reforma foi a adoção de uma nova concepção de rendimento. O CIRS acolhe expressamente uma concepção ampla da tributação do rendimento na perspetiva de acréscimo patrimonial ao determinar no seu artigo 9.º, n.º 1 alínea a) que as mais-valias são um “*incremento patrimonial*”¹¹⁸.

Ora bem, quanto a este ponto devemos referir que na construção do conceito de rendimento tributável a concepção do acréscimo patrimonial, contrapõe-se à concepção da fonte. A concepção da fonte atende apenas aos fluxos regulares de rendimento provenientes das diferentes categorias, *i.e.* apenas aos rendimentos que provêm de um qualquer direito ou que são emanados de um certo ativo ou de uma qualquer qualidade pessoal, e que constituem a

¹¹⁶ Como se poderá deparar o leitor atento não aprofundamos as medidas de processo tributário. Tal omissão é propositada. Uma referência aos inúmeros aspetos de direito objetivo tributário levar-nos-iam certamente, pela pertinência e complexidade da matéria, a transpor as delimitações da presente dissertação. Não obstante, veja-se sobre o alargamento das garantias dos contribuintes, MOTA, A. M. Cardoso, *A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1990, pp. 30-42; PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal, ...op. cit.*, pp. 207-209;

¹¹⁷ Cf. FERREIRA, Eduardo Paz, «Intervenção inicial do Presidente da Associação Fiscal Portuguesa», 15 anos da reforma fiscal de 1988/89, *...op. cit.*, pp. 16 e ss.

¹¹⁸ A hipótese de adotar uma *expediture tax* foi excluída desde logo pela CRF. Um dos argumentos dessa exclusão foi a tremenda dificuldade de transição que a passagem da tributação segundo o rendimento para a tributação segundo o consumo suscita. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99» *...op. cit.*, p. 75; Para uma leitura completa sobre a *expediture tax* v. KALDOR, Nicholas, *An expediture tax*, Gregg Revivals, Hampshire 1993.

base da tributação dentro de um determinado período¹¹⁹.

Esta concepção corresponde ao que a doutrina italiana designa por *rendimento-produto*, no sentido de ser um rendimento que tem na sua origem a atividade do sujeito passivo ou, em alternativa, uma fonte produtiva de carácter patrimonial, com exclusão dos incrementos patrimoniais baseados na alienação de bens pelo contribuinte e que, por isso, não são frutos do seu património¹²⁰. Se virmos atentamente, este conceito aproxima-se da noção de frutos estabelecida no artigo 212.º do Código Civil¹²¹. Como nos explica J.L. Saldanha Sanches, “o rendimento advém de uma coisa ou de certa realidade económica, sem que a percepção do mesmo afecte a situação existente quanto à titularidade da coisa ou do ativo financeiro que produz o rendimento”¹²². O rendimento é produzido por uma coisa que é objecto da relação tradicional de propriedade ou por uma certa realidade económica, ou por força de uma determinada qualidade pessoal (v.g. depósito, ação, quota de sociedade, contrato de trabalho), sem que a percepção do mesmo, como vimos, afecte a situação existente quanto à titularidade da coisa ou à capacidade para produzir rendimentos de qualquer dessas realidades. Em todos estes casos há uma fonte que mantém a substância da coisa de modo a garantir a possibilidade de renovação do rendimento¹²³. Porém, a esta concepção de rendimento é inerente a existência de zonas de não tributação (v.g. no sistema britânico, estreitamente ligado à teoria da fonte, se uma advogado tivesse abandonado a profissão, os rendimentos que recebesse depois do abandono não seriam tributados, pois já não caberia na categoria respetiva, nem em qualquer outra¹²⁴).

Já na concepção de rendimento-acrécimo patrimonial construída por Shanz-Haig-

119 V.g. a renda produzida por um prédio, os lucros obtidos por uma sociedade, a retribuição resultante de um contrato de trabalho. Constituem todos eles formas de relação e direitos sobre bens que permitem que, da sua gestão normal, sem alienação, resulte um fluxo regular de rendimentos que constitui um produto, um resultado normal da existência de direitos sobre os bens. Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, ...op. cit., p. 37.

¹²⁰ Na doutrina italiana, sobre a concepção de rendimento-produto v. LUPI, Raffaello, *Diritto Tributario – Parte Speciale, La determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè Editore, Milão, 1992, pp.13-14, como também, BORIA, Pietro, *Il sistema tributario*, UTET Giuridica, Torino, 2008 p. 192 e ss.

¹²¹ Diz-nos o artigo 212.º do Código Civil que “considera-se fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância”.

¹²² Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, ...op. cit., p. 37.

¹²³ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*,...op. cit., p. 220.

¹²⁴ Cf. *Idem*,... p. 299, nota 579.

Simons¹²⁵, ao lado do rendimento regular que advém de uma fonte, atende-se também aos resultados de mais-valias e, de um modo geral, às receitas irregulares e ganhos fortuitos suportados por qualquer elemento do património do sujeito, abrangendo-se na base da incidência todo o aumento do poder aquisitivo¹²⁶. Este conceito de rendimento se desinteressa do modo como o mesmo é adquirido, e como tal, se preocupa apenas com as consequências da sua aquisição. Assim, a avaliação do património do sujeito passivo há-de ser determinada matematicamente pela seguinte operação¹²⁷:

$$R = (V^2 - V^1) + C$$

i.e., pelo cálculo da diferença entre o valor dos seus bens no início e no fim do período tributário (um ano - entendido como a extensão tradicional de periodizar os rendimentos de um certo sujeito económico e, conseqüentemente, de proceder à liquidação da sua dívida fiscal nos impostos que incidem sobre rendimentos periódicos¹²⁸), acrescentando a esta diferença o valor do consumo realizado no mesmo período pelo mesmo sujeito, pois além de ter adquirido bens duradouros que vão aumentar o seu património, o sujeito passivo também adquiriu bens consumíveis.

Apesar da coerência e adequação deste conceito de rendimento tributável, concordamos com J.L. Saldanha Sanches quando afirma que ainda assim “*se depara com algumas dificuldades de aplicação, atendendo à inexistência de uma obrigação legal de registo ou avaliação do património, no caso das pessoas singulares*”¹²⁹. Não obstante, reconhecemos que o conceito de acréscimo patrimonial é a única forma de obter uma

¹²⁵ Sobre o conceito de Schanz, v. HOLMES, Kevin, *The concept of income – A multidisciplinary analysis*, Doctoral series, Amsterdam, 2001. Esta concepção é reelaborada por Haig e depois por Simon, de acordo com a filosofia política que privilegia os aspetos da equidade fiscal. Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal, ...op. cit.*, p. 37.

¹²⁶ Cf. SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, anotado, ... *op. cit.*, p.32.

¹²⁷ Sendo R, igual a rendimento, V¹ o valor do património no início do ano, V² o valor do património no fim do ano e C o consumo total do período.

¹²⁸ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, pp. 221-222.

¹²⁹ Cf. *Idem*, ... p. 223.

percepção quase exata sobre o que é rendimento, atendendo à impossível definição pura deste conceito. É certo que, se numa esfera de direitos e obrigações, *rectius*, num património, de uma pessoa singular ou coletiva, se verifica um acréscimo de bens possuídos mais os que foram objeto de um consumo improdutivo, há um determinado rendimento. Claro que, ainda que partindo de um conceito amplo, o legislador pode sempre excluir determinados acréscimos que considere que não devem ser tributados, em sede de não tributação ou isenção fiscal¹³⁰.

2.1.2.2. Tributação unitária

Como decorre da exposição de motivos do CIRS, a principal inovação da Reforma de Pitta e Cunha residiu na substituição do sistema misto de tributação, que vigorava até então, com preponderância dos elementos cedulares, pela fórmula de tributação unitária, o que significava que as pessoas singulares seriam tributadas nos seus rendimentos pessoais por um só imposto, o IRS.

Este sistema não era algo novo na maioria dos países¹³¹. O modelo de imposto único era então corrente nos países industrializados, dando tradução ao pensamento dominante na doutrina fiscal do pós-guerra, decorrente de uma tendencial mudança de concepções sobre o papel do Estado na economia¹³². Na ordem interna essa transformação era ditada, como vimos, pela necessidade de ajustar o regime de tributação de rendimento ao preceituado na lei fundamental, que já determinava o objetivo de tributação unitária desde 1976, e pelas próprias circunstâncias político-económicas da época, que tornaram o regime decorrente da reforma de sessenta incapaz de fazer face às necessidades do um país em transição política, marcado pela conjuntura da Revolução de Abril.

¹³⁰ Veja-se v.g. o artigo 12º, n.º2 do CIRS. Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, ...*op. cit.*, p. 224.

¹³¹ Como aponta Paulo de PITTA E CUNHA, ao tempo da criação da Comissão de Reforma Fiscal (1984), essa substituição já se havia operado na Bélgica (1963) em Itália (1973) e em Espanha (1978). Entre os países da OCDE, Portugal era o derradeiro portador da fórmula dualista, posição que partilhava, no plano extra-europeu, com alguns países da América Latina, o Egito, a Síria e o Líbano. Cf. «As grandes linhas de reforma fiscal», *15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89*, ... *op. cit.*, p. 20.

¹³² Sobre estas concepções v. MUSGRAVE, Richard, «A situação actual da teoria da tributação», *Fisco*, n.º 12/13 (1989), p. 3.

A densificação formal do sistema fiscal através da unificação da tributação do rendimento das pessoas singulares (e também coletivas) ocupou o esforço central da reforma fiscal. O código do IRS, aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de novembro, vem substituir o código do imposto complementar, do imposto profissional, do imposto de capitais, da contribuição predial e o imposto sobre a indústria agrícola. Passamos assim de um código e um imposto para cada grupo de rendimento pessoal a um único código e um único imposto para um único rendimento.

Ainda assim, esse rendimento global não irá prescindir de uma consideração analítica quanto à sua proveniência ou natureza, que como descreve Paula de Pitta e Cunha se traduz numa “*reminiscência do tratamento separado, que no anterior sistema se fazia em cédulas diferenciadas até final*”¹³³

Logo no n.º 1 do seu artigo 1º, sob a epígrafe “base do imposto”, o CIRS enumera as categorias de rendimentos correspondentes à incidência real, que aquando da aprovação do código eram nove: a categoria A, constituída pelos rendimentos do trabalho dependente, a B do trabalho independente, a C pelos rendimentos comerciais e industriais, a D pelos rendimentos agrícolas, a E pelos rendimentos de capitais, a F pelos rendimentos prediais, a G pelas mais – valias, a H pelas pensões e a categoria I pelos rendimentos provenientes dos vários tipos de jogos de azar admitidos por lei.

Daqui decorre que de entre as várias formas possíveis de construir o modelo¹³⁴, o

¹³³ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo, «A reforma fiscal: unicidade do imposto e as taxas», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 48, III (1988), p. 685.

¹³⁴ Não podemos esquecer que o objectivo de tributar a universalidade do rendimento pode ser conseguido mediante a utilização de duas técnicas fiscais alternativas: por um lado, mediante a elaboração de um catálogo das possíveis receitas, quer através da sua enumeração sucessiva, como sucede no § 2 do *Einkommensteuergesetz*, quer através da sua previsão em separado, com recurso ao sistema de categorias - esta corresponde no essencial à opção do sistema britânico que influenciou em muito a nossa reforma, marcado por uma crescente articulação entre cédulas (*schedules*) e uma crescente personalização da sua incidência, muito semelhante ao desenvolvimento do nosso sistema da década de 60 – por outro lado, mediante a técnica da cláusula geral, eventualmente acompanhada por enumerações exemplificativas de receitas, deixando-se à jurisprudência o papel de determinar, caso a caso, as fronteiras efetivas do conceito - é o caso do *Federal Income tax*. Esta última parte de uma concepção ampla de rendimento, estabelecendo uma previsão-síntese da realidade global, para depois caracterizar e dar um regime particular a certas categorias do mesmo. Assim, as particularidades de cada forma específica de receita não destroem a unidade do sistema. V. DAVIES, F.R., *Introduction to Revenue Law*, Sweet & Maxwell Ltd, London, 1980, pp.35-37. Na nossa doutrina, SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, ...*op. cit.*, p. 46. Sobre os resultados da aplicação da técnica da cláusula geral nos EUA v.

legislador fiscal optou por uma concepção cedular no modo de tipificar o rendimento tributável.

O rendimento é definido a partir de categorias ou cédulas compostas por rendimentos distintos quanto à sua proveniência ou natureza. O modelo adoptado procura desta forma englobar todos os (tipos de) rendimentos da pessoa singular mediante a criação dos chamados tipos funcionais¹³⁵ que integram no seu âmbito de previsão todas as possíveis construções contratuais que possam ter como consequência a percepção de rendimentos¹³⁶.

Esta divisão em categorias, para alguns autores, como é o caso de José Xavier de Basto, não prejudica o tratamento unitário ou sintético da matéria coletável¹³⁷. Para estes, esse tratamento unitário reflete-se concretamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas, uma vez que os rendimentos ainda que determinados de acordo com as suas diferentes origens vão ser considerados globalmente na aplicação de uma única tabela de taxas, sem distinções¹³⁸. No entendimento de José Xavier de Basto muito dificilmente a lei fiscal poderia descansar à sombra de uma definição de rendimento por compreensão e não por extensão. Como afirma o autor “...a definição a que se chegasse, por muito curada que fosse, nunca dispensaria a definição analítica, que distingue os vários tipos ou categorias de rendimento a tributar”¹³⁹.

Esta não é uma opção isenta de críticas. Para alguns foi uma escolha pouco feliz¹⁴⁰.

De acordo com o artigo 104º, n.º1 da Constituição Portuguesa o imposto sobre o rendimento pessoal deverá ser único e portanto deverá tributar o rendimento de forma compreensiva, sem exclusões. Ora, não é este o caso da técnica de previsão normativa baseada

GRAETZ, M. J./ SCHENK D. H., *Income Taxation – principles and policies*, Foundation Press, New York, 1995, pp. 106 – 108.

¹³⁵ Alberto Xavier distingue entre tipos estruturais que se caracterizam por se moldarem essencialmente pela estrutura do negócio jurídico independentemente do resultado e os tipos funcionais que se caracterizam por atenderem principalmente ao resultado económico do negocio. Cf. XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*,...*op. cit.*, p. 180;

¹³⁶ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, ...*op. cit.*, p. 45.

¹³⁷ No mesmo sentido, v. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ...*op. cit.*, p. 42.

¹³⁸ Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquido*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, p. 28.

¹³⁹ Cf. *Idem*,... p. 24.

¹⁴⁰ Neste sentido, SANCHES, J.L. Saldanha, «O conceito de rendimento do IRS»,...*op. cit.*, p. 36.

na diferenciação cedular do rendimento, o que equivale a dizer que ficou por executar o mandato constitucional da criação de um imposto único sobre o rendimento¹⁴¹. Considerando o estatuído no n.º 1 do artigo 104º da Lei Fundamental, a técnica de previsão normativa a utilizar deveria ser orientada no sentido de evitar qualquer tipo de exclusões não intencionais e, dentro da medida do possível, situações de discriminação negativa, desigualdades e ineficiências.

Entre as razões que justificaram a manutenção de características analíticas na tributação do rendimento das pessoas singulares encontra-se o princípio da legalidade e da tipicidade fechada, dominante na doutrina¹⁴². O legislador procura, cédula por cédula, alínea por alínea, definir de forma taxativa e exaustiva as realidades tributárias¹⁴³. Repare-se por exemplo no teor do artigo 2º do CIRS, que nos refere que “*consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular*”, procedendo de seguida à delimitação das fontes das remunerações e a uma quase que eterna enumeração exemplificativa das remunerações. Será isto o mais apropriado?

Faz aqui todo o sentido mobilizar o princípio “*entia non sunt multiplicanda praeter necessitatem*”. Como afirma J. L. Saldanha Sanches ignora-se a ideia de obtenção de uma densidade óptima da previsão normativa¹⁴⁴. Esta preocupação (quase que patológica) de se estabelecer previsões demasiado casuísticas e a sua aplicação literal conduzem a decisões antissistemáticas fonte de uma permanente insegurança jurídica¹⁴⁵. De uma coisa temos a certeza, o sujeito passivo procurará sempre reduzir a sua carga fiscal. E mesmo havendo recurso aos métodos indiciários pela Administração Fiscal sempre que não se possa basear a existência de uma obrigação fiscal nos elementos fornecidos pelo sujeito passivo, a ausência de uma previsão legal genérica de tributação de rendimento cria necessariamente distorções no

¹⁴¹ Como salienta J. L. Saldanha Sanches, cfr. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, pp. 298-299.

¹⁴² Segundo Alberto Xavier a tipicidade no direito fiscal aparece como expressão do princípio da legalidade e compreende as características de *numerus clausus*, exclusividade e determinação, não sendo admissível na previsão normativa qualquer forma de construção dos factos tributários que não conduza à aplicação meramente dedutiva da mesma. Cf. ALBERTO, Xavier, *Manual de Direito Fiscal I...op. cit.*, pp.118-124.

¹⁴³ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, «O conceito de rendimento do IRS», *Fiscalidade*, n.º 7/8 (2001), p. 37.

¹⁴⁴ Cf. *Idem...*pp. 36-37.

¹⁴⁵ Cf. *Idem...*p. 38.

modo geral de tributação – é o caso da tributação dos rendimentos ilícitos, em que se está a conceder em “flagrante contradição axiológica”¹⁴⁶ um privilégio fiscal a um comportamento reprovável¹⁴⁷.

Não obstante, ainda que se siga a posição *supra* vertida segundo a qual a divisão em categorias não põe em causa a unicidade do sistema, entendemos que a concepção unitária do IRS tem rupturas visíveis e graves falhas na execução do mandato constitucional da criação de um imposto único – aliás diríamos que a adoção de uma concepção cedular será uma das falhas menos graves, ou melhor dito, nem sequer se configurará como uma falha, mas simplesmente como uma opção pouco adequada. Basta olharmos para as exceções consagradas ao princípio da unicidade, logo aquando da aprovação do CIRS em 1988, em especial a existência de taxas liberatórias, essas sim graves falhas, que ao submeterem certos rendimentos a um tratamento fiscal separado colocam em causa não só a unicidade do sistema, mas também a imposição constitucional de progressividade, matéria à qual prestaremos as melhores atenções adiante¹⁴⁸.

2.1.2.3. Redução das taxas e alargamento da base tributável

A reforma fiscal portuguesa inseriu-se na vaga de fundo que inspirara as reformas fiscais dos principais países industrializados: a BB-RR (*broadening the base, reducing the rates*)¹⁴⁹.

¹⁴⁶ Seguindo de perto a posição de J.L. Saldanha Sanches, cfr. SANCHES, J.L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, pp. 306-309.

¹⁴⁷ A jurisprudência do Supremo Tribunal dos EUA vai no sentido de tributar tanto os rendimentos legais como os ilegais para eliminar a incongruência de tributar os rendimentos lícitos perante a imunidade fiscal dos rendimentos ilícitos. O Internal Revenue Code, na sua secção 61 refere claramente: *all income of whatever source derived* (todo o rendimento proveniente de qualquer origem). Cf. BREIA DE MATOS, Jorge Manuel Araújo, *Tributação de rendimentos ilícitos ou actos ilícitos*, III Curso de pós-graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, disponível em < www.cije.up.pt>, [consultado a 31 de março de 2016]. Sobre a tradição portuguesa quanto à tributação de atividades ilícitas v. GOMES, Nuno de Sá, «Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das actividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios», *XX Aniverário do Centro de Estudos Fiscais*, Centro de Estudos Fiscais, vol. II, Lisboa, 1983, pp. 711-757.

¹⁴⁸ V. Cap. III, ponto 1.1.1.

¹⁴⁹ Por exemplo nos EUA, em meados dos anos 80, as taxas máximas do imposto sobre o rendimento pessoal situavam-se nos 28%. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99»,...*op. cit.*, p. 85;

Comecemos pela redução das taxas. Porquê esta tendência?

Há várias explicações, mas diríamos que todas elas nos levam às mudanças de concepções de política económica em torno do recuo do intervencionismo que marcaram a década de setenta. A ideia dominante nos anos sessenta de que o imposto progressivo sobre o rendimento reunia as características de um sistema fiscal óptimo e assumia, utilizando as palavras de Joseph Schumpeter, “*a forma mais pura e mais harmoniosa do ponto de vista jurídico e técnico do pensamento fiscal*”¹⁵⁰, é confrontada com uma realidade inversa: a insatisfação geral quanto ao arrastamento dos contribuintes para escalões mais elevados da tributação individual por efeito da não neutralização da inflação e os efeitos nocivos de uma progressividade exagerada em relação ao incentivo ao trabalho, à poupança e ao investimento, ou melhor dizendo, a pura concretização empírica da “Curva de Laffer”¹⁵¹. Ao mesmo tempo, alguns economistas, entre os quais James Mirrlees, partindo de premissas de índole económico-social, afirmam que altos níveis de progressividade na tributação do trabalho criam um efeito de substituição do trabalho por ócio, de onde resulta uma redução da oferta de mão-de-obra, uma espécie de *deadwight loss*¹⁵². Tudo isto levou à afirmação de sistemas com uma significativa redução da progressividade para o rendimento pessoal e a compensação da perda de receitas daí resultantes com o alargamento da base tributável, e mesmo em alguns casos, a defesa de sistema fiscais alternativos, onde os impostos sobre o rendimento teriam uma importância reduzida¹⁵³.

¹⁵⁰ Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios estruturantes da Reforma fiscal*,...*op. cit.*, p. 25.

¹⁵¹ Arthur Laffer demonstrou na década de 70, através de uma representação gráfica (a “Curva de Laffer”), que a partir de um determinado ponto de tributação o Estado começa a perder receita. Se procedermos à leitura desta curva concluímos que a receita de um imposto aumenta mais rapidamente enquanto a sua taxa é baixa. À medida que a taxa vai aumentando as receitas também aumentam, sendo que será assim até se atingir uma determinada taxa, óptima, que permite a arrecadação do máximo de receitas fiscais com o imposto. Ultrapassada essa taxa, as receitas de imposto não continuarão a aumentar, mas antes decrescem. Uma taxa 100%, tal como de 0% não permitirá arrecadar qualquer receita: desincentivará a produção e o consumo, ao mesmo tempo que incitará à emigração e à fraude. Cf. MURPHY, Richard, *A Flat Tax for the UK? The Implications of Simplification*, ACCA Discussion Papers, 2006, p. 36; ARTHUR, B. Laffer, *The Laffer Curve: Past, Present and Future*, Heritage Foundation: Policy Reserach & Analysis, 2004, disponível em<<http://www.heritage.org>> [consultado a 4 de Jan. de 2016].

¹⁵² V. por todos, MIRRLEES, James A., trad. VIÑUELA DIAZ, Julio, *Diseño de un sistema tributario óptimo: informe Mirrlees*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2013, pp. 55 e ss.

¹⁵³ Como exemplo paradigmático desta política temos a reforma do presidente Reagan, com a criação de uma *income tax* apenas com dois escalões de rendimento e a eliminação de grande parte das deduções até então aceitáveis. Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1998,

Destarte a CRF de 1988/89 optou pelo abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais do imposto sobre o rendimento. Atendendo a objetivos de promoção do desenvolvimento e procurando evitar taxas dos impostos inaceitavelmente altas¹⁵⁴, fixou a taxa marginal mais elevada nos 40% - nada que se compare com as taxas marginais praticadas anteriormente, muito mais elevadas. Pois se, por um lado, as referências constitucionais à repartição igualitária como finalidade do sistema fiscal apontavam para uma estrutura de taxa progressiva do nosso sistema fiscal - exigência explícita, aliás, como vimos na configuração do imposto pessoal sobre o rendimento-, por outro lado, não eram proibitivas de uma orientação que correspondia a uma atenuação da incidência¹⁵⁵.

Em contrapartida da redução das taxas, assistimos a um *movimento de alargamento da base tributável*. Este alargamento decorreu desde logo da adoção de uma concepção ampla de rendimento, enquanto rendimento - acréscimo, que como referimos, procura abranger todo o aumento do poder aquisitivo na base da incidência¹⁵⁶.

Este alargamento aparece também como consequência necessária do sentido de globalidade que caracteriza a incidência pessoal do IRS, na qual se inserem todas as potenciais pessoas singulares, incluindo contribuintes que estavam excluídos até então do campo de tributação (o caso das pessoas que se dedicavam à agricultura, desligadas da tributação do rendimento, dos funcionários públicos e os servidores do Estado em geral, que à luz do anterior sistema também se encontravam em regime de isenção do imposto profissional¹⁵⁷).

Ainda neste sentido de globalização ou generalização objetiva e subjetiva do imposto e a par das preocupações de racionalização do sistema e distribuição equitativa da carga

pp. 22-23. V. sobre este assunto, HERBER, Bernard, P., «La Economía Política de la Reforma Fiscal: Reciente Experiencia Americana», Hacienda Pública Española, nº 100 (1986) pp. 73 -88.

¹⁵⁴ Repare-se que em Portugal as taxas de imposto complementar chegaram a atingir os 80%, e se contarmos com os adicionais vigentes e com a acumulação parcial com a tributação cedular, geraram níveis de incidência efetiva claramente superiores a 90%. Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal, ...op. cit.*, p. 115

¹⁵⁵ O critério da tributação progressiva é assegurado pelo quadro de taxas e reforçado pela consagração de abatimentos e deduções à colecta, de que beneficiariam os titulares de baixos níveis de rendimentos. Cf. SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), anotado...op. cit.*, pp. 43-45.

¹⁵⁶ Cf. MOTA, A. M. Cardoso, *A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC),...op. cit.*, p. 25.

¹⁵⁷ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal, ...op. cit.*, p. 115.

fiscal¹⁵⁸, procurou-se uma limitação do âmbito dos benefícios fiscais que se traduzem no elevado peso das chamadas despesas fiscais¹⁵⁹, em termos de se reduzir o potencial de receita recebida pelo Estado, e também por se gerarem discriminações entre contribuintes que vão contra os ideais de equidade horizontal¹⁶⁰.

2.1.2.4. Quociente conjugal

Em sentido oposto à corrente mundial no sentido da tributação separada¹⁶¹, a CFR 1988/99 optou pela tributação conjunta do agregado familiar, essencialmente por motivos de ordem constitucional e a despeito de fortes argumentos no sentido da tributação separada, solução para a qual se inclinaram vários membros. Esta solução foi no encontro da interpretação generalizada, mas não unânime, de que a referência aos rendimentos e às necessidades do agregado familiar no n.º1 do artigo 104º da Constituição da República seria impeditiva de um sistema de tributação separada obrigatória¹⁶².

Não nos parece ser este o melhor entendimento. Como já foi enunciado, não se afigura constitucionalmente obrigatória a tributação unitária dos contribuintes casados, nem tão pouco a separada, tudo se remete a uma questão de opção. Não nos querendo repetir, concordamos com o que nesta sede é dito por J. Gomes Canotilho e Vital Moreira, quando defendem que é possível a instituição de um imposto de incidência individual no caso dos contribuintes casados, levando, apesar disso, em conta a condição económica familiar (artigo 104.º n.º1 e

¹⁵⁸ Cf. MOTA, A. M. Cardoso, *A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)*,...*op. cit.*, *loc. cit.*

¹⁵⁹ Acerca desta ideia de despesa fiscal v. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 381.

¹⁶⁰ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*, ...*op. cit.*, *loc. cit.* Sobre os efeitos nocivos do benefício fiscal v. SANCHES, J.L. Saldanha, *Justiça Fiscal*, FFMS, 2010, pp. 48 – 52.

¹⁶¹ A tributação conjunta havia sido abandonada pela Dinamarca em 1970, pela Suécia em 1971, pela Áustria e pela Holanda em 1973, pela Itália e pela Finlândia em 1976 e em certos países proporcionaram-se regimes de opção pela tributação separada, como por exemplo, o Reino Unido em 1972, a Bélgica em 1975 e a Irlanda em 1980. Já na República Federal da Alemanha e nos EUA adoptou-se como sistema comum com divisão do rendimento. Na França e no Luxemburgo, optou-se pela forma do “quociente familiar”. Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*, ...*op. cit.*, p. 93.

¹⁶² Neste sentido v. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99»...*op. cit.*, pp. 77-78;

artigo 67º, n.º 2 alínea f))¹⁶³.

Todavia, e voltando à CRF de 1988/89, o reconhecimento de que a aplicação do sistema de tributação conjunta sem ajustamentos viria a redundar no efeito contrário ao pretendido e, portanto, no agravamento do imposto incidente sobre o conjunto dos rendimentos, os quais seriam mais levemente tributados se o fossem isoladamente,¹⁶⁴ levou à implementação do sistema de englobamento com divisão segundo a técnica do quociente conjugal ou *income splitting*.

Com efeito, consta do preâmbulo do CIRS, tal como aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 -11, que a adoção deste sistema de *splitting* deveu-se mormente a “*considerações de justiça fiscal*” (atenuação da progressividade resultante do englobamento dos rendimentos) “*de respeito por uma posição de igualdade dos cônjuges*” (que contribuem, qualquer que seja o regime matrimonial de bens para a conservação e valorização do património familiar) e de “*aproximação no tratamento dos agregados familiares assentes no casamento e de uniões de facto, em que a tributação seria separada*”.

Na sua configuração original o quociente conjugal era materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade (cfr. artigo 13.º da nossa Constituição). Vigorava um modelo mitigado. Só se aplicaria o quociente conjugal na sua forma pura caso nenhum dos cônjuges auferisse a totalidade ou quase totalidade (mais de 95%) do rendimento englobado, caso em que, em lugar da divisão por 2, se fixava um factor inferior de 1.90. Consequentemente, em 1996, por se reconhecer que este modelo mitigado afrontava o princípio da igualdade, foi substituído por um sistema de quociente conjugal puro¹⁶⁵.

Este sistema de *splitting* restringe a divisão do total dos rendimentos familiares aos membros a quem incumbe a direção do agregado familiar: os cônjuges. Verifica-se, como

¹⁶³ Cf. GOMES CANOTILHO, J. J./VITAL MOREIRA, Constituição da República Portuguesa: anotada...*op. cit.*, p. 1100. Com a mesma opinião e ainda a este propósito v. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*,... *op. cit.*, pp.156-158; PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*...*op. cit.*, pp. 136-137.

¹⁶⁴ Cf. GOMES CANOTILHO, J. J./VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa: anotada*,...*op. cit.*, pp. 1098-1100.

¹⁶⁵ Cf. SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, anotado...*op. cit.*, p.373.

refere J. Casalta Nabais, uma neutralização fiscal do casamento¹⁶⁶. Como nos explica Paulo de Pitta e Cunha, supõe-se que o casal, tratado como uma única unidade contributiva, partilha em partes iguais o rendimento por esta produzido, sendo o imposto como que pago duas vezes sobre metade do rendimento conjunto, o que permite manter uma única tabela de taxas, mas moderar a intensidade da incidência em relação ao rendimento familiar¹⁶⁷

Deste modo, e como já deixámos assente, o *splittíng* é apenas uma das possíveis vias de concretização da exigência constitucional que proíbe que os casados sejam discriminados face aos solteiros. Mas não nos podemos esquecer que a adoção desta concreta técnica fiscal só permite a efetiva tutela jurídico-fiscal da família sempre que complementada por normas que determinem o *quatum* da tributação de modo a evitar essa discriminação desfavorável, e portanto, que as pessoas passem a pagar mais imposto pelo facto de constituírem família¹⁶⁸. Uma plena concretização do preceituado no artigo 104.º, n.º1, *in fine*, da Constituição (ou seja, a consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar) passa inevitavelmente, seja a opção uma tributação conjunta, seja uma tributação separada, pela não tributação do mínimo de existência conjugal ou familiar e a dedução dos encargos com os sustentos dos dependentes¹⁶⁹, como aliás já referimos *supra*.

2.2. A chamada reforma fiscal de 2000¹⁷⁰

2.2.1. Contexto e objectivos fundamentais

Com a introdução do IRS pela reforma de 1988/89 deu-se um passo importantíssimo

¹⁶⁶ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição,... *op. cit.*, p. 155.

¹⁶⁷ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal*, ...*op. cit.*, p. 122.

¹⁶⁸ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição,... *op. cit.*,...*loc. cit.*

¹⁶⁹ O artigo 80º, n.º1 al. c) da redação inicial do CIRS previa já um regime de deduções correspondentes a cada membro do agregado familiar.

¹⁷⁰ A qualificação de verdadeira reforma fiscal não deixa de ser questionável. Alguns autores, com os quais concordamos apontam-lhe a ausência dos atributos essenciais de uma reforma, como a inovação de princípios fundamentais, o enquadramento sistemático, a coerência lógica, entre outros. Neste sentido, v. por todos, CARDONA, Maria Celeste, «Uma Política Fiscal para o Século XXI: Contributos para uma Reforma», *Fisco*, n.º 97/98, (2000), p. 24 e ss. Em sentido oposto, considerando-a uma verdadeira reforma v. MÁXIMO DOS SANTOS, Luís, «A Reforma da tributação do rendimento de 2000: o reforço do carácter unitário do IRS e a tributação das mais-valias mobiliárias», *Fisco*, n. 99/100, (2001), p. 20.

no sentido da modernidade, aproximando o sistema fiscal português dos sistemas mais evoluídos da época. Aliás, arriscamo-nos a afirmar que esta terá sido a única e verdadeira reforma do sistema fiscal português, não querendo todavia desvirtuar a Reforma de Teixeira Ribeiro desenvolvida nos anos 60, sem a qual não teria sido possível tal evolução.

Mas a verdade é que não há reformas perfeitas. Pois não sendo o Homem um ser perfeito muito dificilmente o serão as obras deste. E a Reforma Fiscal de 1988/89 não foi exceção. Bem sabemos que a concretização dada ao modelo constitucional nos anos 80 não foi a melhor, nem isenta de críticas, designadamente em virtude do excessivo recurso a taxas liberatórias para a tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias¹⁷¹. Mas sabemos também que as muitas modificações introduzidas ao sistema fiscal, na expectativa de o melhorarem, acabaram por o piorar.

Ora, com o decurso do tempo o futuro veio a revelar aspetos menos bem sucedidos daquela Reforma. Assistiu-se a uma insuficiência de algumas das soluções consagradas em oitenta (principalmente no plano da tributação do património¹⁷²), conjugadas com o deficiente funcionamento da fiscalização e do cumprimento pelos contribuintes das respectivas obrigações, resultado da falta de instrumentos jurídicos e operacionais adequados a propiciar à administração fiscal um combate eficaz à fraude e evasão fiscais. Além do mais, relativamente cedo os problemas orçamentais começam a fazer sentir sinais de insatisfação. Em 1993, Portugal estava em recessão e o défice do sector público administrativo atingia o valor de 7% do PIB¹⁷³.

Neste quadro o XVI Governo Constitucional criou pelo Despacho n.º 3140/2000 de 9 de fevereiro a chamada Estrutura de Coordenação da Reforma Fiscal (ECORFI) para o desenvolvimento de um conjunto de medidas a tomar no domínio da tributação e do combate à fraude fiscal. Dos diversos estudos, relatórios e outros contributos desta Estrutura de

¹⁷¹ Assunto do qual nos ocuparemos no capítulo seguinte.

¹⁷² Luís Máximo dos Santos aponta que a tributação autárquica não esteve à altura do impulso reformador que era necessário, desde logo porque nunca foi possível aprovar o Código das Avaliações, peça essencial para o seu sucesso. Cf. MÁXIMO DOS SANTOS, Luís, «Os desenvolvimentos posteriores à reforma fiscal de 1988/89» *15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89, ...op. cit.*, pp. 56- 60.

¹⁷³ Dados apresentados conforme ECORFI, Relatório final e Anteprojectos, Centro de Estudos de apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002, p. 20.

Coordenação da Reforma Fiscal veio a resultar a proposta de alteração do CIRS (e de outros diplomas¹⁷⁴) aprovada pela Lei n.º 30 –G /2000, de 29 de Dezembro. O propósito reformador desta Lei estendeu-se a várias áreas da fiscalidade, tendo em vista a prossecução de um conjunto vasto de objectivos de justiça tributária, de que cumpre destacar o reforço do carácter unitário do imposto, o alargamento da base tributável, a personalização de deduções e racionalização de benefícios¹⁷⁵. Quanto às principais alterações no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares, entre outras, devemos mencionar a fusão de três categorias de rendimentos, reduzindo-as para o número de seis, a criação do regime simplificado de tributação, um novo figurino da tributação das mais-valias, a criação de uma tributação autónoma e ainda a solução do problema das uniões de facto.

2.2.2 As principais alterações introduzidas pela Lei n.º 30 –G /2000

2.2.2.1. Redução do número de categorias

A alteração de maior repercussão na estrutura do CIRS foi a fusão numa única categoria dos rendimentos que se distribuía pelas categorias B (rendimentos de trabalho independente), C (rendimentos comerciais e industriais) e D (rendimentos agrícolas). Até então o tratamento diferenciado das profissões livres relativamente às atividades empresariais era de algum modo uma tradição na fiscalidade portuguesa. Já na reforma dos anos 60 esses rendimentos eram tributados por dois impostos diferentes, como vimos, o imposto profissional e a contribuição industrial. E aquando da criação do IRS com a Reforma de 1988/89 os rendimentos dos profissionais livres e dos empresários em nome individual constituíram duas categorias de rendimentos diferentes: a categoria B, para os rendimentos do trabalho independente e a categoria C para os rendimentos comerciais e industriais.

Pela primeira vez na história da fiscalidade portuguesa as atividades profissionais independentes passaram a ser consideradas no mesmo plano das atividades comerciais e

¹⁷⁴ Como o CIRC, os EBF, a LGT, os ETAF e o CPPT.

¹⁷⁵ Para mais desenvolvimentos, v. FERNANDES, Ricardo Sá/ MOURA, Joaquim Pita, *Uma Reforma Inadiável*, 1ª edição, Celta Editora, Oeiras, 2008, pp. 9-30.

industriais exercidas por pessoas singulares¹⁷⁶, ou seja, o escritório de advogado, o consultório médico, o *atelier* do arquiteto, passaram a ser pares do supermercado, da loja ou da oficina.

No que concerne à nova categoria B o que pode dizer-se é que se tratou de uma unificação inteiramente formal, em que as regras substantivas de cada uma das categorias não foram tidas em conta para efeitos, nomeadamente, de questões relativas a regimes de retenção na fonte¹⁷⁷.

Procede-se ainda à junção das categorias G e I numa única categoria - a categoria G, designada “incrementos patrimoniais” – na qual, para além das mais-valias, se compreendem situações várias do comércio jurídico, como por exemplo, certas indemnizações ou compensações pela assunção de obrigações de não concorrência. Por outro lado, consideram-se também os chamados incrementos patrimoniais, os acréscimos de património não justificado, determinados através dos métodos de avaliação indireta, nos termos previstos nos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da LGT¹⁷⁸.

Esta alteração foi alvo de uma acesa reprovação pela doutrina. Para Manuel Faustino foi um dos aspetos negativos da reforma. Nesta senda o autor afirma que “*estamos perante uma categoria única, mas não estamos perante uma única categoria. Existem demasiados aspectos analíticos diferenciadores dos tipos de rendimentos nela incluídos, para que, com rigor, se possa falar numa única categoria*”¹⁷⁹. Paulo de Pitta e Cunha alerta para a “*estrutura da ocupação*” dos profissionais livres, em que na maioria dos casos “*o elemento trabalho supera o elemento empresarial*” e chama a atenção para que dada a heterogeneidade de situações abrangidas pela categoria B “*não surpreende que se estabeleçam regras diferentes, em matéria da retenção da fonte e em variados outros aspectos, para cada uma das subcategorias que resultaram desta aglutinação*”. Conclui classificando de “*muito duvidosa*”

¹⁷⁶ Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, pp 153 e ss.

¹⁷⁷ Daí a publicação da circular interna n.º 5/2001, com o objectivo de resolver tais questões. Contudo, como aponta Celeste Cardona, a lógica inerente a esta circular não é a lógica do legislador, mas apenas do administrador, pois a mesma categoria de rendimentos, a nova categoria B, ficará subordinada ou não a regras de retenção da fonte consoante a natureza das atividades desenvolvidas. Inclusive a autora utiliza a expressão de Teixeira Ribeiro quando falava de uma contra reforma fiscal. Para mais desenvolvimentos, v. CARDONA, Maria Celeste, «Uma Política Fiscal para o Século XXI»... *op. cit.*, p. 25.

¹⁷⁸ Cf. FERNANDES, Ricardo Sá/ MOURA, Joaquim Pita, *Uma Reforma Inadiável, ...op. cit.*, pp. 10-18.

¹⁷⁹ Cf. FAUSTINO, Manuel, *IRS de reforma em reforma, coletânea de textos publicados e inéditos*, Áreas, Lisboa, 2003, p. 597.

a vantagem desta unificação¹⁸⁰.

Em sentido diverso Alberto Xavier de Basto entende que o “*exercício das profissões livres, actualmente, exige não só trabalho intelectual, como em muitos casos, capacidade empresarial e de organização*”¹⁸¹, e como tal esta fusão de categorias é no seu entendimento justificável de um ponto de vista substancial, ou seja, da natureza dos rendimentos em causa. O autor remete-nos para a legislação fiscal da vizinha Espanha, que consagra também esta unificação de categorias¹⁸². Com efeito, o artigo 27.º da Ley del IRFP, sob a epígrafe “*rendimientos íntegros de actividades económicas*”, acolhe estes rendimentos sob uma lógica de identidade: ambos são resultado da disposição própria de meios de produção e de recursos humanos com o fim de intervier no processo e produção ou de distribuição de bens ou de serviços¹⁸³.

Na mesma linha de raciocínio não tomamos uma posição completamente desfavorável quanto a esta fusão de categorias¹⁸⁴. Trata-se, no nosso entender, de uma medida convergente com o sentido de unicidade que deve caracterizar o IRS¹⁸⁵, mas todavia limitada. Um dos aspetos a destacar é o facto da categoria B estar fortemente fragmentada. É que a intenção desta fusão de categorias era dispensar, para efeitos de incidência e de determinação da matéria, uma distinção de rendimentos profissionais e rendimentos empresariais¹⁸⁶. Porém este

¹⁸⁰ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, «Alterações na tributação do rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos?», *Fisco*, n.º 103/104, (2002), p. 5.

¹⁸¹ Na Ciência Económica entende-se por empresa a unidade de produção organizada por quem não é dono de todos os elementos de produção, por oposição ao produtor autónomo que leva a cabo uma atividade produtiva sem recorrer a meios de produção alheios. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária», *Fiscalidade*, n.º5 (2001), pp. 5-21. Portanto, ser olharmos para este conceito económico, conclui-se facilmente que na maioria dos casos existirão empresas no exercício das profissões liberais.

¹⁸² Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 156.

¹⁸³ Este preceito nos diz que: “*Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”.

¹⁸⁴ Ainda assim sufragamos o entendimento de alguns autores de que as empresas individuais não deveriam sequer ser tributadas em sede de IRS, atendendo ao teor do artigo 104.º, n.º1 da CRP, como deixamos claro *infra* (cap. III).

¹⁸⁵ Neste sentido v. SILVA, Fernando Castro, «Reforma Fiscal: âmbito e motivações», *Fisco*, n.º 51/52 (1993), pp. 15-28.

¹⁸⁶ Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 158.

objectivo não foi logrado.

Dentro da categoria B verificou-se mesmo assim a necessidade de separar os rendimentos profissionais dos rendimentos empresariais, e de entre estes houve ainda a necessidade de separar os rendimentos comerciais e industriais dos rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários (art. 3.º do CIRS). Surgem assim subcategorias dentro da categoria B, as quais determinam diferentes consequências tributárias. Desde logo quanto às retenções da fonte, uma vez que como regra, só estão sujeitos a essa forma de pagamento do imposto os rendimentos profissionais que sejam de incluir na previsão da al. b) do n.º 1 do artigo 3º do CIRS¹⁸⁷. Daí a necessidade de estabelecer a delimitação entre rendimentos empresariais, em sentido estrito, e rendimentos profissionais.

Outra questão surge em relação às mais-valias. Com a Lei n.º 30 – G /2000 passam a ser considerados como rendimentos da categoria B as mais-valias obtidas por empresários em nome individual, no contexto das respetivas atividades (art. 46.º, n.º1 al. a) do CIRS, aplicável por força da al. c) do n.º2 do artigo 3.º). Ou seja, passaram a ser havidas como rendimentos da categoria B e não como incrementos patrimoniais, ficando assim sujeitas a um tratamento fiscal mais gravoso¹⁸⁸.

2.2.2.2. Regime simplificado

A criação de um regime simplificado de tributação foi justificado pelos responsáveis da reforma, entre os quais Ricardo Sá Fernandes, pelo facto dos contribuintes das antigas categorias B, C e D - trabalho independente, atividades comerciais, industriais e agrícolas -

¹⁸⁷ O caso dos profissionais liberais é particularmente relevante, uma vez que os rendimentos obtidos por tais contribuintes são havidos como profissionais, estando sujeitos a retenção na fonte, a qual é calculada com base no rendimento bruto. É fácil imaginar situações em que o montante retido supere o imposto devido e, até, o próprio rendimento tributável, ou seja, aquilo que o profissional efetivamente auferir do exercício da sua atividade. O que levanta a questão da constitucionalidade das retenções na fonte relativas aos rendimentos profissionais, na medida em que poderão redundar numa tributação, ainda que “provisória”, sem qualquer correspondência com a capacidade contributiva do sujeito passivo. Cf. J.L SANCHES, J. L. Saldanha, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme à Constituição», *Fisco*, n.º 12/13 (1989), pp. 22 e ss.

¹⁸⁸ Cf. MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, ... *op. cit.*, p. 75; Sobre a problemática da transferência do ativo da empresa para o património particular v. PEREIRA, M.H. de Freitas, «Tratamento fiscal da transparência de bens imóveis entre o património privado e o património de uma pessoa singular», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 367 (1992), pp. 9 e ss. E ainda o Ac. TCA Sul de 17 de dezembro de 2002, proc. 6804/02.

apresentarem rendimentos anuais médios por titular significativamente inferiores quando confrontados com o valor correspondente dos trabalhadores por conta de outrem, evidenciando uma elevada evasão fiscal¹⁸⁹. Essa realidade era fruto da falta de contabilidade organizada da generalidade dos sujeitos passivos das referidas categorias, daí que a criação do regime simplificado se tenha reportado no seu núcleo fundamental à faculdade dos contribuintes poderem dispensar a existência de contabilidade organizada, passando a pagar o imposto por referência a índices de base técnico-científicos aplicáveis ao volume de vendas ou ao valor das prestações de serviços. Até que fossem publicados tais índices a lei estipularia o valor das percentagens elegíveis para o apuramento do imposto a liquidar.

Este regime de determinação do rendimento coletável é optativo e aplicável aos sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos enquadráveis na nova categoria B (rendimentos empresariais e profissionais), com exceção dos resultantes de atividades que se encontrem sujeitas a regimes fiscais especiais ou que, por exigência legal, se encontrem obrigadas a manter a contabilidade organizada (art. 33.º-A do CIRS¹⁹⁰).

Os sujeitos passivos poderiam, e podem, optar pela aplicação do regime simplificado quando o volume de negócios anual de atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias seja inferior a um determinado montante. Na sua redação inicial o artigo relativo às formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, o então artigo 31.º, previa um montante máximo de 30.000.000\$00. Na sua configuração atual, o n.º 2 do artigo 28.º do CIRS determina que ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual de rendimentos desta categoria de €200 000¹⁹¹.

Voltando um pouco atrás, note-se que a determinação do rendimento coletável resultaria, nos termos do então artigo 33-A.º, da aplicação dos indicadores objetivos de base técnico-científica a aprovar pelo Ministério das Finanças. Até a aprovação desses indicadores – que volvidos 15 anos desde a entrada em vigor do regime simplificado nunca se chegou a

¹⁸⁹ Cf. FERNANDES, Ricardo Sá/ MOURA, Joaquim Pita, *Uma Reforma Inadiável, ...op. cit.*, pp. 10-18.

¹⁹⁰ Na redação dada pela Lei n.º 30 – G /2000, a que corresponde o atual artigo 31.º

¹⁹¹ Redação que lhe foi dada pela Lei n.º 83-C/2013 - 31/12.

verificar¹⁹² -, o rendimento coletável seria o resultado da aplicação dos coeficientes 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e produtos, e 0,65 ao valor das prestações de serviços. Estes coeficientes foram sendo alterados continuamente, sendo que o seu número cresceu exponencialmente com as alterações introduzidas¹⁹³.

Esta não foi uma opção isenta de críticas. É desde logo criticável o estabelecimento de uma presunção de rendimento mínimo, visto tal representar em certa medida uma distorção das concepções inerentes à fórmula unitária de imposto, que se pauta pela tributação dos rendimentos realmente auferidos, com base em declaração do contribuinte¹⁹⁴. Segundo Paulo de Pitta e Cunha, uma opção particularmente grave, por a lei ser omissa sobre como elidir essa presunção de rendimento mínimo e uma vez que o nosso sistema fiscal não admite presunções *iuris et de iure*¹⁹⁵. Não se esqueça porém que este regime é opcional, podendo o sujeito passivo optar pela contabilidade organizada. Ou seja, não se podendo levar às últimas instâncias aquela ideia de presunção do rendimento mínimo.

Mas, ainda assim, repare-se que o método dos coeficientes implicará em certas situações um desfasamento com a realidade. Particularmente quando os custos efetivamente suportados pelo sujeito passivo sejam muito elevados, o que significa que este não terá qualquer alternativa à opção pela contabilidade organizada (com os custos de cumprimento

¹⁹² E daí a sua eliminação na redação dada ao artigo 31º pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

¹⁹³ Depois das alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro, a Lei n.º 66-B/2012 de 31 de dezembro, a Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, e mais recentemente, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, o elenco atual de coeficientes aplicável para a determinação do rendimento líquido na categoria B é o seguinte: 0,15 às vendas de mercadorias e produtos bem como das prestações de serviços efectuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas; 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º; 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos anteriormente; 0,95 para rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, dos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, do resultado positivo de rendimentos prediais, do saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais; 0,30 aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração; e 0,10 aos subsídios destinados à exploração; 1 aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal.

¹⁹⁴ Criticando o regime simplificado neste sentido, cfr. PITTA E CUNHA, Paulo de , «A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado»...*op. cit.*, p. 31.

¹⁹⁵ Segundo o autor, quando a partir de 2001 passou a existir, além do apuramento dos rendimentos efetivos, uma alternativa que remetia para fórmulas simplificadas e rudimentares, o tratamento dado aos dois regimes foi de molde a implicar que o regime dominante tenha passado a ser o simplificado, relegando-se o de contabilidade organizada para um plano secundário. Neste sentido, PITTA E CUNHA, Paulo de , «A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado»...*op. cit.*, pp. 27 e ss.

que a mesma representa) como forma de poder alcançar uma tributação ajustada à sua efetiva situação económica¹⁹⁶. Com isto queremos dizer que a opção pelo regime simplificado, tal como ele se encontra atualmente previsto, apenas é eficaz quando estejam em causa o exercício de atividades que não envolvam despesas significativas. Em relação aos sujeitos passivos de micro-pequena dimensão, a opção pelo regime de contabilidade organizada não corresponde pois a uma verdadeira opção pela tributação segundo o rendimento real, mas sim à imposição de prática de um regime imperativo, sem qualquer possibilidade de proceder a uma livre e autónoma auto-avaliação da capacidade contributiva¹⁹⁷.

Outro aspeto que suscitou com igual justeza retração quanto a esta medida assentou no facto do Governo não se ter comprometido com um prazo para efeitos de publicação dos índices de base técnico-científica¹⁹⁸. De facto, era de rezear, como efetivamente ocorreu, que pudessem mesmo nunca ver a luz do dia, condenando o regime porventura a um destino semelhante ao famoso "*redditemetro*" italiano - um dispositivo baseado também em indicadores técnico-científicos¹⁹⁹ e introduzido com o propósito de assegurar a receita e evitar as oportunidades de fraude, que veio a ser qualificado por Raffaello Lupi como uma "*evolução perversa da fiscalidade italiana*"²⁰⁰.

2.2.2.3. Nova tributação das mais-valias

O sistema de tributação do rendimento pessoal português orienta-se, como já se referiu, pela concepção de rendimento acréscimo. Todavia, não existe no nosso ordenamento numa

¹⁹⁶ Cf. TAVARES DA SILVA, Suzana, *Alguns aspectos da tributação do rendimento das pessoas singulares*, Mestrado em Fiscalidade – Sumários desenvolvidos, Coimbra, 2012, p. 29.

¹⁹⁷ Neste sentido, v. RODRIGUES, João Pedro Silva, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável, os novos caminhos abertos pela pré-suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2002, pp. 203 e ss. João Pedro da Silva Rodrigues propõe a implementação de um regime simplificado com duas soluções diferenciadas: um regime simplificado abreviado (matéria tributável absolutamente padronizada, possibilidade de opção pela tributação segundo o rendimento real); outro regime simplificado [*tout court*] (matéria tributável predeterminada com possibilidade de alteração- correção do *quantum* e opção pelo regime de contabilidade organizada).

¹⁹⁸ Cf. CARDONA, Maria Celeste, «Uma Política Fiscal para o Século XXI»... *op. cit.*, p. 25; PITTA E CUNHA, Paulo de, «A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado»...*op. cit.*, p. 21.

¹⁹⁹ Este mecanismo de métodos indirectos baseava-se em índices relativos a utilização de veículos de elevada cilindrada, roulottes, cavalos de corrida, residências principais e secundárias. Cf. FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario: parte generale*, 7ª edição, Cedam, Padova, 2010, pp. 222 e ss.

²⁰⁰ Cf. LUPI, Raffaello, *Diritto Tributario*, 3ª edição, Giuffrè Editore, Milão, 1995, pp. 227 e ss.

assunção plena desta concepção, com especial expressão no tratamento das mais-valias.

Em matéria de incidência fiscal as mais-valias são um *numeros clausus*. Vigora o princípio da seletividade, por oposição à tributação geral para que apela a aplicação dos princípios de equidade. O artigo 10.º, n.º1 do CIRS mostra o carácter seletivo da tributação das mais-valias dando o elenco exaustivo de factos geradores de imposto²⁰¹. Não são mais-valias as que não sejam previstas neste elenco²⁰². Em termos práticos, só as mais-valias que ocorrem mais frequentemente, com algum significado económico e que podem com facilidade ser apercebidas e controladas pela administração acabam por ser tributadas²⁰³. Ficam assim de fora ativos patrimoniais que constituem partes significativas dos patrimónios das pessoas singulares (não são tributáveis em IRS, por razões de praticabilidade, v.g. as mais-valias realizadas na venda de obras de arte e antiguidades - a não ser que, pelo seu carácter habitual, se possam enquadrar na categoria B).

Por outro lado, há que atender a que apesar do conceito de rendimento acréscimo conduzir a considerar como rendimento a valorização líquida dos ativos patrimoniais verificada num determinado período, independentemente, de ter havido ou não transação desses ativos, em momento algum se tributa as mais-valias meramente verificadas. Ou seja, vigora na tributação das mais-valias um princípio de realização. A incidência supõe a realização das mais-valias, ou seja, não é o simples aumento do valor dos ativos em que se materializam que constitui o facto gerador, estando assim excluídas da tributação as valorizações dos ativos que não tenham sido vendidos pelo respetivo titular²⁰⁴. A alienação

²⁰¹ O artigo 10.º, n.º1 do CIRS estabelece sete hipóteses de incidência que podemos reconduzir a cinco grupos: mais-valias imobiliárias; mais-valias resultantes da afetação de quaisquer bens do património particular a atividade profissional e empresarial exercida pelo proprietário; mais-valias de partes sociais e valores mobiliários; mais-valias relativas à propriedade intelectual, à propriedade industrial e ao “*know-how*”, quando o transmitente não é o seu titular originário; mais-valias de instrumentos financeiros derivados e outros valores mobiliários e produtos financeiros de novo tipo.

²⁰² Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 396.

²⁰³ Cf. PEREIRA, Paula Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de capitais e mais-valias*, Almedina, Coimbra, 2007, p. 89.

²⁰⁴ Para Paula Rosado Pereira as mais-valias não realizadas enquadram-se no conceito de mais-valias, sendo o princípio da realização um mero expediente prático de tornar operacional a tributação. Cf. PEREIRA, Paula Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de capitais e mais-valias...op. cit.*, p. 95. No mesmo sentido, J. Guilherme Xavier de Basto entende que o princípio da realização não interfere no conceito de mais-valias tal como este resulta do conceito geral de rendimento- acréscimo, tratando-se de uma condição da sujeição a imposto das mais-valias. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 384. Em sentido oposto,

onerosa é assim, consideração da tributação das mais-valias²⁰⁵. Repare-se que, em todas as alíneas do n.º1 do artigo 10.º do CIRS se exige a alienação onerosa do ativo, ou então equiparam-se certas operações à transmissão onerosa²⁰⁶.

Feita esta breve enunciação, passamos para as concretas repercussões da Reforma de 2000 neste regime. Desde logo, devemos referir que as mais-valias sempre foram o campo de aplicação de tributação liberatória por excelência. Mas, desde cedo tornou-se evidente que a opção feita na Reforma de 1989 no sentido de consagrar um importante leque de taxas liberatórias derroga de modo significativo a regra fundamental da unicidade e progressividade do imposto. Além de que caíram rapidamente alguns dos argumentos invocados em sua defesa, designadamente a necessidade de auxiliarem o processo de desenvolvimento do mercado de capitais, em geral, e em particular, do mercado de valores mobiliários.

A reforma fiscal de 2000, pretendendo agir sobre o regime de tributação assente na sujeição a taxas liberatórias, passou a sujeitar a IRS as mais-valias provenientes da alienação de obrigações, outros títulos de dívida e ações, mesmo quando feitas pelo seu titular há mais de 12 meses²⁰⁷. Esta terá sido uma tentativa de reforma no sentido de moderar o tratamento de favor para os ganhos de capital.

O novo regime de tributação das mais-valias obtidas na alienação de valores mobiliários assenta no princípio do englobamento obrigatório, mas estruturado de modo a conseguir uma tributação moderada por ser englobada apenas numa determinada percentagem

considerando que a alienação do ativo é um elemento próprio do conceito de mais-valias, v. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 220.

²⁰⁵ Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 385.

²⁰⁶ É assim expressamente nas alíneas a), b), c), d) e h), que utilizam a expressão “alienação onerosa” ou “cessão onerosa”, mas também as restantes alíneas, pela própria natureza das operações relativas a instrumentos financeiros, uma vez que se tributam aí os rendimentos líquidos das operações.

²⁰⁷ O revogado n.º 2 do artigo 10.º do CIRS determinava a exclusão da incidência dois casos de mais-valias em valores mobiliários: a) a tributação das mais-valias realizadas na transmissão de ações detidas pelo seu titular durante mais de doze meses; b) a tributação das mais-valias realizadas em obrigações e outros títulos de dívida. Sobre estas recaía uma taxa especial de 10%, prevista no n.º 4 do artigo 72.º do CIRS na redação do DL 192/2005, de 7 de novembro. Atualmente continuam a ser tributadas autonomamente de acordo com o n.º1 al. c) do artigo 72.º do CIRS, mas à taxa de 28%. Esta solução de excluir da tributação as mais-valias de longo prazo, bem como a de sujeitar as mais valias de curto prazo a uma taxa especial reduzida, desde cedo foi considerada por José Guilherme Xavier de Basto uma afronta aos princípios de equidade tributaria e uma medida que prossegue exclusivamente objetivos de fomento de mercado. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, pp. 404-409.

do saldo das mais-valias e das menos-valias, decrescente à medida que aumenta o período de detenção dos ativos²⁰⁸. Para ativos que fossem detidos por prazo inferior a 12 meses, o englobamento era de 75% do saldo. Para períodos de detenção superiores a doze meses, a percentagem do saldo a englobar ia diminuindo: 60% do valor, para partes sociais e valores mobiliários detidos entre 12 e 24 meses; 40% para períodos de detenção entre 24 e 60 meses; e um englobamento de 30% quando os ativos em causa fossem detidos durante mais de 60 meses. Por outro lado, previa-se uma exclusão de tributação para os pequenos ganhos de capital. Não haveria tributação quando o saldo apurado fosse inferior a 200.000 escudos²⁰⁹.

Infortunadamente esta foi uma das importantes medidas que não sobreviveram às alterações políticas que se seguiram. Este regime foi suspenso e alterado pelo Orçamento de Estado para 2002 e posteriormente revogado pelo Governo saído das eleições de Março de 2002, voltando-se ao regime que vigorava desde o início da Reforma Fiscal de 1989. Devemos destacar que se trata de um regime, no plano da equidade e da neutralidade, decerto superior ao atualmente vigente, sem deixar, todavia, de dar alguma proteção às mais-valias mesmo às de carácter especulativo, que não são objeto de englobamento por completo²¹⁰. A reposição ao regime inicial de (não) tributação, em sede de IRS, das mais-valias realizadas na alienação dos valores mobiliários deixou assim por resolver um problema que como iremos ver, irremediavelmente se voltou a levantar.

2.2.2.4. Outras modificações relevantes

Também podemos apontar como relevantes modificações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, a redução global das taxas e a subida do montante dos escalões, com introdução de um novo escalão, no quadro de uma política de desagravamento tributário geral; a aplicação aos dividendos do princípio do englobamento obrigatório ainda que no ano 2001 se tenha mantido a sua tributação à taxa liberatória antes prevista, servindo o englobamento apenas para determinar a taxa aplicável aos restantes rendimentos; a introdução de uma cláusula geral

²⁰⁸ Cf. FERNANDES, Ricardo Sá, *Uma reforma fiscal inadiável, ...op. cit.*, p. 12.

²⁰⁹ Cf. ECORFI, Relatório final e Anteprojectos, ... *op. cit.*, p. 25.

²¹⁰ Neste sentido, v. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, pp. 411- 412.

definidora dos rendimentos de capitais, de modo a ultrapassar as limitações à qualificação de rendimentos decorrentes de novas aplicações e produtos financeiros; a modificação de algumas regras de incidência da categoria A, clarificando-se o seu alcance relativamente a determinadas remunerações acessórias, nomeadamente ganhos derivados de planos de opções ou de subscrição, bem como de outras operações sobre ações ou outros valores mobiliários, realizadas com trabalhadores ou membros de órgãos sociais²¹¹.

No âmbito da tributação da família, mantendo o atual sistema de tributação de base familiar, a Lei n.º 30 – G /2000, vem facultar que os contribuintes em união de facto, seja qual for a sua natureza, desde que reconhecida nos termos da lei geral, optem pelo regime da tributação conjunta. Finalmente, reformula-se o atual sistema de deduções referente aos sujeitos passivos, descendentes e ascendentes, que passam a ser calculadas com referência ao salário mínimo nacional e revalorizam o número de dependentes, contemplando de forma especial as famílias monoparentais, no quadro de uma política de salvaguarda do mínimo de existência para o agregado familiar²¹². Ainda neste domínio, passam a considerar-se como despesas de educação as despesas com creches, lactários, jardins-de-infância e os encargos com formação artística, educação física e educação informática²¹³.

2.3. “Reforma da reforma”: a Lei n.º 82-E/2014

Aos 25 anos de vigência do IRS impunha-se a necessidade de reformar a que fora a grande reforma fiscal portuguesa²¹⁴. A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, introduziu várias alterações, sobre as quais nos iremos debruçar de seguida.

²¹¹ Cf. ECORFI, Relatório final e Anteprojectos,...*op. cit.*, pp. 24-26.

²¹² Cf. FERNANDES, Ricardo Sá/ MOURA, Joaquim Pita, *Uma Reforma Inadiável*, ...*op. cit.*, pp. 21-22.

²¹³ Cf. ECORFI, Relatório final e Anteprojectos,...*op. cit.*, p. 26.

²¹⁴ Assim o dizemos, por considerar que apenas a Reforma de 1988 é digna dessa designação. Como vimos, rigorosamente uma reforma implica uma alteração substancial dos princípios estruturantes do sistema tributário, o que não aconteceu em 2000, nem tão-pouco em 2014, por estar não estar em causa a substituição do atual modelo de tributação. Diríamos que 2014 representou uma mera revisão do IRS. Todavia, a expressão reforma é frequentemente utilizada pela doutrina, enquanto reforma legislativa, associada a uma intervenção profunda no normativo vigente. Neste sentido, MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 7 (2015), pp. 3-23.

2.3.1. Consagração da tributação separada

Esta reforma (da reforma) colocou em primeira linha a discussão teórica e ideológica sobre qual a unidade tributária a considerar. A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, veio a consagrar o indivíduo enquanto unidade tributária pela primeira vez no nosso ordenamento jurídico-tributário, ao determinar como regra a tributação separada²¹⁵. Tal causou alguma estranheza tanto na doutrina, como na opinião pública em geral. Outros consideram não ser “*mais do que um imperativo há muito adiado*”²¹⁶. Com esta alteração, o imposto sobre o rendimento pessoal deixou assim de se referir à globalidade dos rendimentos do agregado familiar, regime este que vinha a ser sustentado desde a implementação do IRS, para passar a incidir sobre os rendimentos de cada um dos cônjuges²¹⁷.

As razões que motivaram esta opção legislativa tiveram fundamento nalgumas das posições doutrinárias que defendem a tributação separada como regra²¹⁸, e na percepção geral de que a tributação conjunta tem vindo a criar certos desfasamentos entre regimes do ordenamento jurídico em geral, e consequentemente situações de injustiça material que se vêm a verificar tanto entre casados como entre casados e unidos de facto²¹⁹.

Relativamente aos casados percebeu-se que havia uma incompatibilidade da obrigação de tributação conjunta com o regime de separação de bens no casamento, com assento no artigo 1735.º do CC²²⁰. Aqueles que tivessem optado por tal regime, exercendo o direito que o artigo 1698.º do CC lhes faculta, não viam a sua opção acolhida para efeitos de IRS. Verifica-

²¹⁵ Leia-se o teor do n.º2 do artigo 13.º do CIRS, na redação dada pela Lei 82-E/2014 - 31/12: “*Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta*”. Todavia, note-se que este preceito foi recentemente alvo de alterações pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que aprovou o OE para 2016, a qual retomou a regra da tributação conjunta, como iremos ver adiante.

²¹⁶ Cf. MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão»...*op. cit.*, p. 8.

²¹⁷ Cf. *Ibidem*.

²¹⁸ Entre os quais, e por todos, CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa...* *op. cit.*, p. 1090, que entendem que o texto constitucional, inclusive, favorece a tributação separada, pois prevê-se no artigo 104.º um imposto sobre o rendimento pessoal, e não sobre o rendimento familiar.

²¹⁹ Cf. Projeto da Reforma do IRS, Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, setembro de 2014, pp. 17-18, disponível em < www.apotec.pt >[consultado a 10 de maio de 2016].

²²⁰ Determina o artigo 1735.º que “*se o regime de bens imposto por lei ou adoptado pelos esposados for o da separação, cada um deles conserva o domínio e fruição de todos os seus bens presentes e futuros, podendo dispor deles livremente*”.

se aqui uma “dislexia” fiscal em relação ao ordenamento civilístico, o que tem repercussões de relevo: por exemplo, o casal seria obrigado a uma administração conjunta dos seus rendimentos, por serem obrigados a apresentar uma declaração de imposto única. Além de que a dívida de imposto seria sempre solidária, de acordo com o artigo 21.º da LGT, segundo o qual “*salvo disposição da lei em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todos são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária*”, em clara contradição com o disposto no artigo 1695.º n.º 2 do CC, que determina que “*no regime de separação de bens a responsabilidade dos cônjuges não é solidária*”²²¹.

Quanto aos unidos de facto, a assunção desta realidade social pelo ordenamento jurídico levou a que fosse admitida a possibilidade de optarem pela tributação conjunta, ao abrigo do artigo 14.º do CIRS, aditado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, como vimos²²². Este direito de opção pretendia integrar os unidos de facto na condição de equiparados aos casados²²³, contudo acabou por gerar um efeito contraproducente: a situação discriminatória dos casados, para alguns inconstitucional²²⁴, na medida em que essa possibilidade reconhecida aos unidos de facto de optar por uma tributação separada ou conjunta (escolhendo aquela forma que lhes fosse mais favorável) não estava aberta para os casados.

Esta consagração da tributação separada não é porém excludente da tributação conjunta. A opção legislativa de 2014 foi no sentido da coexistência dos dois sistemas. Acontece que, apesar da ideia de consagração exclusiva da tributação separada ser apelativa, desde logo pela simplificação do sistema²²⁵, seria no nosso modesto entender restritiva da liberdade de conformação da economia comum pelo casal. Como é sabido não é indiferente

²²¹ Cf. FERREIRA, Rogério Fernandes, *A tributação dos rendimentos (retrospectiva, actualidade, tendência)*, Almedina, Coimbra, 2007, pp. 34-35; MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014) ... *op. cit.*, p. 8.

²²² O então artigo 14.º-A, v. artigo 2.º do Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro.

²²³ Equiparação esta que veio a ser reforçada com a aprovação da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio (Lei de Protecção das União de Facto), em que se prevê expressamente no seu artigo 3.º al. d) que “*as pessoas que vivem em união de facto (...) tem direito a aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições aplicáveis aos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens*”.

²²⁴ Entre os quais, e por todos, v. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, ... op. cit.*, p. 32; NABAIS, J. Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos...op. cit. ...*, pp. 548 e ss.

²²⁵ Cf. MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014) »...*op. cit.*, p. 9.

optar por um regime ou outro, consoante estejamos perante um casal em que os rendimentos sejam maioritariamente obtidos por um dos cônjuges ou perante um casal em que os rendimentos sejam obtidos paritariamente por os dois cônjuges. No primeiro caso a tendência será a opção pela tributação conjunta, uma vez que a aplicação do quociente conjugal diminui o imposto a pagar comparativamente ao que resultaria da tributação separada; mas no segundo caso irá depender muito das escolhas individuais de cada casal e das circunstâncias concretas conformadoras de realidade conjugal (em alguns casos será mais pertinente a tributação separada e noutros a tributação conjunta). Por outro lado, da consagração exclusiva e obrigatória de um sistema de tributação separada resultariam insupríveis incoerências com a lei civil, pois note-se que o artigo 1717.º do CC consagra como regime supletivo o regime de comunhão de adquiridos, e portanto, chegaríamos sempre ao ponto a que partimos de “dislexia” fiscal face ao ordenamento jurídico civil²²⁶.

Contudo, fazer depender de opção a sujeição ao regime de tributação conjunta suscita-nos várias preocupações. A opção pelo regime de tributação separada como o regime supletivo não terá sido a mais adequada. Como deixámos assente, somos da opinião que o artigo 104.º da Constituição em nada obsta à consagração de um regime de tributação separada, contudo não concordamos que esse entendimento leve à sua como regime supletivo.

Recorde-se que os regimes de aplicação supletiva têm normalmente como objetivo assegurar alguma proteção aos cidadãos. Visa-se no fundo preencher uma vontade que não foi manifestada diretamente pelo sujeito passivo. Impõe-se questionar se esta será a opção que melhor manifestará a vontade daqueles que não cumpriram o ónus da opção pela tributação conjunta, por exemplo por desconhecimento ou lapso. Para tornar tudo mais complicado, a opção pela tributação conjunta, como decorre da al. c) do n.º 2 do artigo 59.º do CIRS, será válida só por um ano, o que significa que a situação de um determinado casal pode ter um enquadramento fiscal totalmente distinto em períodos sucessivos: estar sujeita a declaração conjunta ou separada ou até dispensada de declaração, consoante o ano que esteja em causa; o

²²⁶ Podendo-se chamar aqui à colação o princípio da coerência sistemática, a que se refere alguma doutrina, segundo o qual o legislador não pode pôr em causa a igualdade tributaria e a legitimação material do sistema através de escolhas contraditórias, seja no plano interno da estruturação dos tributos e da sua articulação recíproca, seja no plano externo da relação do ordenamento tributário com outros ramos do direito com que ele entra em contacto. Cf. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 353.

que, pelo impacto que tem em termos administrativos, não é muito consentâneo com a ideia de simplificação inerente à Reforma²²⁷.

Por outro lado, como aponta João Ribeiro, não nos podemos esquecer que a carga simbólica da tributação conjunta no nosso ordenamento é grande, sendo devido à sua prática reiterada, um corolário da vida em família²²⁸. E de facto a tributação separada não tem sido a opção da maioria dos casais, até porque julgamos ser ainda relativamente comum uma certa diferenciação de rendimentos entre os cônjuges, o que favorecerá a tributação conjunta.

2.3.2. A nova configuração fiscal de família

Como é sabido, a família, enquanto realidade social e económica, alterou-se bastante nas últimas décadas, sendo por isso este um dos aspetos estruturantes do imposto mais carecido de alterações²²⁹. Muito embora se tenha mantido a ideia de família nuclear (cônjuges e filhos), ocorreram alterações significativas, desde logo a de que passaram a ser considerados dependentes os filhos (e “equiparados”) menores de vinte e cinco anos, sem autonomia económica. Subjacente a este alargamento do conceito de família está o entendimento de que a qualificação de alguém maior de idade como dependente deve ir além da sua condição de estudante.

Ainda no tocante aos dependentes, eliminou-se uma lacuna legal. Uma vez que na lei anterior, os rendimentos dos dependentes que integrassem o rendimento tributável do agregado familiar, em caso de não pagamento do imposto, os seus bens não respondiam por tal dívida, por falta de previsão legal. Essa lacuna foi eliminada, de forma a nosso ver prudente. Agora os bens de cada dependente só respondem pela dívida de imposto a título subsidiário e apenas até à fracção correspondente aos seus rendimentos, líquidas das deduções específicas a eles respeitantes, conforme estabelece o novo artigo 102.º - C do CIRS)²³⁰.

²²⁷ Cf. RIBEIRO, João Sérgio, *A questionável conversão da tributação separada em regime regra*, «Jornal de negócios», 20 de agosto de 2014, disponível em < <http://www.jornaldenegocios.pt> > [consultado a 4 de maio de 2016].

²²⁸ Cf. *Ibidem*.

²²⁹ Seguimos de perto, MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014) », ... *op. cit.*, p. 8.

²³⁰ Cf. *Idem*,... pp. 8-12.

Relativamente aos ascendentes é de referir que embora não integrem o agregado familiar, os encargos que criam para os sujeitos passivos, quando aqueles não possuam rendimentos superiores à pensão mínima do regime geral, originam deduções no IRS. Temos uma dedução fixa relativa a cada ascendente que viva efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo (art. 78.º-A, n.º1 al. *b*) do CIRS) e uma dedução relativa a despesas com lares e residências autónomas para pessoas com deficiência, que abrange também as despesas com colaterais até ao 3.º grau (art. 84.º do CIRS).

Por outro lado, devemos apontar o facto dos ascendentes que habitem com o sujeito passivo, quando carecidos de recursos próprios, integram o cálculo do quociente familiar, nos mesmos termos que os dependentes (art. 69.º do CIRS)²³¹. Esta consideração dos ascendentes ganha todo o sentido, atendendo a uma premente realidade social - o “abandono” dos pais pelos próprios filhos. Iriamos até mais longe considerando que deveria haver uma integração efetiva dos ascendentes no agregado familiar (subsumindo-se ao direito fiscal uma realidade que deveria antes ser voluntariamente assumida pelos próprios indivíduos), para além de que, como é consabido, a existência de ascendente ou ascendentes a cargo ou sob os cuidados do sujeito passivo tem necessariamente repercussões na capacidade contributiva do mesmo.

2.3.3. Quociente familiar

Ao propor a implementação do quociente familiar a Comissão para a reforma do IRS pretendia atingir um “*índice de capacidade contributiva que corresponda com maior precisão à forma como esta é determinada pela composição do agregado*”²³².

Este sistema encontra a sua origem na França, em 1948, numa altura de fragilidade económica pós-guerra²³³, em que dadas as circunstâncias revelava-se essencial atender ao impacto da existência de dependentes sobre a capacidade contributiva dos sujeitos passivos.

O quociente familiar reporta para o direito fiscal um conceito de ciências económicas - as chamadas escalas de equivalência. As escalas de equivalências são “taxas de conversão”

²³¹ Cf. *Ibidem*.

²³² Cf. Projeto da Reforma do IRS, Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares setembro de 2014, p. 60 e ss, disponível em < www.apotec.pt >[consultado a 10 de maio de 2016].

²³³ Cf. *Idem*,... p. 58.

que permitem quantificar o efeito das economias de escala e transformar o rendimento total do agregado no seu rendimento por adulto equivalente²³⁴. Como explica Jenkins e Van Kerm, “*as comparações baseadas em rendimento per capita ignoram o facto de os adultos e as crianças terem necessidades diferentes e que os agregados domésticos de maiores dimensões podem beneficiar de economias de escala*”²³⁵. Desta forma, o presente modelo permite determinar a capacidade económica das famílias e consequentemente a sua capacidade contributiva de modo mais específico, detalhado e aproximado da realidade.

Importa aqui referir as duas escalas de equivalência mais importantes. A primeira é a Escala de Equivalência da OCDE ou Escala de Oxford, sugerida pela OCDE em 1982, que atribui o valor de 1 para o primeiro membro da família, 0,7 para cada adulto adicional e 0,5 para cada criança. A segunda é a Escala Modificada da OCDE ou EUROSTAT, utilizada desde o final da década de 90, que atribui o peso de 1 ao primeiro adulto do agregado (14 anos ou mais), os outros adultos têm um peso de 0,5, e as crianças (0-13 anos) têm um peso de 0,3²³⁶.

Na sua adaptação à realidade fiscal o valor dos dois primeiros adultos (cônjuges) teve de ser necessariamente de 1 (o do anterior quociente conjugal), como decorre do artigo 69.º, n.º 1, al. a) do CIRS²³⁷, pois de outra forma criar-se-ia uma situação de evidente desigualdade para os membros de casais que optassem pela tributação separada e, por outro lado, na tributação conjunta não resultaria suficientemente neutralizado o efeito disparador da taxa

²³⁴ São comumente utilizadas pelo EUROSTAT e pelo INE para efeitos estatísticos, assim como pelo nosso Sistema de Segurança Social para efeitos de atribuição do Rendimento Social de Inserção. Cf. RODRIGUES, Carlos Farinha, *Distribuição do Rendimento, Desigualdade e Pobreza: Portugal nos Anos 90*, Coleção Económicas, Almedina, Coimbra, 2007, p. 42.

²³⁵ Cf. JENKINS, Stephen P. e VAN KERM, Philippe, «The measurement on economic inequality», *The Oxford Handbook of Economic Inequality*, Oxford University Press, Oxford, 2007, p. 45.

²³⁶ Refira-se que a OCDE tem vindo a utilizar nos últimos anos uma escala de equivalência diferente, que consiste no ajustamento do rendimento de cada indivíduo à dimensão do agregado doméstico a partir de uma escala de “equivalência elástica” de 0,5. Isto significa que o rendimento dos indivíduos que formam o agregado é ajustado a partir da raiz quadrada da dimensão desse agregado. Por exemplo, num agregado doméstico formado por quatro pessoas, o rendimento de cada um corresponderia à divisão do rendimento total do agregado doméstico por dois (a raiz quadrada de quatro). Esta metodologia não promove, contudo, qualquer distinção entre a população adulta e as crianças e implica que “as necessidades económicas dos agregados domésticos aumentem proporcionalmente menos do que a sua dimensão”. Cf. OECD, *Growing Unequal*, OECD Publications, Paris, 2008, pp.41 – 42.

²³⁷ Na redação dada pela Lei 82-E/2014 - 31/12.

média aplicável que a consideração global do rendimento de dois sujeitos passivos provoca²³⁸. E o valor a atribuir a cada dependente será o de 0,3, ou seja, o valor da “escala” do EUROSTAT²³⁹. Caso os sujeitos optem pela tributação separada, aí o valor de cada dependente será repartido entre ambos e terá um peso de 0,15 no quociente familiar de cada uma das declarações (art. 69.º, n.º 1 *al. b*) do CIRS)²⁴⁰. O rendimento do sujeito passivo resulta assim da divisão do rendimento total do agregado por um factor de equivalência sensível à sua composição e dimensão.

Para terminar, como efeito da implementação do quociente família a Comissão aponta o incentivo da natalidade, em consequência da redução dos montantes de IRS pagos por famílias numerosas²⁴¹. Devemos referir contudo que neste ponto a Comissão nos parece excessiva, i.e., entender que é por via fiscal que se pode resolver o problema da baixa taxa de natalidade que se verifica em Portugal. Como aponta Rui Duarte Morais, desde logo, “*por um eventual “estímulo fiscal” apenas abranger, potencialmente, menos de metade dos residentes em Portugal, uma vez que a maioria está isenta de pagamento de IRS por não ter um mínimo de capacidade contributiva*”²⁴². E até porque o “obstáculo fiscal” nos parece ser uma das circunstâncias de menor relevo que um casal pondera no momento em que deseja ter filhos. Claro que tem o seu peso, mas não nos parece que seja de tal modo determinante ao ponto de alguém passar a tomar essa decisão apenas e unicamente por haver uma certa redução da carga fiscal.

²³⁸ Cf. MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014)», ... *op. cit.*, p. 11, nota 44.

²³⁹ A única diferença reside no facto de o valor não ser atribuído a cada criança, mas a cada dependente: filhos até ao limite de idade de 25 anos, como decorre do artigo 13.º, n.º 3, *al. b*) do CIRS na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro. Note-se ainda que neste modelo de quociente familiar não se repercute a eventual existência no agregado familiar de outros adultos, por exemplo ascendentes.

²⁴⁰ De referir que a Comissão propõe uma cláusula limite (art. 69.º, n.º 5 *al. c) iii*) CIRS) que consiste no facto de cada agregado que opte pelo regime da tributação conjunta não poderá ter uma redução da colecta líquida de IRS superior a €2.000. No caso da tributação separada estabelece um limite máximo de €1000 (*al. a), iii*), e no caso das famílias monoparentais €1200 (*al. b), iii*).

²⁴¹ Note-se que a Comissão estimou certa de 302 milhões de euros em perda de receita fiscal, que seria supostamente compensada por decorrência da Reforma da Fiscal Verde. Cf. Projeto da Reforma do IRS...*op. cit.*, p. 61.

²⁴² Cf. MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014)», ... *op. cit.*, p. 11, nota 46.

2.3.4. Deduções à coleta

A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro introduziu significativas alterações relativas ao regime de deduções à coleta até ai vigente²⁴³. De acordo com o n.º 1 do artigo 78.º do CIRS²⁴⁴ serão efetuadas à coleta do IRS as seguintes deduções: relativas aos dependentes e ascendentes; às despesas gerais familiares; às despesas de saúde; às despesas de educação e formação; aos encargos com imóveis; às importâncias respeitantes às pensões de alimentos; à exigência de fatura; aos encargos com lares; às pessoas com deficiência; à dupla tributação internacional; aos benefícios fiscais.

Como principal alteração podemos identificar a eliminação da dedução pessoal à coleta para cada sujeito passivo, passando a prever-se apenas deduções fixas relativamente aos dependentes e ascendentes, nos seguintes termos: por cada dependente, o montante fixo de € 325; por cada ascendente que viva em comunhão de habitação com o sujeito passivo ou relativamente ao qual o sujeito passivo incorra em encargos com lares, desde que aquele não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral, o montante fixo de € 300 (n.º 1 do art. 78.º-A do CIRS).

A dedução pessoalizante é substituída por uma dedução global relativa a despesas gerais familiares per capita, *i.e.*, por cada sujeito passivo e dependente. Esta nova dedução engloba qualquer tipo de gastos, desde que comprovados por faturas processadas com o NIF dos sujeitos passivos ou membros do respetivo agregado familiar a que se refiram²⁴⁵. Por outro lado, subordina-se a dedutibilidade dos encargos à sua transmissão à AT pelos fornecedores de bens e serviços dedutíveis. Conforme estabelece o n.º 1 do artigo 78.º-B do CIRS o montante desta dedução corresponde a 45% do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de €250 para cada sujeito passivo, com a aquisição de bens e serviços de qualquer sector de atividade. Mas se virmos com atenção estas continuam a ser deduções fixas em termos práticos, pois as despesas gerais só são dedutíveis até certo limite, aqueles €250, o qual é rapidamente atingível por todos os sujeitos passivos.

²⁴³ Recorde-se o conceito de deduções à coleta: as deduções ao montante de imposto calculado, após efetuadas as deduções específicas ao rendimento e aplicadas as taxas.

²⁴⁴ Na redação dada pela Lei 82-E/2014 - 31/12.

²⁴⁵ Anteriormente concedida a título de benefício fiscal (artigo 66.º-B EBF)

Facilmente se compreende que esta alteração assume um carácter meramente formal²⁴⁶.

Quanto às restantes deduções à coleta houve também alterações, nomeadamente quanto aos limites. No que respeita às despesas de saúde é dedutível, nos termos do n.º1 do artigo 78.º-C do CIRS, um montante correspondente a 15% do valor suportado a título de despesas de saúde por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de €1.000. Quanto as despesas de educação e formação profissional, nos termos do artigo 78.º-D, n.º1, é dedutível um montante correspondente a 30% das despesas de qualquer membro do agregado familiar, com um limite global de €800. O artigo 78.º -E, n.º1, refere-se aos encargos com imóveis, sendo dedutível um montante não cumulativo, correspondente a 15% do valor suportado por qualquer membro do agregado familiar com importâncias líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda até ao limite de €502; juros de dívidas, por contratos contraídos com a aquisição construção ou beneficiação de imóveis para habitação com o limite de €296; prestações devidas em resultado de contratos com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, ara a aquisição de imóveis com o limite de €296; e importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeiras relativo a imóveis para habitação própria e permanente até ao limite de €296.

Relativamente aos encargos com pensões de alimentos manteve-se inalterado o sistema anterior como decorre do artigo 83.º-A do CIRS²⁴⁷. São também dedutíveis, nos termos do artigo 84.º do CIRS, os encargos com lares e outras instituições de terceira idade relativos aos sujeitos passivos, como já demos nota. Por último refira-se ainda que o artigo 78.º-F determina uma dedução pela exigência de factura, que é novidade, correspondente a 15% do IVA suportado por qualquer membro do agregado familiar, com o limite global de €250 por agregado familiar, que conste de facturas emitidas por oficinas, alojamento, restauração, cabeleireiros e institutos de beleza.

²⁴⁶ Neste sentido, MORAIS, Rui Duarte, «A reforma do IRS (2014)», ... *op. cit.*, p.12.

²⁴⁷ Na maioria dos casos este rendimento não é sujeito a tributação por força da dedução específica aplicável. Muito embora tivesse ficado consagrado pela Comissão, quer a dedução à coleta de 20% (art. 83.º-A, n.º1), quer a tributação autónoma de tais pensões a uma taxa especial de 20% (art. 72.º, .º5), a lei não exceuou a aplicabilidade a estas pensões da dedução geral prevista no artigo 53.º, n.º1 do CIRS. Tal pode traduzir-se numa apreciável vantagem fiscal para aqueles que, por força de divórcio, ficam obrigados ao pagamento de uma pensão, comparativamente à situação em que se encontravam na constância do casamento, pois então, o montante de rendimento afeto à satisfação das necessidades dos filhos não originava, só por si, o direito a uma qualquer dedução. Cf. *Idem*,... p.14.

Mas em qualquer destes casos, as despesas têm como condição de dedutibilidade que os encargos constem de facturas relativas a prestações de serviços comunicadas à AT pelo respectivo emitente. Esta é no nosso entender uma excessiva e desproporcionada, como explicaremos melhor em sede própria, e no que diz respeito a despesas de saúde, segundo João Ricardo Catarino, uma invasão da intimidade privada de cada cidadão contribuinte, uma vez que a AT ficará com dados fundamentais de uma pessoa e que podem, na opinião do autor, inclusive excluí-la da admissão de um posto de trabalho²⁴⁸. É também uma medida precipitada, dadas as claras insuficiências e ineficiências que a plataforma informática “e-fatura” tem vindo a revelar. Por exemplo, ainda que a introdução das faturas no sistema informático seja por regra obrigação do vendedor, existe uma clara descoordenação do sistema quanto àquelas entidades que não têm um CAE orientado para uma só atividade (como os hipermercados ou as bombas de gasolina²⁴⁹), o que tem vindo a significar um dever de cooperação por parte dos sujeitos passivos acrescido e totalmente desproporcionado. Já para não falarmos das dificuldades que esta tendência de fiscalidade informatizada²⁵⁰ pressupõe para a maior parte dos sujeitos passivos, uma vez que, em geral, poucos são aqueles que realmente dominam os meios informáticos.

Refira-se ainda, e por último, que este novo regime significa uma redução drástica de deduções das despesas à colecta do IRS em agregados familiares com rendimentos colectáveis acima de certos montantes, como resulta do artigo 78º, n.º 7 do CIRS, o que afeta decisivamente a pessoalidade do imposto, como se verá²⁵¹.

2.4. Orçamento de Estado para 2016: a reversão da reforma de 2015

O Orçamento de Estado para 2016 incrementa algumas alterações, em clara ruptura

²⁴⁸ Cf. CATARINO, João Ricardo, *Lições de Fiscalidade, ...op. cit.*, pp. 255- 256.

²⁴⁹ Veja-se o caso de uma fatura de um posto de combustível que tem também serviços de reparação de veículos e restauração. A fatura não aparece imputada a nenhuma dedução à coleta na medida em que o sistema não sabe diretamente qual a afetação a fazer.

²⁵⁰ E cada vez mais o nosso ordenamento jurídico-fiscal está orientado para um certo funcionalismo informático, postergando-se os valores que realmente importam. Nos dias de hoje a Fiscalidade acompanha a Informática, e não o inverso, como deveria de ser. E nem por isso assistimos a uma simplificação do sistema. Com efeito, o sistema fiscal português é cada vez mais complexo e denso.

²⁵¹ V. neste sentido CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral, ... op. cit.*, p. 157.

com certas opções da “Reforma” de 2015. Para que possamos proceder a uma análise correta, consentânea com a realidade vigente do nosso sistema de IRS, torna-se essencial abarcar na presente dissertação estas recentíssimas alterações. Será por isso essencial traçar as seguintes considerações.

2.4.1. Eliminação do quociente familiar

É eliminado o quociente familiar. Esta alteração decorre da substituição do quociente familiar pelo quociente conjugal no artigo 69.º do CIRS, apesar de, decerto por esquecimento do legislador, ter sido mantida a epígrafe deste artigo, que dizia “Quociente familiar”.

Verifica-se, assim, uma reposição do quociente conjugal que vigorou até 2014. Retorna desta forma uma discussão que parecia ter ficado resolvida com a Reforma de 2015: a adequação do quociente conjugal enquanto índice de capacidade contributiva do agregado familiar.

2.4.2. Deduções à coleta

As deduções à coleta referentes aos dependentes são objeto de um aumento de € 325 para € 550. As deduções por cada ascendente são incrementadas de € 300 para € 525. Pretende-se que este aumento tão significativo seja compensado pela eliminação do quociente familiar²⁵². Quanto à dedução pela exigência de fatura passa a poder deduzir-se em sede de IRS 15% do IVA suportado com despesas veterinárias, tal como já acontecia em outros sectores (v.g., restauração, cabeleireiros e reparação automóvel)²⁵³. Por seu turno, as deduções relativas a dependentes com deficiência, bem como a ascendentes com deficiência que vivam

²⁵² Cf. Formação eventual Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, *Orçamento do Estado 2016*, Lisboa, 2016, pp. 9-27, disponível em < <http://www.occ.pt/pt/>>, [consultado a 16 de maio de 2016].

²⁵³ O contribuinte poderá abdicar desta dedução, atribuindo-a à (i) organização não-governamental de ambiente ou à pessoa coletiva de utilidade pública de fins ambientais constante da lista oficial de instituições, escolhida pelo sujeito passivo para receber a consignação de quota do IRS prevista nos n.ºs 5 e 7 do artigo 14.º da Lei n.º 35/98, de 18 de Julho, que define o estatuto das organizações não-governamentais de ambiente, alterada pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, ou à (ii) pessoa coletiva de utilidade pública que desenvolva atividades de natureza e interesse cultural, constante da lista oficial de instituições, escolhida pelo sujeito passivo para receber a consignação de quota do IRS prevista no artigo 152.º do CIRS.

em comunhão de habitação com o contribuinte e que não auferam rendimentos superiores à pensão mínima do regime geral, aumentam de € 712,5 para € 1.187,5.

Prevê-se ainda a possibilidade dos contribuintes inserirem no Portal das Finanças as despesas de saúde e as despesas de educação que tenham sido realizadas em qualquer território fora de Portugal, questão que aliás tinha ficado por resolver com a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, e não apenas nos Estados Membros da União Europeia e do Espaço Economico Europeu, mas desde que exista intercâmbio de informações em matéria fiscal. Prevê-se ainda a obrigação de a AT, na notificação da liquidação do imposto, incluir informação relevante da liquidação, nomeadamente a relativa às deduções à coleta consideradas.

2.4.3. Sobretaxas

No dia 30 de dezembro de 2015 foi publicada a Lei n.º 159-D/2015, a qual determina a eliminação da sobretaxa em 2017 e a sua redução em 2016. O Relatório da Proposta do Orçamento do Estado refere que “*esta redução privilegia os agregados familiares com rendimentos mais baixos, através da fixação de taxas diferenciadas em função do montante de rendimentos*”²⁵⁴. Esta Lei determina que passam a existir taxas diferenciadas e progressivas em função do nível de rendimento colectável²⁵⁵. Todavia, como iremos ver seguidamente, o problema da sobretaxa é bem mais complexo.

CAPÍTULO III. UMA CONCRETIZAÇÃO LEGAL LIMITADA DO MODELO CONSTITUCIONAL

1. A vinculação do legislador ao modelo constitucional

Não podemos partir para uma enunciação da concretização do modelo constitucional

²⁵⁴ Relatório do Orçamento do Estado para 2016, Ministério das Finanças, Lisboa, 2016, disponível em <<http://www.dgo.pt>>, [consultado a 20 de maio de 2016].

²⁵⁵ Como decorre do artigo 2.º da Lei n.º 159-D/2015, no novo modelo de sobretaxa de IRS, a percentagem, passa assim, a ser tanto mais elevada quanto maior for o rendimento, variando entre 1% e 3,5%. Os contribuintes do primeiro escalão de rendimento colectável, até 7. 420 euros, continuam a não pagar este imposto em 2016. Já quem está no segundo escalão, entre 7. €420 e €20. 000, fica sujeito a uma taxa de 1%, enquanto os sujeitos passivos que se encontram no terceiro escalão, entre €20.000 e €40.000, pagam uma taxa de 1,75%. Para os contribuintes inseridos no quarto escalão, com rendimentos entre €40 .000 e €80.000, a taxa aplicável é de 3%. Finalmente, no quinto escalão, acima de €80.000, mantém-se inalterada a taxa de 3,5%.

como sendo limitada, ou melhor, da própria inconcretização no nosso entender, sem antes proceder brevemente a uma elucidação dos termos em que essa inconcretização opera, o como e o porquê. Impõe-se uma questão essencial: afinal que relação existe entre o modelo constitucional e o sistema de imposto sobre o rendimento pessoal? Em que medida e com que limites está o legislador infraconstitucional vinculado ao modelo previsto no artigo 104.º da Constituição?

Não é em vão que atribuímos a nota de limitada à concretização legal daquele modelo. Não nos podemos olvidar que o artigo 104.º da Constituição reveste uma específica natureza, a de norma programática e por isso assume especiais contornos quando estamos a contrapor aqueles dois planos. Ao afirmarmos que o artigo 104.º da Constituição é uma norma constitucional de carácter programático, estamos a dizer que se trata de uma norma de aplicação diferida e não de aplicação ou execução imediata, que prescreve obrigações de resultado, não obrigações de meios, tendo como destinatário principal o legislador, nas mãos do qual fica a opção de ponderação dos meios ou do tempo em que vem a ser revestida de plena eficácia²⁵⁶. Somos nesta sede confrontados com a questão essencial da limitação da liberdade de conformação do legislador ordinário.

Para certos autores, que perspectivam a Constituição como um sistema normativo aberto a um pluralismo interpretativo²⁵⁷, a normatividade constitucional é uma normatividade de princípios que permitem o balanceamento de bens, interesses ou valores, por oposição a um sistema de regras assentes nos valores da certeza e da segurança. Este sentido de abertura normativo conduz a uma aceitação da conformação atual do sistema de tributação sobre o rendimento pessoal, por se considerar que o modelo constitucional trata-se meramente de um modelo teórico, suscetível de ser adaptável de acordo com as circunstâncias²⁵⁸.

²⁵⁶ Cf. MEDEIROS, Rui/ MIRANDA, Jorge, *Constituição portuguesa anotada...op. cit.*, pp. 296 e ss.

²⁵⁷ É o caso de António L. Sousa Franco e Guilherme D'Oliveira Martins. V. FRANCO, António L. Sousa; MARTINS, Guilherme D'Oliveira, *A constituição económica: ensaio interpretativo*, Almedina, Coimbra, 1993, pp. 11 e ss.

²⁵⁸ Neste sentido, v. OTERO, Paulo, *Direito Constitucional Português*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010, pp. 193 e ss.

Outros consideram a Constituição sob o enfoque de uma concepção mais dirigista²⁵⁹. Aqui nos inserimos. Pois bem, deve-se ter em atenção que as normas programáticas não deixam de ser jurídicas e vinculativas por corresponderem a “programas” do Estado²⁶⁰. Porém aceitamos que a efetivação deste tipo de normas, ao carecer da intervenção do legislador, convive, necessariamente, com a discricionariedade na escolha dos meios para as concretizar. Não se pode pois reduzir a discricionariedade do legislador a zero, atendendo ao tipo de norma em causa (até porque o contexto constitucional altera-se e as normas vão adquirindo novos sentidos materiais²⁶¹).

Nesta sequência, o modelo previsto no n.º 1 do artigo 104.º da Constituição é, na nossa perspectiva, vinculativo *in totum* e a discricionariedade opera meramente na escolha ou opção por certos aspetos complementares do sistema. Henrique Medina Carreira dá-nos o exemplo das categorias, das deduções, dos abatimentos, dos níveis das taxas, nos quais considera existir discricionariedade do legislador ordinário²⁶². Portanto, haverá discricionariedade do legislador ordinário quanto à escolha e à oportunidade dos elementos conformadores do sistema (de pura concretização do modelo constitucional), sempre e quando tenham fito os objectivos essenciais e vinculativos que determina o artigo 104.º da Constituição²⁶³.

2. Elementos de inconcretização do modelo constitucional

Decerto que o leitor atento percebeu, ao percorrer o modelo constitucional e alguns dos principais aspetos orientadores da respetiva concretização legal, que a evolução não foi no sentido da convergência entre estes dois planos (o constitucional e o legal). Os focos principais de cada uma das reformas que se seguiram à Reforma de 1989 não foram no sentido

²⁵⁹ Acolhendo aqui a concepção de J. J. Gomes Canotilho de constituição dirigente. V. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001, pp 26 e ss.

²⁶⁰ O modelo de tributação do rendimento pessoal constitui na óptica constitucional a salvaguarda do essencial do sistema, não sendo por isso confiado à legislação ordinária. Neste sentido, v. por todos, CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada, ...op. cit.*, p. 76.

²⁶¹ Cf. MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional, ...op. cit.*, pp. 304 e ss.

²⁶² Assim, CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada, ...op. cit.*, p. 76.

²⁶³ Sendo certo que os aspectos “fundamentais” do modelo não são unívocos. Há quem interprete, como vimos, a unicidade do imposto pessoal num sentido horizontal, outros num sentido vertical. O que nos remete para a temática da interpretação das normas constitucionais programáticas, v. CANOTILHO, J. J. Gomes, *Constituição dirigente e vinculação do legislador...op. cit.*, p. 11.

da sua autocorreção, e assim em aproximação ao modelo constitucional, mas no sentido de uma heteroconformação do sistema. O IRS foi ganhando um sentido próprio e distante aos propósitos constitucionais. Vários aspetos que retiram coerência estrutural ao sistema foram-se perpetuando e sedimentando, atribuindo uma nova configuração ao imposto sobre o rendimento pessoal. São os que denominamos de elementos de “inconcretização do modelo constitucional”.

2.1. Dualização do sistema

O modelo compreensivo de tributação do rendimento pessoal implementado pela Reforma de 1989 tinha, como vimos, o paradigma da determinação de uma única base tributável, à qual se aplicaria uma única tabela de taxas progressivas. Contudo, nos últimos anos vem-se assistindo ao surgimento de uma base tributável paralela no IRS, um retorno à “cedularização” do imposto pessoal, colocando-se novamente em primeira linha a velha polémica sobre os impostos sintéticos e os impostos analíticos²⁶⁴. Assistiu-se, ao longo destes anos, fundamentalmente, ao fenómeno da emergência e autonomia de uma base tributável em que cabem todos os rendimentos de capital²⁶⁵.

Por isso, grande parte da doutrina tem vindo a caracterizar o sistema português de tributação do rendimento pessoal como um autêntico sistema de tributação dual ou dualista²⁶⁶. Temos pois, dois impostos dentro do sistema de tributação pessoal: um que tem tendencialmente as características de imposto pessoal exigidas pelo n.º 1 do artigo 104.º da Constituição, traduzidas na progressividade do sistema e nas deduções pessoalizante, que

²⁶⁴ Cf. FAUSTINO, Manuel, «Tendências recentes da evolução do imposto sobre o rendimento pessoal», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 416 (2005), p. 75.

²⁶⁵ Em bom rigor, já se verificava na matriz originária do IRS, mas tem vindo a acentuar-se com o decorrer do tempo e a mutação das circunstâncias políticas, económicas e sociais que marcam o sistema fiscal interno e externo (falamos aqui mormente da globalização, aumento da concorrência fiscal, evasão e fraude, o fenómeno dos “paraísos fiscais”).

²⁶⁶ Por exemplo J. Casalta Nabais, Rui Duarte Morais, Américo Brás Carlos, entre muitos outros. V. neste sentido, NABAIS, José Casalta, «Reflexões sobre quem paga a conta do estado social», *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* (2010), p. 22; MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 10. Cf. CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2014, p. 159. Ainda que a recente Comissão constituída para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares lhe chame de “semi-dual”, cfr. Projeto da Reforma do IRS, setembro de 2014, ...*op. cit.*, p. 48.

incide basicamente sobre o rendimento do trabalho e sobre as pensões, pelo que poderíamos até dizer que se trata de um verdadeiro imposto profissional. E outro que se apresenta claramente como um imposto real, porquanto apresenta uma taxa proporcional e não atende à situação pessoal do contribuinte, incidindo fundamentalmente sobre os rendimentos do capital (nuns casos sobre os rendimentos brutos – taxas liberatórias; e noutros sobre os rendimentos líquidos – taxas especiais)²⁶⁷.

Os defensores do sistema dual assinalam a sua inevitabilidade em face da concorrência entre os sistemas fiscais²⁶⁸. Contudo, esta conformação atual do sistema de tributação do rendimento pessoal português não se pode simplesmente aceitar de ânimo leve. Se assim for, como aliás parece ter sido nos últimos tempos, estamos a acolher um modelo desconforme com o artigo 104.º da Constituição Portuguesa²⁶⁹. E ainda que se reconheça que a Constituição tem sempre uma certa maleabilidade, até pelo tipo de norma em causa (programática), e que há uma natural tendência para a mutação material dos conceitos constitucionais, não se pode tomar uma tal postura de indiferença face à Constituição, deixando a configuração do sistema ao sabor das vontades políticas. Como bem refere J. J. Gomes Canotilho a norma

²⁶⁷ Muito sinteticamente, lembre-se que a principal característica do modelo de tributação de base dual é a divisão do rendimento global entre rendimentos de capitais e rendimentos com origem noutras fontes, constituindo assim duas bases de incidência. Aos rendimentos de capitais é aplicada uma taxa proporcional mais baixa, alinhada com a taxa de tributação sobre as sociedades ou próxima da taxa marginal do escalão mais baixo da tabela de taxas progressivas, pela qual continuam a ser tributados os restantes rendimentos. Cf. SÁNCHEZ, Fidel Picos, «Quince años de modelo dual del IRPF: experiencia e efectos», *Instituto de Estudios Fiscales; Documentos de Trabajo*, n.º12/13, 2003, pp. 1 -25. V. também, RODRÍGUEZ, Gago [et. al], *Las Reformas Fiscales del siglo XXI: teoría e práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013*, Ecobook, Madrid, 2015, p. 76 e ss.

²⁶⁸ Sørensen explica os fundamentos teóricos da “DIT” como uma tentativa de estabelecer um compromisso entre as duas principais teorias em matéria de impostos sobre o rendimento moldados pelo princípio da capacidade contributiva – a da “*comprehensive income tax*” de Shanz-Haig-Simons e da “*expenditure tax*” de Fisher- Kaldor – Meade, na medida em que esta última deixa a chamada remuneração normal do capital livre de tributação, enquanto na primeira, todo o rendimento, quer proveniente do trabalho quer do capital, está sujeita à mesma taxa marginal de tributação. Cf. SØRENSEN, Peter Birch, *Dual income taxes: a nordic tax system*, Department of economics, University of Copenhagen, 2009, disponível em <<http://www.econ.ku.dk>> [consultado a 26 de maio de 2016]; e ainda, do mesmo autor, «Dual Income Tax: Why and How?», *FinanzArchiv*, vol. 61, 2005, pp. 559-586.

²⁶⁹ A não ser que se entenda que o artigo 104.º da Constituição deve ser revisto. Nesta senda, J. Casalta Nabais questiona-se se ainda fará sentido o artigo 104.º da Constituição Portuguesa, perspetiva que não deixa de ser também bastante interessante. V. NABAIS, J. Casalta, «Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição?», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 1 (2013), p. 23-24. No mesmo sentido, v. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «A Constituição e o sistema fiscal»,...*op. cit.*, pp. 271 e ss.

constitucional assume a natureza de “*hard law*”²⁷⁰.

Certamente que o modelo legal a que se chegou, *i.e.*, a um modelo dualista (mais ou menos mitigado) não foi o pretendido pela vontade constitucional, desde logo, se atendermos ao seu efeito de redução da igualdade vertical²⁷¹ ou até regressivo, por via do tratamento favorável dado aos rendimentos de capitais, em detrimento dos restantes rendimentos (e da maioria que os detêm: a classe média), fazendo incidir sobre estes, desta forma, o grosso da carga fiscal. Mas vejamos melhor.

2.1.1. Taxas liberatórias

Como já foi dito, a Constituição consagra o imperativo de que o imposto sobre o rendimento pessoal deve ser único, progressivo e deve ter em conta os rendimentos e as necessidades do agregado familiar. O cumprimento desse imperativo foi expressamente um dos objetivos fundamentais da reforma fiscal de 1988/89, que se traduziu na adoção de um modelo de imposto único, *i.e.*, um sistema de tributação global, caracterizado pela sujeição da totalidade dos rendimentos individuais a uma única tabela de taxas progressivas.

Todavia, esse modelo nunca chegou a ser implementado com todas as suas valências. Desde um momento inicial a consagração de um elenco de taxas liberatórias, justificada segundo o Governo da época por razões de ordem técnica e política²⁷², consubstanciou uma distorção dos princípios basilares da unicidade e progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal. Esta solução gerou uma assinalável controvérsia (desde logo, se pensarmos nas divergências que surgiram entre a CRF e o Governo aquando da aprovação do CIRS²⁷³ e nas iniciativas parlamentares que levaram o problema ao TC²⁷⁴), que se mantém

²⁷⁰ Cf. CANOTILHO, J.J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição...op. cit.*, p. 1176 e ss.

²⁷¹ Sobre os efeitos do modelo dual na equidade, em especial, sobre o caso Espanhol, v. PICO, Fidel, *Modelo dual de IRPF y equidad: un nuevo enfoque teorico y su aplicacion al caso espanhol*, Congresso de Economia Pública, Barcelona, 2004, pp. 13 e ss.

²⁷² As taxas liberatórias justificavam-se como solução provisória até a adoção de medidas de modernização do sistema fiscal, como o fim dos títulos ao portador e um regime menos restritivo, para a Administração, de controlo do sistema bancário. Sobre as razões da adopção das taxas liberatórias v. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Fiscalidade dos anos 90*, Coimbra, 1996, pp. 64- 73;

²⁷³ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal...op. cit.*, pp. 167 e ss.

²⁷⁴ A declaração de inconstitucionalidade de várias normas da lei de autorização legislativa relativas à tributação

acesa na atualidade²⁷⁵.

Trata-se pois, sem dúvida aparente, de uma das matérias mais controversas no âmbito da tributação do rendimento pessoal - uma solução transitória da Reforma que foi-se perpetuando e quase 30 anos depois permanece. Por isso se considerou da maior pertinência inclui-la neste elenco de elementos de “inconcretização constitucional”.

Está em causa o sentido constitucional da unicidade e da progressividade do imposto.

A aplicação das taxas liberatórias determina a retenção na fonte, a título definitivo, dos rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro ou de certas categorias objectivas de rendimentos, independentemente da residência do seu titular²⁷⁶. Como refere J. L. Saldanha Sanches, “*de um ponto de vista formal, são essencialmente uma deslocação, operada pela lei,*

do rendimento pessoal foi requerida por um grupo de Deputados do Partido Comunista Português, e mais tarde, pelo Provedor de Justiça que suscitou a apreciação da constitucionalidade de algumas disposições do CIRS (entre as quais se encontravam as normas respeitantes à tributação do agregado familiar e ao regime da taxas liberatórias). Ambos os pedidos foram apensados e deram origem ao processo n.º 405/88 que culminou no Ac. n.º 57/95, publicado no DR, II Série, de 12 de Abril de 1995. Este Ac. não declarou desconforme com o texto constitucional nenhuma das normas então sujeitas a apreciação. O TC não decidiu quanto ao fundo da questão, preferindo não tomar conhecimento dos pedidos de declaração de inconstitucionalidade, com o argumento meramente formal de que a sistematização das taxas liberatórias no seio do CIRS tinha sido alterada. Para uma visão sumária sobre o pedido de inconstitucionalidade v. SANCHES, J. L. Saldanha, «O pedido de declaração de inconstitucionalidade do IRS: as consequências possíveis», *Fisco*, n.º 9 (1989), pp. 14- 17.

²⁷⁵ As opiniões dividem-se: há quem entenda que as taxas liberatórias se afiguram contrárias ao preceituado no artigo 104.º da CRP, sendo por isso uma tributação desconforme com a Constituição. Neste sentido, v. por todos NABAIS, J. Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos,...op. cit.*, pp. 594-595; SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 336; CANOTILHO, J.J Gomes/ MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada,...op. cit.*, p.462; CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada, ...op. cit.*, pp. 74-86. RIBEIRO, J. J Teixeira, *Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pp. 238-239.

De forma particularmente interessante, J.L. Saldanha Sanches fala-nos de uma espécie de inconstitucionalidade a termo incerto. Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspectiva constitucional»...*op. cit.*, pp. 69-73. E de facto, se fizermos uma retrospeção, não há sombra de dúvida que as taxas liberatórias não são mais um regime transitório, pelo que a sua permanência, e atendendo àquela posição de Saldanha Sanches, leva-nos a concluir inevitavelmente por um juízo de desconformidade constitucional.

Outros entendem que a concorrência ao nível da atração de capitais num contexto de globalização torna inevitável a tributação liberatória de certos rendimentos, tendência que tem sido seguida por alguns Estados-membros da UE, como a Áustria, Itália e a Holanda. Neste sentido, v. por todos, GOMES, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal*, 12ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 2003, pp.158-159; CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral...op. cit.*, pp. 154-161; Cf. PETISCA, Joaquim Águeda, *Uma opção para a reforma do IRS*, M. F. Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2000, pp. 227 – 228; MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, ... op. cit.*, p. 7; *Sobre a tendencial dualização dos sistemas fiscais v. MUTEN, Leif Ingemar, Towards a Dual Income Tax*, Springer, Roterdão, 1996, p. 23 e ss.

²⁷⁶ Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional – A tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1997, p. 369.

*dos deveres de cooperação, que cabem, em princípio, ao titular do rendimento, para os que são devedores desse mesmo rendimento”*²⁷⁷.

Esta operação consubstancia assim uma exceção ao princípio da tributação unitária do rendimento pessoal e da sua progressividade, pois retiram certos tipos de rendimentos individuais à regra geral do englobamento com sujeição às taxas progressivas, para os submeter a um tratamento fiscal separado e próprio, com retenção na fonte a uma taxa proporcional, não já por conta do apuramento da posição global, mas a título final.

Mas antes de avançarmos, deve-se porém ter em atenção que existem dois tipos de taxas liberatórias em matéria de pessoas singulares: as objetivas e subjetivas. As taxas liberatórias objetivas verificam-se em relação ao rendimento de capital, ou seja, têm em conta a natureza dos rendimentos; enquanto as taxas subjetivas são as aplicadas aos não residentes, tendo assim em conta a circunstância do respetivo titular ser ou não ser residente em Portugal²⁷⁸.

A tributação dos não residentes é feita com taxas definitivas por razões respeitantes aos limites territoriais da soberania do Estado e de praticabilidade²⁷⁹. Quanto a este aspeto não se levantam grandes problemas de conformação constitucional. No nosso entender, a aplicação de taxas liberatórias destinadas a não residentes é uma solução aceitável em face da obrigação real e limitada que recai sobre estes, como decorre do artigo 15.º, n.º 2 do CIRS, pela circunstância da lei nem sempre admitir por parte destes sujeitos o englobamento (art. 22.º, n.º 3, al. a) do CIRS), nem os elementos de pessoalidade relativos às deduções à coleta (art. 78.º, n.º 5 do CIRS). Não seria pois praticável e até lógico (dada a incidência pessoal do IRS) uma tributação única e progressiva dos não residentes. De facto, não faria qualquer sentido sujeitar ao englobamento e à progressividade apenas os rendimentos obtidos em território português, desconhecendo-se a totalidade dos rendimentos do sujeito passivo, tributado no país de residência. Além de que, muito dificilmente se poderia controlar o cumprimento fiscal dos não

²⁷⁷ Cf. SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*,....*op. cit.*, p. 336.

²⁷⁸ Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*...*op. cit.*, p. 370.

²⁷⁹ Sobre esta matéria v. Ac. TJUE C-234/01, de 12 de Junho de 2003 (*Arnoud Gerritse*); Ac. TJUE C290/04, de 3 de Outubro de 2006 (*Scorpio*) e Ac. TJUE C-345/04, de 15 de Fevereiro de 2007 (*Centro Equestre da Lezíria Grande*).

residentes, na ausência de uma retenção na fonte definitiva²⁸⁰.

O grande problema levanta-se assim no plano da tributação liberatória objetiva, ou seja, aquela que se refere aos residentes.

Começemos pela unicidade. Ora, os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias (mormente, os juros de depósitos à ordem e a prazo, os rendimentos de títulos de dívida e os dividendos, como decorre do art. 71.º do CIRS) constituem parcelas de rendimento, que não são sujeitas à mesma tributação unitária e progressiva que os restantes rendimentos do trabalho, empresariais, profissionais e prediais. Os rendimentos de capital são tributados assim com taxas por via de regra mais baixas e proporcionais (28% ou 25%²⁸¹), em detrimento dos restantes tipos rendimentos, nomeadamente os do trabalho e das pensões²⁸².

Trata-se de discriminações que não se baseiam em razões de ordem objectiva, fundadas no princípio da capacidade contributiva. Segundo Alberto Xavier, são discriminações arbitrárias que “*importaram impensadamente regimes do passado, para o novo regime de imposto único; (...) ou se atendeu à pressão casuística de interesses para ali aumentar e aqui reduzir; ou se sobrepuuseram interesses orçamentários imediatistas a uma visão racional e ponderada de conjunto*”²⁸³.

Mas para quem defende a ideia de unidade do imposto sobre o rendimento pessoal no

²⁸⁰ Cf. PETISCA, Joaquim Águeda, *Uma opção para a reforma do IRS, ...op. cit.*, p. 42. Em sentido oposto, Alberto Xavier considera que a disciplina das taxas aplicáveis às retenções definitivas sobre os rendimentos de não residentes é “*extremamente imperfeita, obscuro e incongruente*”. Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional...op. cit.*, p. 373.

²⁸¹ Como decorre dos n.ºs 1 e 4 do art. 71.º do CRIS.

²⁸² Se porventura um determinado sujeito passivo só tiver rendimentos de alguma daquelas espécies pagará imposto a uma taxa proporcional, independentemente do montante do seu rendimento. Atenda-se ao seguinte exemplo (e seguindo a lógica que nos é apresentada por Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional...op. cit.*, p. 375): imagine-se vários contribuintes, todos residentes em Portugal e todos a receber um rendimento igual, por exemplo de €80.001,00. A tem todo o seu património investido em ações – paga 28%. B tem todo o seu património em depósitos a prazo –paga 28%; C é um trabalhador dependente, médico ou advogado –paga 48%. D é pensionista – paga 48%. Há um claro desfasamento na tributação dos rendimentos de capitais e do trabalho (cenário que piora se tivermos em linha de conta as taxas especiais e as tributações autónomas, previstas nos artigos 72.º e 73.º do CIRS, respetivamente). O imposto para o sujeito passivo A e B será portanto proporcional. Cf. RIBEIRO, J. J Teixeira, *Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989, pp. 238-239.

A este propósito veja-se ainda o Estudo que a OCDE dedicou à economia portuguesa em 1990-1991, onde pode ler-se que “*a tributação diferenciada dos rendimentos do trabalho e dos rendimentos de capitais auferidos pelos agregados familiares viola o postulado da equidade horizontal*. Cf. OCDE Economic Surveys – Portugal 1990-1991, OCDE, Paris, 1991, p.78.

²⁸³ Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional...op. cit.*, p. 375.

sentido vertical, entenderá que esta diferenciação não levanta quaisquer problemas de conformidade constitucional²⁸⁴. Não é a posição que assumimos. Veja-se que, nesta perspectiva, seria possível então por exemplo, criar um imposto sobre os salários, outro sobre os lucros, outro sobre as rendas, outro sobre os juros, outro sobre as mais-valias, entre outros, pois não haveria regimes tributários sobrepostos... o que de todo não nos parece ter sido o propósito do legislador constitucional²⁸⁵. Em sentido distinto terá entendido, na sua decisão pouco feliz, o TC quando se pronunciou acerca da constitucionalidade de algumas normas no Ac. n.º 57/95²⁸⁶. No nosso ponto de vista, esta jurisprudência terá significado, utilizando a expressão popular, “um passo para a frente, e dois para trás” quanto aos objetivos da Reforma de 1989²⁸⁷.

Por outro lado, os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias são rendimentos subtraídos à regra do englobamento obrigatório²⁸⁸, abrindo os caminhos a um sistema proporcional em desconformidade com as exigências de progressividade constantes da nossa Constituição. É que os rendimentos de capitais são para o efeito tributados separadamente, o que significa que no caso de o contribuinte só ser titular de tais rendimentos, o imposto torna-se proporcional e no caso de ele ter outros rendimentos o imposto deixa de ser único e torna-se comparativamente menos progressivo²⁸⁹, ou até regressivo²⁹⁰.

²⁸⁴ Neste sentido, v. FAUSTINO, Manuel, *IRS, Teoria e Prática, ...op. cit.*, p. 46. No entendimento do autor, as tributações liberatórias não põe em causa a aplicação de um imposto diverso, “o que as caracteriza é a exclusão da sua submissão ao regime geral das taxas de IRS, mas afigura-se que essa exclusão não é suficiente para sustentar a tese de que o IRS se lhes não aplica e de que por conseguinte o IRS não é um imposto único. A conclusão é precisamente inversa: o IRS é um imposto único porque atinge, ainda que de modo diverso, todos os rendimentos tipificados na incidência objectiva”.

²⁸⁵ Nem sequer dos autores da Reforma de 1989, que invocam como um dos objetivos a simplificação do sistema, com a eliminação do complexo de impostos parcelares. A este propósito v. PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Reforma Fiscal, ... op. cit.*, pp. 44 e ss.

²⁸⁶ Veja-se as razões vertidas no Ac. n.º 57/95, de 12 de fevereiro de 1995.

²⁸⁷ Decerto que, se a posição do TC tivesse sido distinta – v.g. no sentido da inconstitucionalidade das taxas liberatórias - as distorções que o IRS tem vindo a tomar poderiam ter sido evitáveis, *i.e.*, o modelo compreensivo de IRS teria sido executado sem desvios (como aliás era intenção de alguns dos seus protagonistas) e provavelmente os desenvolvimentos ulteriores do modelo legal teriam sido outros, pelo menos mais afáveis em termos de coerência sistemática.

²⁸⁸ Segundo o artigo 58.º do CIRS “*ficam dispensados de apresentar a declaração (...) os sujeitos passivos que*” apenas tenham recebido rendimentos “*tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º e não optem quando legalmente permitido, pelo seu englobamento*”.

²⁸⁹ Cf. CANOTILHO, J. J. Gomes / MOREIRA, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada, ...op. cit.*, pp. 1092 e ss.

Ainda que se atenda à possibilidade prevista pelo legislador de englobamento de certos rendimentos (como decorre do n.º 6 do artigo 71.º do CIRS) o problema da sua desconformidade constitucional mantém-se. Como refere Medina Carreira, este é um evidente sofisma, porque quando a Constituição refere a progressividade não deixa de fazê-lo como adopção de um regime jurídico imperativo. Sendo uma livre escolha do contribuinte, como o é o englobamento, estamos em presença de uma faculdade e não de uma sujeição, funcionado em benefício concreto do contribuinte e não do Estado e da sociedade²⁹¹. Tanto mais que, como bem se sabe, na prática a opção pelo englobamento raramente ocorre, dada a clara vantagem fiscal em que o não englobamento se traduz em termos de taxa aplicável para os titulares de maiores rendimentos, (que são mormente os únicos titulares deste tipo de rendimentos – os de capitais)²⁹². Numa palavra, uma dissimulada solução de convergência constitucional.

Reconhecemos porém, que esta é uma matéria em que dificilmente se pode tomar uma posição isenta em face da envolvente internacional e da crescente facilidade de deslocalização de certo tipo de rendimentos. A pessoalização face aos rendimentos de capitais torna-se praticamente impossível dado o circunstancialismo internacional de economia aberta. Como ensina J. Casalta Nabais, “*o legislador fiscal está longe de dispor da liberdade que, prima facie, parece ter num tal domínio*”. A tributação dos rendimentos do capital está longe de se compadecer com impostos do tipo do IRS, normalmente com taxas elevadas, atentos os efeitos económicos que desencadeiam, sobretudo no mercado de capitais. A tributação dos

²⁹⁰ Note-se que as taxas uniformes possuem uma incidência abertamente regressiva, por ser nos escalões mais elevados de rendimentos que se possuem com maior relevo os rendimentos de capitais e as mais-valias. Cf. VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 233.

²⁹¹ Como exemplifica o autor, quando o contribuinte realiza a opção de englobamento, isso significa que escolheu voluntariamente uma taxa marginal máxima de 10%, de 20% ou de 25%, consoante os casos, os demais contribuintes ficam sujeitos, sem que possam evitá-lo, a uma taxa marginal de 40%. Cf. CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada, ..op. cit.*, p. 85.

²⁹² O que resulta numa dupla injustiça quando o rendimento declarado – e não se atendendo aqui à questão da evasão fiscal, cuja oportunidade está também desigualmente “distribuída” – serve de critério aferidor da necessidade, e portanto do direito a prestações sociais. Neste sentido, v. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, ...op. cit.*, p. 154. Há quem entenda inclusivamente que a tributação liberatória dos rendimentos de capital traduz-se numa concessão a determinados grupos de interesses. Assim, PETISCA, Joaquim Águeda, *Uma opção para a reforma do IRS, ...op. cit.*, p. 42. Na verdade o sistema dual parece estar-se a implementar enquanto um sistema de classes, em que existe uma tributação para a classe baixa e média, e outra, notoriamente mais favorável, para a classe alta.

rendimentos de capitais está pois fortemente condicionada, dada a fuga de capitais que pode gerar²⁹³.

Todavia, a opção do legislador por uma tributação liberatória deve ter limites²⁹⁴. Não se poderá considerar que o propósito primário do imposto sobre o rendimento pessoal, ou seja, a diminuição das desigualdades, é alcançável mediante este regime tendencialmente dualista. Precisamente por esta razão equacionamos que se torna essencial repensar todo o sistema fiscal, em busca de soluções mais justas, que poderão passar pela adopção de um sistema tendencialmente próximo à *flat tax*²⁹⁵. Como bem refere Henrique Medina Carreira, o legislador criará desigualdades onde e como a Constituição lhe permite, assumindo o ónus político da decisão. Mas não no terreno ocupado pela Constituição. Como enuncia o autor, a Constituição consente desigualdades, “*não através de taxas diferentes; nem de sistemas de taxas diferentes; (...) nem da submissão de uns contribuintes aos efeitos erosivos da inflação e outros poupados a ela; (...) nem que a progressividade exigida degenera em regressividade*”²⁹⁶. Mas na verdade, o que se verifica é isso mesmo. As taxas liberatórias sujeitam os contribuintes a um regime diferenciado e geram a inevitável regressividade do sistema.

Destarte, devemos dizer que as taxas liberatórias (objetivas) ao redundarem num verdadeiro imposto real, proporcional e até cedular (mormente sobre o capital) num sistema que pretensamente é personalizado e único²⁹⁷, sob a nossa perspectiva se afiguram inconstitucionais. Falamos aqui naturalmente de uma inconstitucionalidade por violação dos princípios da unicidade e progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal previstos no

²⁹³ Cf. NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos...op. cit. ...*, pp. 594-596.

²⁹⁴ Por exemplo, para J. Casalta Nabais, por razões de coerência do sistema, a tributação de capitais deveria ser deslocada do CIRS para o EBF ou legislação avulsa relativa aos benefícios fiscais. Cf. *Idem...* p. 596.

²⁹⁵ Cf. capítulo IV da presente dissertação. Neste sentido v. TAVARES DA SILVA, Suzana, *Alguns aspectos da tributação do rendimento das pessoas singulares, ...op. cit.*, pp. 6-7.

²⁹⁶ Cf. CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada, ...op. cit.*, p. 80.

²⁹⁷ Neste sentido, SANCHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal, ...op. cit.*, p. 336. Para uma visão abrangente, torna-se essencial uma leitura atenta do Ac. do TC n.º 11/83 de 12 de outubro de 1983, publicado no DR, de 20 de outubro, I Série, n.º 242, p. 3622-3636. O TC confrontado em 1983 com a diversidade de impostos parcelares, entendeu que o sentido da progressividade é “*atribuído ao sistema fiscal na sua globalidade, e não a todos e cada um dos impostos que parcelarmente o integram. Assim, aquele normativo constitucional apenas seria violado caso se comprovasse que a introdução do novo imposto alteraria irrevissivelmente a atual estrutura do sistema fiscal português*”.

artigo 104.º da Constituição²⁹⁸.

2.1.2 Tributações autónomas e taxas especiais

O mesmo problema se levanta quanto às tributações autónomas e às taxas especiais, mas com uma nota de agravamento: contrariamente às taxas liberatórias, não libertam os titulares de declarar os rendimentos a elas sujeitos. Tudo se passa como se em face da mesma declaração de rendimentos existissem duas liquidações de IRS (uma relativa ao rendimento sujeito a este tipos de tributações e outra relativa ao restante rendimento a que se aplica a tabela geral de taxas progressivas). Tracemos breves considerações sobre cada uma delas.

No que concerne às tributações autónomas no âmbito do IRS devemos dizer desde logo, que se tratam de uma forma de tributação que incide sobre certas despesas dos contribuintes da categoria B cujo rendimento tributável deve ser apurado a partir de uma contabilidade organizada²⁹⁹.

Nos termos do artigo 73.º do CIRS são tributadas autonomamente designadamente, as despesas não documentadas (antes também as confidenciais³⁰⁰), efetuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais, à taxa de 50% (art. 73.º, n.º1 do CIRS); as despesas de representação e as despesas com viaturas ligeiras de passageiros à taxa de 10%, sendo esta taxa, enquanto aplicável às viaturas, de 20% se o valor da aquisição for igual ou superior a €20.000 (art. 73.º, n.º 2 do CIRS); as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tributadas à taxa de

²⁹⁸ Alberto Xavier fala-nos também ainda numa violação dos princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Cf. XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional...op. cit.*, p. 374.

²⁹⁹ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, ...op. cit.*, p. 170.

³⁰⁰ A sujeição de determinadas despesas a tributação autónoma surgiu com o DL n.º 192/90, de 2 de junho e decorreu do intuito legislativo de agravar a tributação das despesas confidenciais ou não documentadas incorridas pelas empresas (então a uma taxa de 10%). Cf. PAIVA, Pedro, «A escalada das tributações autónomas», *Fiscalidade(s) na vanguarda do pensamento, 2 anos, 104 reflexões*, Almedina, Coimbra, 2015, p. 105; VALDEZ, Vasco, «As Remunerações Acessórias e a Reforma da Tributação do Rendimento», *Fisco*, n.º 99/100, (2001), pp. 85 -91.

35% (art. 73.º, n.º 6 do CIRS)³⁰¹.

Neste tipo de tributação, o legislador procura responder à questão do regime fiscal de despesas que se encontram na zona de intersecção da esfera pessoal e da esfera empresarial, de modo a evitar remunerações em espécie mais atraentes por razões exclusivamente fiscais ou a distribuição oculta de lucros. Como ensina J. L. Saldanha Sanches, “*cria-se, aqui, uma espécie de presunção de que estes custos não têm uma causa empresarial e, por isso, são sujeitas a uma tributação autónoma*”³⁰². Todavia, atualmente, face às necessidades de obtenção de receitas, a justificação das tributações autónomas parece mais radicar numa lógica de cobrança³⁰³.

Surge-nos porém, nesta sede, a questão de saber qual a natureza concreta desta figura de tributação: se se trata de um imposto sobre a despesa (e aí não haverá grandes problemas de ordem constitucional); ou se é antes um autêntico (e adicional) imposto sobre o rendimento, em frustração do princípio da unicidade.

A natureza das tributações autónomas foi analisada no âmbito de decisões sobre pedidos de declaração de inconstitucionalidade de normas que alterem o respetivo regime, por violação do princípio da não retroatividade da lei fiscal. A jurisprudência do TC num primeiro momento foi no sentido de que as tributações autónomas têm a natureza de imposto periódico, configurando-o como um autêntico imposto sobre o rendimento³⁰⁴. Assumindo uma posição inversa, o STA sustentou estar em causa uma tributação sobre a despesa, ou seja, um imposto apurado de forma independente relativamente à quantificação da matéria coletável dos impostos sobre o rendimento, constituindo nesta lógica cada despesa um facto tributário autónomo, instantâneo e de obrigação única. Nesta linha, posteriormente, o TC reviu o seu

³⁰¹ Que tem um claro objetivo de luta contra a fraude e evasão fiscal, em contraste com as demais distribuídas pelos restantes números do art. 73.º, que têm um pendor mais fiscal, pois é seu objetivo a obtenção de receitas. Assim, NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*,... *op. cit.*, p. 491.

³⁰² Cf. SACNHES, J. L. Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*,...*op. cit.*, p. 407. V. ainda a este propósito, NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal*, 6ª edição,... *op. cit.*, p. 542.

³⁰³ Neste sentido, v. NABAIS, J. Casalta, «Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português», *O Memorando da Troika e as Empresas*, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, n.º 5 (2012), p. 27.

³⁰⁴ Cf. PEREIRA, Paula Rosado, «O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 (2011), pp. 217-224.

entendimento, acolhendo o entendimento do STA³⁰⁵. Esta tem sido também a posição seguida pela doutrina maioritária³⁰⁶.

Não obstante, não podemos deixar de salientar o carácter antissistemático destas tributações, *i.e.*, a quebra da unidade lógica do sistema fiscal constitucionalmente definida. A nosso ver, independentemente de se caracterizar este imposto enquanto um imposto sobre a despesa ou sobre o rendimento, a generalização das tributações autónomas põe em causa princípios fundamentais da tributação do rendimento³⁰⁷. Note-se que estas tributações surgem formalmente inseridas no CIRS e o respetivo montante é liquidado no âmbito deste imposto. Com isto queremos dizer que o facto deste “imposto” surgir, usando as palavras de Paulo de Pitta e Cunha, “*aberrantemente dentro do próprio IRS*”³⁰⁸ constitui uma quebra da unicidade que aparentemente deveria encerrar o imposto sobre o rendimento pessoal³⁰⁹.

Por outro lado, o CIRS consagra um vasto conjunto de taxas especiais no artigo 72.º, a maior parte delas respeitantes a rendimentos de não residentes, e outras respeitantes a rendimentos de residentes. O elemento de “inconcretização constitucional” diz respeito a estas últimas.

São aplicáveis aos residentes as seguintes taxas especiais ou de tributação autónoma³¹⁰: de 10% sobre as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho

³⁰⁵ V. Ac. do TC n.º 18/2011, de 12 de janeiro; Ac. do STA de 6 de julho de 2011, proc. n.º 0281/. V; Ac. do TC n.º 310/2012, de 20 de junho.

³⁰⁶ Grande parte da doutrina sustenta confortavelmente que esta tributação se trata de um imposto sobre a despesa. Por exemplo, Clotilde Celorico Palma afirma que “*as tributações autónomas são impostos indirectos e instantâneos que tributam a despesa e não o rendimento...*”. V. PALMA, Clotilde Celorico, «As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional: comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º2 (2012), p. 247. Também em sentido idêntico, v. MARTINS, Helena, «O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas», *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012, pp. 280-284; MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ...*op. cit.*, p. 170 e ss.

³⁰⁷ Cf. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - *competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 2009, p. 260.

³⁰⁸ Cf. PITTA E CUNHA, Paulo de, «*A pseudo-reforma fiscal do séc. XX ...*»...*op. cit.*, p. 22.

³⁰⁹ Em lógica não muito distinta J. Casalta Nabais salienta que uma série de tributações autónomas levam-no a concluir que “*...ao lado do IRC (e do IRS empresarial), se está erguendo progressivamente um outro imposto sobre as empresas, um imposto de todo anómalo que, incidindo sobre certas despesas, acaba por duplicar tendencialmente, sem qualquer fundamento racional que o sustente, a tributação das empresas. O que se nos afigura de todo inadmissível*”. Cf. NABAIS, J. Casalta, «Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português», ...*op. cit.*, p. 28.

³¹⁰ Embora o artigo 72.º do CIRS tenha como epígrafe “taxas especiais”, o que se verifica é que também trata de situações de tributação autónoma.

quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação (art. 72.º, n.º3 do CIRS)³¹¹; de 20% sobre as pensões de alimentos, quando enquadráveis no art. 83.º- A do CIRS; de 20% sobre os rendimentos líquidos das categorias A e B de residentes não habituais³¹² (art. 72.º, n.º 6 do CIRS); de 28% sobre o saldo positivo anual entre as mais e menos valias registado nas operações previstas nas al. *b), c) e), f), g) e h)* do n.º1 do artigo 10.º do CIRS e a certos rendimentos de capitais (art. 72.º, n.º 1 al. *c) e d)* do CIRS); de 28% sobre os rendimentos prediais (art. 72.º, n.º1 al. *e)*); de 60% sobre os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a al. *d)* do n.º1 do art. 9.º, de valor superior a € 100.000.

Se há quem defenda que razões de praticabilidade e eficácia tributárias podem sustentar a constitucionalidade das taxas liberatórias, porém, certamente que em relação às taxas especiais a conclusão é distinta. Pois, confrontando o regime de taxas especiais com a imposição constitucional de unicidade e progressividade para o IRS, conclui-se que nenhuma razão ponderosa existe para que os rendimentos sujeitos a taxas especiais destinadas a residentes estejam excluídos do englobamento³¹³.

Por exemplo, no caso da taxa especial de 10% sobre as gratificações pelo trabalho (as comumente designadas gorjetas) não há maior certeza quanto à arrecadação do imposto, nem sequer existe nenhuma vantagem quanto à simplificação e controlo. Também no caso das mais-valias, as razões de competitividade dos valores mobiliários que normalmente servem para justificar esta taxa especial não justificam esta exceção à progressividade. Seguindo Américo Carlos Brás, seria favorável um hipotético regime de englobamento obrigatório destes ganhos, complementado com uma isenção para contribuintes com valores anuais de transações de pequeno montante³¹⁴.

Quanto à taxa reduzida de 20% aplicável aos rendimentos de residentes não habituais,

³¹¹ Note-se que que até 1998 foram sujeitas às taxas gerais do IRS, por se tratarem de rendimentos do trabalho dependente (art. 2.º, n.º3, al. *g)* do CIRS).

³¹² V. Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, que aprova a tabela de atividades de elevado valor acrescentado para efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e no n.º 4 do artigo 81.º do CIRS.

³¹³ Deve, tal como para as taxas liberatórias, distinguir-se entre as aplicáveis a não residentes (n.º1 e 2 do art. 72.º do CIRS) e as restantes, pelas razões que já apresentámos *supra* (ponto 1.1.1).

³¹⁴ Cf. CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral...op. cit.*, pp. 155 – 156.

resulta, na justificação do legislador, da tentativa de atrair para Portugal, à custa de vantagens fiscais, indivíduos ricos e atividades de “elevado valor acrescentado”, havendo opção pelo englobamento³¹⁵. Este caso, na nossa modesta opinião, não só constitui uma afronta à unicidade e progressividade do imposto pessoal, como também viola o princípio da igualdade entre residentes (os habituais e não habituais)³¹⁶. Parece-nos que o legislador nada mais pretendeu do que uma maximização da receita. Além de se tratar de taxas proporcionais e em nada contribuindo para uma maior igualdade tributária, consubstancia um sistema de tributação à margem, não sujeito à regra do englobamento (ou mediante opção³¹⁷) e tendencialmente dirigido a certos grupos sociais.

2.1.3. Sobretaxas

Surgem-nos, por outro lado, as sobretaxas do IRS, também de questionável natureza e de cuja “concretização constitucional” duvidamos.

Ora, sobre a parte do rendimento coletável do IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º do CIRS, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 6, 11 e 12 é devida, pelos rendimentos auferidos, pelo menos, até 1 de janeiro 2017³¹⁸, uma sobretaxa do IRS cujo valor varia entre 1% e 3,5%³¹⁹. Esta concreta sobretaxa teve origem na Proposta de Lei n.º 1/XII e foi justificada por uma espécie de “estado necessidade futuro”³²⁰. A sua vigência estaria presumivelmente limitada temporalmente até

³¹⁵ Cf. *Idem*,... pp. 153 – 154.

³¹⁶ Por outro lado, o regime fiscal dos residentes não habituais coloca ainda a dúvida sobre a razão de ser de um enquadramento jurídico em sede de eliminação da dupla tributação internacional que determina a aplicação do método de isenção a rendimentos que não foram tributados no Estado da fonte (art. 81.º, n.ºs 4 e 5 do CIRS) em completo desrespeito pelos princípios fundamentais em matéria de dupla tributação internacional. Neste sentido, CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral...op. cit.*, p. 156.

³¹⁷ Valendo aqui o que se disse quanto à mera possibilidade de englobamento nas às taxas liberatórias (ponto 1.1.1).

³¹⁸ Uma vez que o artigo 2.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro prevê que a sobretaxa deixa de incidir sobre os rendimentos auferidos a partir de 1 de janeiro de 2017.

³¹⁹ A matéria coletável desta taxa é apurada deduzindo-se ao rendimento coletável, por titular, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida. Depois, à coleta, deduz-se o valor correspondente a 2,5% do valor da retribuição mínima mensal garantida por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS (n.ºs 1 e 2 do art. 3.º da Lei n.º 159-D/2015, de 30 de dezembro). Cf. CATARINO, João Ricardo, *Lições de Fiscalidade, ...op. cit.*, p. 254.

³²⁰ Quanto a este aspeto veja-se a exposição de motivos da proposta de Lei n.º 1/XII.

2011, contudo tem-se vindo a prolongar, e veremos se realmente se extingue em 2017 como determina a Lei n.º 159-D/2015.

Segundo o legislador estamos perante uma “sobretaxa”, contudo, pouco lhe assiste as características inerentes à definição de taxa. Trata-se, na verdade, de uma receita tributária, com a natureza de um novo imposto sobre o rendimento, em que falha a característica da unicidade. Mais propriamente, de um imposto acessório, próximo de um adicionamento, uma vez que incide, parcialmente, sobre o rendimento coletável para efeitos de IRS³²¹. O seu âmbito de incidência real é constituído apenas por parte do rendimento coletável do IRS, aquela que resulta dos rendimentos englobados, de trabalho dependente, empresariais e profissionais, de capitais e prediais e dos incrementos patrimoniais e pensões. A esta parte acrescem outros rendimentos sujeitos a taxas especiais no IRS³²². Por outro lado a sobretaxa não atende sequer à totalidade dos rendimentos que lhe estão sujeitos, deixando de fora uma parcela não desprezível dos rendimentos de capitais – não englobados - (v.g. juros e dividendos).

Rigorosamente a sobretaxa é um imposto diferente do IRS, não se constituindo como uma mera taxa adicional³²³, tem um âmbito e regras de incidência real e pessoal próprios, tem taxas, tem deduções à coleta específicas e tem regras de retenção na fonte próprias³²⁴, ou seja,

³²¹ Os contornos de imposto extraordinário implicam um impacto bem diferente do seu antecedente mais próximo, dos anos oitenta. Este incidia, também, sobre os lucros das sociedades, sujeitas a contribuição industrial, e não apenas, sobre empresas e rendimentos comerciais e industriais dos empresários em nome individual como este. As empresas em geral suportavam uma contribuição de 6% sobre os rendimentos coletáveis sujeitos a contribuição industrial, enquanto os rendimentos dos trabalhadores suportavam a taxa de 2,8%, salvaguardado o salário mínimo. RIBEIRO, J. J. Teixeira, «Imposto extraordinário a reverter integralmente para o Estado e a sua pretensa inconstitucionalidade», *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3772 (1988), pp. 215-216.

³²² Note-se que se exclui do seu âmbito de incidência real o valor anual de retribuição mínima mensal garantida. Cf. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, «Da (in)justiça do imposto extraordinário», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3 (2011), p. 29.

³²³ Em 1983 discutiu-se se o imposto extraordinário então criado contrariava a exigência constitucional de um imposto único sobre o rendimento pessoal. O TC entendeu que este princípio teria de ser respeitado. Neste sentido v. Ac. do TC n.º 11/83 de 12 de outubro de 1983, publicado no DR, de 20 de outubro, I série, n.º 242, p. 3622-3636. Ainda a propósito da (não) progressividade do imposto v. Ac. STA de 16 de dezembro de 1987, proc. n.º 004590, que entendeu então que o “*sistema fiscal português não impede que se criem impostos extraordinários não progressivos sobre os rendimentos pessoais*”.

³²⁴ V. artigo 3.º da Lei n.º 159-D/2015.

tudo regimes próprios e distintos dos que são aplicáveis em sede de imposto “principal”³²⁵.

Se a doutrina se dividia quanto à conformidade constitucional das taxas liberatórias, por existirem distintas posições relativamente ao conceito de unicidade, nomeadamente da unicidade horizontal e vertical, isso já não acontece quanto à chamada sobretaxa do IRS. A doutrina assume pacificamente que não pode, em razão do imperativo constitucional da unicidade, haver mais do que um imposto a tributar o rendimento pessoal. Esse já existe: o IRS³²⁶. Assim sendo, esta sobretaxa, ou melhor dito, estas sobretaxas, não podem ser consideradas um imposto sobre o rendimento pessoal à luz da característica da unicidade, sob pena de se assumir inconstitucional à luz do modelo de unicidade aclamado pelo Ac. n.º 57/95 do Tribunal Constitucional³²⁷.

A sobretaxa descarta o cumprimento da exigência constitucional subjacente à unicidade do imposto. Desde logo, porque ao lado dos rendimentos, não atende à totalidade dos rendimentos sujeitos a IRS, deixando de fora da incidência uma parcela dos mesmos, nomeadamente de rendimento de capitais³²⁸. E, ao contrário do que se passa com as taxas liberatórias e taxas especiais, bem como com as tributações autónomas, os rendimentos estão sujeitos a taxas proporcionais, incidindo sobre parcelas mais ou menos isoladas de rendimento, enquanto a sobretaxa incide sobre uma base autónoma acrescida, sobrepondo regimes tributários³²⁹. A sobretaxa tem uma base autónoma determinada por regras próprias. A liquidação e cobrança, embora enxertada na liquidação e cobrança do IRS, relevam regras próprias, não se afigurando legítimo, como bem refere Manuel Faustino, que “*a sua exigibilidade possa aparecer consumida na fatura de liquidação do IRS, sem que nela venha devidamente discriminada e seja autonomamente fundamentada*”³³⁰.

³²⁵ Cf. FERREIRA, Rogério M. Fernandes, «Da (in)justiça do imposto extraordinário», ...*op. cit.*, pp. 31-34

³²⁶ Em bom rigor, nunca foi um imposto único, mas sim um único imposto, no entendimento de Manuel Faustino. Cf. FAUSTINO, Manuel, *IRS, Teoria e Prática*, ...*op. cit.*, pp. 44-46.

³²⁷ Já referenciado *supra*.

³²⁸ Cf. FAUSTINO, Manuel, «Da retroactividade do imposto extraordinário», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 (2011), p. 51.

³²⁹ Razão pela qual a sobretaxa nem sequer se poderá incluir no sector da doutrina que defende a unicidade vertical do imposto sobre o rendimento pessoal. Quanto muito, há quem a defenda por razões de excecionalidade que constitucionalmente a podem justificar. V. Conferência de Imprensa do Ministro do Estado e das Finanças, de 14 de julho de 2011, disponível em <<http://www.min-financas.pt>>, [consultado a 13 de dezembro de 2015].

³³⁰ Cf. FAUSTINO, Manuel, «Da retroactividade do imposto extraordinário», ...*op. cit.*, p. 51.

Por outro lado, com a aprovação da Lei n.º 159-D/2015 a taxa deste imposto “extraordinário” passou a ser progressiva e por escalões³³¹, variando entre 0% e 3,5%. Integram o primeiro escalão os contribuintes que auferiram rendimentos até €7.070, sendo-lhe aplicável a taxa de 0%, ou melhor dito, estão isentos deste pagamento. O segundo escalão corresponde aos rendimentos entre €7.070 e €20.000, que ficam sujeitos a uma taxa de 1%, enquanto os sujeitos passivos que se encontram no terceiro escalão, entre €20.000 e €40.000, pagam uma taxa de 1,75%. Para os contribuintes inseridos no quarto escalão, com rendimentos entre €40.000 e €80.000, a taxa aplicável é de 3%. Finalmente, no quinto escalão, acima de €80.000, mantém-se inalterada a taxa de 3,5%.

Contudo, ainda que a dita sobretaxa tenha passado a ser progressiva, essa progressividade não se traduz num mecanismo indutor de justiça e equidade. Não se atenua o problema que a existência destas sobretaxas só por si implica (ou seja, não passam a ser estas sobretaxas conformes com o modelo constitucional por progressivas, pois o problema levanta-se *ante quam*, ao nível da incidência objetiva, que é neste caso, autónoma e acrescida à incidência do IRS). Além de que, como é consabido o objectivo último da progressividade é a diminuição das desigualdades, ou seja, com isto queremos dizer que, só complementada com a característica da familiaridade exigida constitucionalmente se pode afirmar que o imposto sobre o rendimento é pessoal. Decerto que não é o caso destas sobretaxas, pois não levam em linha de conta, para qualquer dedução ou outros efeitos subjetivizantes, os próprios sujeitos passivos³³².

Pelo exposto, estas sobretaxas não se coadunam, sob qualquer perspetiva, na interpretação que se fez de imposto sobre o rendimento pessoal, face ao n.º 1 do artigo 104.º da Constituição³³³. Será então um mero imposto sobre o rendimento, ou outra qualquer coisa, incompatível com a existência do IRS, não enquadrável no mesmo, e por isso, em última

³³¹ Até então a taxa era proporcional, fixada nos 3,5%, estando à mesma excluídos do âmbito de incidência real o valor anual de retribuição mínima mensal, conforme resultava do n.º1 do artigo 72.º-A *in fine*, do CIRS na redação que lhe é dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro.

³³² E o facto de se deduzir à base tributável da sobretaxa, por cada sujeito passivo, o valor equivalente à retribuição mínima mensal garantida, isto não será suficiente para lhe atribuir a nota de pessoalidade.

³³³ No capítulo I da presente dissertação (ponto 2.2).

instância desconforme com o modelo constitucional de imposto sobre o rendimento pessoal³³⁴. Não nos estranha então que a sua extinção tenha sido prevista logo aquando da sua criação. Terá sido esta uma plataforma de escape do Governo para que se não colocasse o entrave constitucional à medida adoptada. O problema é que com a “justificação” do provisório tem-se tomado medidas que jamais teriam sido acatadas se tomadas a título definitivo, e o mais grave, é que com essa justificação têm-se perpetuado as mesmas, em detrimento dos interesses e direitos juridicamente tutelados dos contribuintes.

2.2. Princípio do rendimento líquido: debilidades nas deduções específicas

Sem nos alargarmos muito, não podemos terminar esta dissertação sem traçar algumas considerações sobre as deduções específicas, em especial as relativas aos rendimentos do trabalho e das pensões, que são no fundo os rendimentos que assumem maiores repercussões em termos práticos, já que os restantes (à exceção dos empresariais e profissionais, de que tratámos sumariamente) são tributados mormente por taxas proporcionais, e como tal, desviam-se claramente do sistema de imposto único e progressivo.

Como é consabido, o apuramento do rendimento líquido de cada categoria opera pela subtração ao rendimento ilíquido de cada categoria das deduções específicas dessa mesma categoria. Trata-se de uma das implicações do princípio da capacidade contributiva no imposto sobre o rendimento: o princípio do rendimento líquido (*net income, revenu net, renta neta*), segundo o qual apenas os montantes do rendimento líquido constitui verdadeiro rendimento para o pagamento dos impostos, ou seja, que a cada categoria de rendimentos sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção³³⁵. Ou seja, a tributação pessoal do rendimento (ainda que só o sujeito a englobamento³³⁶) deverá corresponder à soma

³³⁴ Neste sentido, FAUSTINO, Manuel, *loc. cit.*, pp. 51-52.

³³⁵ Cf. NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos...op. cit. ...*, pp. 520-521.

³³⁶ Pois sabemos que o rendimento sujeito a englobamento – e assim, o rendimento global líquido - no IRS não coincide com o rendimento total do sujeito passivo, uma vez que uma parte significativa do rendimento está sujeita a uma tributação separada feita por taxas proporcionais. O rendimento sujeito a englobamento deriva essencialmente do trabalho e de pensões. Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, ... op. cit.*, p. 154.

algébrica dos rendimentos líquidos das várias categorias³³⁷.

Quanto aos rendimentos do trabalho, o n.º 1 do artigo 25.º do CIRS estabelece que aos rendimentos brutos da categoria A deduzem-se, até à sua concorrência, e por cada titular os que tenha auferido: a) €4.104; b) as indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio; c) as quotizações sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1 % do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50 %.

Temos dúvidas se as contribuições suportadas pelos trabalhadores para a segurança social constituem um encargo necessário à obtenção do rendimento, no sentido estrito do conceito, para o trabalhador. De acordo com Manuel Faustino, talvez se devesse entender um rendimento diferido e incerto. O salário a declarar para efeitos de IRS deveria ser líquido dessas contribuições³³⁸. De antemão, a dedução específica na categoria A devia atender a outro tipo de considerações que não aos descontos para a segurança social ou às quotizações para os sindicatos³³⁹, (v.g. poderia atender à valorização profissional do trabalhador³⁴⁰).

Relativamente às pensões, o n.º 1 do artigo 53.º do CIRS determina que aos rendimentos brutos da categoria H de valor anual ou inferior a €4.140 deduz-se, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido. São ainda deduzidas, nos termos do n.º 4 deste preceito: a) as quotizações sindicais, na parte em que não

³³⁷ Note-se que este princípio da distinção do rendimento líquido e o rendimento bruto tenha o seu modelo conceptual mais acabado quando discutimos o modo de determinação dos lucros das empresas em sede de IRC. Cf. SANCHES, J.L. Saldanha, *Princípios estruturantes da Reforma fiscal*, ...*op. cit.*, p. 55.

³³⁸ Seguimos aqui de perto, FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 (2014), pp. 82 e ss.

³³⁹ José Guilherme Xavier de Basto considera que a dedução das quotizações para os sindicatos tratam-se apenas de um incentivo à sindicalização. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, pp. 140-145.

³⁴⁰ Entende Manuel Faustino que o legislador fiscal, “no caso da dedução específica dos rendimentos do trabalho dependente, tem demonstrado menos consideração pela pessoa humana que trabalha com uma máquina na fábrica do que pela máquina: esta pode ter, fiscalmente, o seu valor de aquisição reintegrado, reavaliado, de novo reintegrado; a pessoa nem a sua valorização profissional pode deduzir ao seu rendimento do trabalho”. Cf. FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», ...*op. cit.*, p. 83.

constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e desde que não excedam, em relação a cada sujeito passivo, 1 % do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50 %; b) as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde, na parte que exceda o montante da dedução prevista no n.º 1.

Poucos ou nenhuns encargos haveriam de se considerar necessários para obter as pensões e reformas incluídas na categoria H. Não nos assiste qualquer razão substantiva preponderante para as deduções específicas neste âmbito. Como muitos a chamam, trata-se do rendimento do descanso³⁴¹. Aliás, tudo faria mais sentido se a categoria H fosse integrada na categoria A. Na verdade, a categoria H, como categoria autónoma, parece ter os seus dias contados³⁴². Repare-se que dado o quadro atual, os pensionistas pagam tanto ou mais imposto que os trabalhadores. Exemplo paradigmático é a CES³⁴³, que veio corroborar precisamente de que muito provavelmente todos seriam favorecidos com a integração da categoria H na categoria A, mormente em matéria de dedução específica³⁴⁴.

2.3. Incomunicabilidade das perdas

Por último, não podemos deixar de, nos debruçar, ainda que sumariamente, sobre este aspeto que marca o nosso sistema de imposto sobre o rendimento pessoal: a incomunicabilidade das perdas. Trata-se de um dos elementos estruturais do imposto e que

³⁴¹ Cf. *Idem*,...pp. 81-82.

³⁴² O movimento que se iniciou com a LEO para 2006 vai claramente no sentido de acompanhar as tendências de fiscalidade internacional. São poucas as exceções à regra de incluir na mesma categoria de rendimentos pensões e rendimentos do trabalho dependente. O Relatório do Orçamento de Estado para 2006 refere que apenas Portugal, Chipre, Luxemburgo e Malta prevêem deduções específicas diferentes para pensões e rendimentos do trabalho dependente. A generalidade dos países europeus integra as pensões na mesma categoria dos rendimentos do trabalho dependente. Cf. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 485; Relatório do Orçamento de Estado para 2006, Ministério das Finanças, Lisboa, p. 28, disponível em <www.parlamento.pt>, [consultado a 10 de junho de 2016]. Note-se que este é também um dos objetivos expressamente plasmados no Projeto da Reforma do IRS de 2015. V. Projeto da Reforma do IRS, Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, setembro de 2014, pp. 36 e ss, disponível em <www.apotec.pt> [consultado a 10 de junho de 2016]. A este propósito v. também, COSTA, Mónica [et al.], «Os rendimentos de pensões – uma categoria em vias de extinção?» *O novo IRS, ...op. cit.*, pp. 91 e ss.

³⁴³ Prevista no art. 79.º da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro. Note-se que a recente Lei n.º 159-B/2015, de 30 de dezembro, prevê a sua extinção no ano 2017. Veremos se assim o é.

³⁴⁴ Neste sentido, FAUSTINO, Manuel, « A CES e o IRS – Que relação», *Revista TOC*, n.ºs 168 e 169 (2014), pp. 111-127.

mais influencia a tributação unitária, constitucionalmente consagrada. Assume por isso especial relevância este, o qual consideramos ser mais um elemento de inconcretização do modelo constitucional.

Apesar de ter uma estrutura cedular, o IRS é um imposto pretensamente único, e como tal, o resultado negativo apurado em cada uma das categorias de rendimentos deveria, por princípio, repercutir-se no apuramento do rendimento coletável global. Porém, o processo impulsionado pela Reforma de 1989 que haveria de conduzir à integral comunicabilidade das perdas, consequência natural da natureza sintética do imposto sobre o rendimento pessoal, nunca foi sequer iniciado.

Nos termos do artigo 55.º do CIRS, relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos: a) o resultado líquido negativo apurado na categoria B só pode ser reportado aos 12 anos seguintes àquele a que respeita; b) o resultado líquido negativo apurado em determinado ano na categoria F só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita; c) a percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º2 do art. 43.º só pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita; d) o saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas al. b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do art. 10.º, pode ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

Como podemos constatar, daqui decorre que o CIRS é particularmente restritivo quanto ao tratamento das perdas verificadas no apuramento do rendimento líquido das diferentes categorias. Na redação anterior deste artigo o princípio de comunicabilidade das perdas parecia expressamente afirmado pelo n.º 1, porém as exceções eram (e são) tantas que pode dizer-se que em termos práticos, em nenhum caso existirá³⁴⁵. Se atendermos com atenção, as situações não excetuadas neste preceito correspondem às categorias de rendimentos em que, por não haver custos fiscalmente relevantes (as categorias E e H) ou

³⁴⁵ Na anterior formulação do n.º1 do art. 55.º do CIRS o legislador parecia assumir a plena comunicabilidade. Os números seguintes acabavam porém, por negar essa comunicabilidade praticamente em todas as situações em que se podem apurar perdas. Na atual redação do CIRS, o artigo 55.º já parte indiscutivelmente da regra da incomunicabilidade com a expressão “ *o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria, nos seguintes termos...* ”

estes serem mínimos (categoria A), dificilmente haverão prejuízos. O artigo 55.º do CIRS esvazia a regra do rendimento líquido, estabelecendo a incomunicabilidade ou intercomunicabilidade dos resultados líquidos negativos apurados precisamente nas categorias em que eles são mais prováveis, representando uma clara entorse ao carácter unitário do IRS³⁴⁶. O princípio é o da incomunicabilidade das perdas entre categorias³⁴⁷.

Mas o que torna esta questão mais complexa é que mesmo dentro da mesma categoria de rendimento não existe uma comunicabilidade total de prejuízos. Aqui nos referimos ao caso particular da categoria B. A fusão de categorias, implementada pela Reforma de 2000, manteve, como já se disse, uma artificial autonomização das perdas geradas nas atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, que não somam algebricamente com as perdas apuradas nas restantes atividades incluídas na mesma categoria. Assim como, apenas são suscetíveis de reporte para a frente, só podendo ser deduzidas a lucros apurados nas mesmas atividade agrícolas, silvícolas ou pecuárias³⁴⁸.

Em suma, o CIRS não acolhe nem regime de comunicabilidade interna vertical, nem um regime de comunicabilidade externa horizontal. Não existe, pura e simplesmente, comunicabilidade das perdas. Esta circunstância colide definitivamente com o princípio da tributação global e reforça a proximidade do modelo do CIRS com o sistema cedular, em nada contribuindo para a concretização do modelo de imposto único³⁴⁹. O IRS, um imposto cuja vertente analítica se devia esgotar com o apuramento de um só rendimento líquido global, mantém mais uma vez (tal como as taxas liberatórias), uma situação que se pretendia transitória e que é suscetível de violar o princípio da capacidade contributiva³⁵⁰, bem como o objetivo fundamental do imposto sobre o rendimento pessoal, *i.e.*, a diminuição das desigualdades, e inclusive consubstancia uma discriminação negativa das pessoas singulares

³⁴⁶ Cf. SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, anotado, ... *op. cit.*, p. 329.

³⁴⁷ Neste sentido, XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, p. 204.

³⁴⁸ J. G. Xavier de Bastos justifica este regime especial em razão de uma eventual vulnerabilidade de planeamento fiscal dentro desta categoria. Neste sentido, v. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS...op. cit.*, pp. 205- 209. É certo que os rendimentos que integram esta categoria são de naturezas muito distintas, apelando em certa medida para soluções fiscais diferentes, por isso não entendemos porque o legislador procedeu à fusão destas categorias, quando em termos práticos essa fusão não é aparentemente operacional.

³⁴⁹ Neste sentido v. PETISCA, Joaquim Águeda, *Uma opção para a reforma do IRS*, ...*op. cit.*, p. 32.

³⁵⁰ Cf. FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», ...*op. cit.*, p. 85.

em relação às pessoas coletivas.

2.4. Mínimo de existência familiar e “minimalismo” das deduções à coleta

Além do princípio do rendimento líquido, encontramos a par deste outra implicação direta do princípio da capacidade contributiva: o princípio do rendimento disponível ou do rendimento líquido subjetivo, como denominado pela doutrina alemã³⁵¹. Este princípio impõe que à soma dos rendimentos líquidos sejam abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à exigência do contribuinte (mínimo da existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal e da sua família (mínimo de existência familiar³⁵²)³⁵³. Trata-se de excluir das consequências da tributação o rendimento tido por mínimo para assegurar aos sujeitos passivos e seus dependentes uma existência digna³⁵⁴.

É através de um conjunto de deduções pessoais à coleta que o nosso sistema dá corpo à vertente personalizante do imposto sobre o rendimento pessoal, face aos imperativos constitucionais.

Todavia, e aqui reside a nossa crítica, sabe-se que a dedução de algumas despesas ou

³⁵¹ Ao qual se opõe o princípio do rendimento líquido objetivo, o qual conhecemos por princípio do rendimento líquido. Para mais desenvolvimentos sobre esta concepção v. ALARCÓN GARCIA, Glória, «El principio de la renta neta objetiva en la jurisprudência alemana», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 1/99, p. 211 e ss.

³⁵² Uma ideia com expressão no art. 6.º da LGT, na medida em que prescreve que “a tributação directa tem em conta: a) a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna; b) a situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos do agregado familiar; c) a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo”.

³⁵³ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal...* op. cit., p. 156;

³⁵⁴ De acordo com João Pedro Rodrigues, a capacidade de contribuir só se efetiva após salvaguardar os rendimentos essenciais para a existência e isso constitui – justamente – uma exigência irredutível fundada no respeito pela dignidade humana”. Cf. RODRIGUES, João Pedro da Silva, «Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental», *Fiscalidade*, n.º 9 (2002), pp. 11-14.

Ainda a este propósito explica J. Casalta Nabais, “na medida em que estejam fixados no domínio do direito dos auxílios sociais as necessidades mínimas a cobrir por parte do Estado, em termos de este dever satisfazer com tais prestações sociais tais necessidades dos cidadãos desprovidos de meios, deve excluir-se da incidência do imposto (ou impostos) sobre o rendimento o montante destinado à satisfação de tais necessidades. Ou seja, o legislador deve deixar ao titular dos rendimentos aquela parte de rendimentos que o Estado está na disposição de lhe proporcionar através de meios públicos, em caso de carência de meios para satisfação de necessidades existenciais O mínimo existencial não pode, por força da própria Constituição que consagra um estado fiscal (e, consequentemente, um estado social supletivo) situar-se abaixo do válido para o direito das prestações sociais”. Cf. NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos...* op. cit. ..., pp. 512 e ss.

encargos têm na prática valores muito limitados, susceptíveis de atentarem contra o princípio da capacidade contributiva, e em especial a vertente de consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar que integra o modelo constitucional de imposto sobre o rendimento pessoal (art. 104.º, n.º1, *in fine*, da Constituição). A consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar está longe de se verificar como deveria. As despesas da família realizadas com a satisfação dos direitos sociais à saúde, educação, habitação e segurança social são tidas em termos muito limitados, em especial as despesas relativas à educação e saúde, pois não se tem em real consideração o número e a situação específica dos dependentes que integram o agregado familiar³⁵⁵. Exemplifiquemos.

Comece-se por referir o caso das despesas de educação e formação, previstas no artigo 78.º-D do CIRS. Estas despesas só são dedutíveis desde que prestadas, respetivamente, por estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional e, relativamente às últimas, apenas na parte em que não tenham sido consideradas como dedução específica da categoria A ou encargo da categoria B. Em termos genéricos, as famílias podem presentemente deduzir à sua coleta de IRS até 30% das despesas com educação e formação profissional (art. 78.º-D, n.º 1 do CIRS).

Quem tem filhos ou se encontre a frequentar um dos estabelecimentos acima referidos pode deduzir até 30% do valor total das despesas da educação até um limite global de €760,00. Este limite parece-nos no mínimo irrealista, para além de que existe uma limitação às deduções à coleta que poderá em alguns casos reduzir ou mesmo eliminar estas deduções de despesas de educação e formação, nomeadamente para rendimentos coletáveis superiores a €7.035 anuais, ou seja, rendimentos mensais acima dos €502,50, valores que incluem certamente a maioria dos sujeitos passivos (art. 78.º, n.º 7, al. *b*) do CIRS). Por outro lado, existe todo um conjunto de despesas que não são dedutíveis no IRS e que nada aparentemente justifica essa solução: especialmente o caso de computadores, material escolas ou informático, enciclopédias, instrumentos musicais, calçado e vestuário, quando utilizados fora da atividade

³⁵⁵ Cf. NABAIS, J. Casalta, *Direito Fiscal...* *op. cit.*, p. 166.

escolar (apesar de não existir grande controlo quanto ao que se inclui ou não no âmbito escolar).

Por outro lado, esta problemática associa-se ao facto dos limites das deduções à coleta não terem verdadeiramente em atenção o número de membros do agregado familiar que originam tais despesas³⁵⁶. De acordo com alguns autores, o ideal seria que fossem fixados estes limites por cabeça, numa óptica de capitação³⁵⁷. Parece óbvio, dado o carácter individual de tais encargos, pois sendo como é, a solução legal discrimina os agregados em que vários dos seus membros, quer cônjuges, quer os filhos, incorram em despesas deste tipo³⁵⁸.

No que concerne às despesas da saúde, os problemas que levantámos são os mesmos, mormente quanto aos limites. Particularmente a evolução nesta sede traduziu-me num corte drástico na possibilidade das deduções das despesas da saúde, não só porque a percentagem dedutível foi substancialmente reduzida desde a redação inicial do CIRS (passando de 30% a 15%), como foi estabelecido um valor máximo dedutível, extremamente baixo, como vimos, tendo em atenção que inicialmente a possibilidade de dedução não conhecia quaisquer limites quantitativos, relativamente à maioria das despesas. Estas alterações foram motivadas por evidentes preocupações de receita, pois estas eram as deduções que traduziam maior despesa fiscal. Contudo, como refere Rui Morais, o aumento substancial da receita fiscal assim conseguida poderá, a médio prazo, ser superado por uma maior despesa pública, em resultado do aumento da procura do serviço nacional de saúde por parte dos cidadãos que, assim, viram substancialmente aumentados os seus gastos reais com a satisfação das suas necessidades de saúde, quando recorrem à medicina privada³⁵⁹.

³⁵⁶ Note-se que o anterior artigo 83.º do CIRS, referente então a estas deduções, fixava um limite ligeiramente superior perante a existência de três ou mais dependentes. O que não se verifica na atual redação dada ao artigo 78.º-D do CIRS.

³⁵⁷ Neste sentido, *v. por todos*, CID, Gonçalves, «As despesas da educação e formação na reforma do IRS – enquadramento e perspectivas», *O novo IRS*, Almedina, Coimbra, 2014, p. 123; Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ...*op. cit.*, p. 182.

³⁵⁸ Segundo Gonçalves Cid, uma medida que poderia ser tomada nesta sede prende-se com o alargamento das isenções aos elementos provenientes das realizações de utilidade social, de que são exemplo os típicos “Tickets de Ensino”, atualmente objeto de incidência em sede de IRS, na respetiva categoria A, à semelhança do que sucede na experiência norte-americana (não se limitando a exclusão de tributação às designadas senhas de infância). Cf. CID, Gonçalves, «As despesas da educação e formação na reforma do IRS – enquadramento e perspectivas», ...*op. cit.*, pp. 122-124.

³⁵⁹ Cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ...*op. cit.*, p. 180.

Além da questão dos limites, levanta-se nesta sede outra problemática, que constitui um claro entorse à prerrogativa constitucional da consideração das necessidades e dos rendimentos do agregado familiar, e essa sim parece-nos ser merecedora de uma dura censura: o facto de em qualquer dos casos referenciados as despesas terem como condição de dedutibilidade que os encargos constem de facturas relativas a prestações de serviços comunicadas à AT pelo respectivo emitente.

Estabeleceu-se que as deduções só podem ser realizadas se constarem de documentos comunicados pelos emitentes à AT, com identificação do sujeito passivo ou do membro do agregado familiares a que se reportam através do NIF correspondente. Isto significa para o sujeito passivo um *plus* obrigacional (o de exigir fatura, para em contrapartida poder efetivar essa dedução). O intuito governativo terá sido a prevenção da evasão, quer nos impostos sobre o rendimento, quer no IVA³⁶⁰, porém não nos parece esta se tratar de uma medida adequada, proporcional e até, inclusivamente, constitucional. Entre as mais, por duas razões.

A primeira razão que sustentamos vai no sentido de o Estado pretender com esta medida, mais que nada, que os sujeitos passivos se tornem “polícias” de si mesmos, quando o controle da evasão e fraude fiscais é uma tarefa claramente do Estado, e em especial da AT, como decorre das incumbências do Estado estabelecidas no artigo 81.º al. b) da Constituição, das finalidades do sistema tributário, conforme especificadas no artigo 103.º, também da Lei Fundamental, e bem assim, do artigo 55º da LGT, que estabelece que “*a administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários*”.

A segunda, porque está-se claramente a atentar contra o princípio da capacidade contributiva, extravasando o mínimo de existência que deve ser respeitado. Substitui-se o conceito de mínimo de existência, por um conceito, passe o pleonasma, de “mínimo de faturas”. Como se disse, de acordo com a Constituição, o imposto sobre o rendimento pessoal

³⁶⁰ Veja-se que inclusivamente passou a prever-se uma dedução por exigência de fatura (art. 78.º -F do CIRS) e ainda a habilitação pela emissão de fatura com NIF para o sorteio da chamada “fatura da sorte”. Cf. PINTO, José Alberto Pinheiro, *Orçamento do Estado 2015: Alterações ao Código do IRC, Reforma da Fiscalidade Verde, Reforma do IRS*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa, 2015, pp. 251 e ss.

deve atender às necessidades do agregado familiar. Ora, esta referência constitucional não pode deixar de, no quadro da subjectivização do imposto que lhe é inerente, entre outras ponderações, traduzir-se num mínimo de existência pessoal ou familiar, condigno, tributariamente imune, modulado em função das circunstâncias pessoais e familiares dos sujeitos passivos e, naturalmente, a atuar na base tributável como seu elemento negativo³⁶¹. Será isto inconstitucional?

A resposta deve assentar na natureza programática do artigo 104.º da Constituição. Haverá inconstitucionalidade se as deduções, relativas às necessidades essenciais dos indivíduos (v.g. as despesas da saúde e educação) forem eliminadas ou substituídas por outras de valor consideravelmente inferior³⁶². Foi contudo o que tem vindo a ocorrer. Muito provavelmente o limite negativo do artigo 104.º, n.º1 foi ultrapassado. No nosso entender, talvez se devesse refletir se as deduções à coleta motivadas pela existência de específicas despesas socialmente relevantes (v.g. saúde e educação) não deveriam ser eliminadas, sendo substituídas pela consagração de uma dedução fixa, relativa a cada um dos membros do agregado familiar³⁶³.

CAPÍTULO IV. A PROPOSTA FLAT TAX

1. Contextualização

São essencialmente três os modelos possíveis de tributação do rendimento pessoal: o modelo compreensivo ou unificado, o modelo de tributação linear (*flat tax*) e o modelo dual³⁶⁴.

O modelo unificado ou compreensivo, que é o que está na base da adopção do IRS,

³⁶¹ Cf. FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», ...*op. cit.*, p. 88. Tratando amplamente esta matéria v. RODRIGUES, João Pedro da Silva, «Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental», *Fiscalidade*, n.º 9 (2002). Numa perspetiva distinta v. ABREU, Luis Vasconcelos, «Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal», *Fisco*, n.º 31 (1991), pp. 26 e ss.

³⁶² Sobre a inconstitucionalidade das normas fiscais, v. CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral...op. cit.*, pp. 158, 174 e ss.

³⁶³ Em contornos semelhantes à solução adotada pela *flat tax*., Da mesma opinião, v. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, ...*op. cit.*, p. 180.

³⁶⁴ Cf. OCDE, *Tax Policy Studies*, n.º13: Fundamental Reformo f Personal Income Taxes, 2006 pp. 71 e ss.

difícilmente pode manter-se sem um vasto conjunto de exceções. Demasiadas exceções têm tornado este modelo inoperante o que, aliado às atuais condições da economia globalizada e à progressiva concorrência fiscal³⁶⁵, leva inelutavelmente a que o consideremos um modelo falhado³⁶⁶. Na sua formulação geral, o modelo hoje existente afastou-se da sua essência. A tendência tem sido no sentido de uma certa dualização do sistema³⁶⁷. Por outro lado, o modelo dual tem claras desvantagens em termos de igualdade vertical, além de que se afigura contrário aos desígnios da nossa Constituição Fiscal.

Admitimos porém que no contexto atual o modelo de tributação a que se propôs a Reforma de 1989 é de difícil implementação (aliás, já o foi num momento inicial), se tivermos em linha de conta o contexto internacional de globalização da economia e o conseqüente ambiente de forte concorrência fiscal que se tem vindo a instaurar. Mas é verdade também que a configuração que alcançou o modelo de imposto sobre o rendimento pessoal, de cariz dualista, não se enquadra, na nossa modesta opinião, nos desígnios do n.º 1 do artigo 104.º da Constituição. Revela-se insuficiente, complexo, antissistemático e injusto – melhor diríamos, um certo *status quo* a que se chegou depois de imensas reformulações e reformas do CIRS, é o resultado de um aglomerado de alterações, desprovidas de lógica sistemática e, muito menos, de conformidade constitucional.

Dado o quadro com o qual nos deparamos, ninguém tem dúvidas de que é essencial voltar a equacionar a estruturação do sistema fiscal de tributação dos rendimentos dos indivíduos³⁶⁸. Nesta senda, propomos um olhar prospetivo sobre o modelo de tributação linear (*flat tax*), mormente por duas razões: por este ter sido uma das hipóteses ponderadas aquando da implementação do CIRS (o que nos demonstra que não é uma opção assim tão improvável) e por ser, na nossa óptica, um modelo compatível com o constitucionalmente previsto, ao

³⁶⁵ Por outro lado, a integração na União Europeia e o postulado da livre circulação de capitais garantida pelo Tratado da Comunidade Europeia (desde 1 de Janeiro de 2004), tornou inviável a unicidade, isto é, a sujeição dos rendimentos de capitais a um tratamento tão oneroso como os rendimentos de trabalho, serviços ou pensões. Neste sentido, DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal – Lições*, Almedina, Coimbra, 2015, pp. 59-80.

³⁶⁶ Henrique Medica Carreira atribuíu já esta nota à Reforma em 1990. V. CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada*, *...op. cit.*, pp. 74-86

³⁶⁷ Cf. Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - *competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, *...op. cit.*, p. 32.

³⁶⁸ Neste sentido, v. TAVARES DA SILVA, Suzana, *Alguns aspectos da tributação do rendimento das pessoas singulares*, *...op. cit.*, pp. 5 e ss.

contrário do que tem vindo a ser defendido pela fração maioritária da doutrina³⁶⁹. A solução para os problemas que se levantaram ao longo da presente dissertação poderiam eventualmente passar pela modificação do sistema fiscal, adoptando um esquema de *flat tax* para a tributação dos rendimentos, sendo os encargos públicos suportados maioritariamente por impostos sobre o consumo.

2. A Flat tax

2.1. A proposta de Robert Hall e Alvin Rabushka

Robert Ernest Hall e Alvin Rabushka foram os grandes responsáveis pelo surgimento da *flat tax*, através da elaboração de um modelo de tributação a que deram nome: modelo Hall Rabushka. Estes autores propõem na sua obra - “*The Flat tax*”- um sistema de tributação norteado pela simplicidade e eficiência, com a provocatória referência “*the fairest, simplest, most efficient, and workable plan yet proposed*”.

Estes autores apresentam um sistema de tributação, quer de pessoas singulares, quer de pessoas colectivas, mais eficiente, operativo e equitativo. Propõem um sistema tributário extremamente simples, em que o formulário da declaração de rendimentos equivale ao tamanho de um bilhete-postal e que, ao contrário do complexo sistema em vigor, requer apenas alguns cálculos elementares³⁷⁰.

O modelo assenta num princípio administrativo básico: o rendimento deve ser tributado uma única vez, o mais próximo possível da sua fonte. Segundo Hall e Rabushka, “*os sistemas atuais de tributação violam este princípio, quer porque alguns tipos de rendimentos, como os “fringe benefits”, nunca são tributados, quer porque outros são duplamente tributados, como é o caso dos dividendos e ganhos de capital*”³⁷¹. A proposta assenta num princípio de tributação do consumo, em que os cidadãos serão tributados em função do que

³⁶⁹ V. por todos, PITTA E CUNHA, Paulo de, *A Fiscalidade dos anos 90, ...op. cit.*, p. 62 e ss; NABAIS, J. Casalta, «*Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*»...*op. cit.*, p. 33.

³⁷⁰ Cf. HALL, Robert E./ RABUSHKA, Alvin, «The Incredible Flat tax», *The American Enterprise*, July/Agust (1995) p. 63.

³⁷¹ Cf. HALL, Robert E./ RABUSHKA Alvin, *The Flat tax*, 2ª edição, Hoover Classics, EUA,1995, p. 79.

retiram da economia e não em função do que investem (“*people are taxed on what they take out of the economy, not on what they put in*”).

A simplificação não é porém o único objetivo deste modelo. Os autores consideram que a sua proposta contribui para um sistema mais justo através da supressão da evasão fiscal, a que tende um sistema de taxas progressivas. Hall e Rabushka referem que, “*contribuintes com diferentes rendimentos, tributados com taxas diferentes, tendem a elaborar esquemas para retirar vantagem desse diferencial*”³⁷² e, por isso justifica-se a aplicação da mesma taxa a todos os contribuintes e a todos os rendimentos. Para esse efeito, os autores sugerem-nos uma taxa única de 19% sobre os rendimentos, independentemente da sua proveniência, assim como a eliminação de todos os mecanismos de isenções e deduções. Portanto, a uniformização da taxa de imposto apresenta-se como conceito estrutural deste modelo.

Em contrapartida, a progressividade do sistema fica garantida pela criação de abatimentos pessoais ao rendimento bruto das pessoas singulares em função da composição do agregado familiar. Segundo estes autores, “*a redução da carga tributária em relação aos mais pobres não exige necessariamente a existência de um sistema com taxas progressivas*”³⁷³.

A tributação das pessoas singulares (ou “*individual wage tax*”) tem como objetivo principal tributar a fração de rendimento que os empregadores pagam aos seus trabalhadores. A base tributável é determinada pelos rendimentos dos salários e pensões (menos) o montante do abatimento pessoal, definido consoante o agregado familiar.

As contribuições para a segurança social e os “*fringe benefits*” ou benefícios indiretos pagos pela entidade empregadora (v.g. seguro de saúde, reembolso de educação, descontos de empregado, o uso pessoal de um veículo da empresa ou outros benefícios semelhantes concedidos pela entidade patronal) não são considerados rendimentos nesta categoria. Os autores apontam a seguinte razão: “*o imposto que incide sobre a pensão é pago no momento em que o trabalhador reformado efetivamente a recebe, não quando a entidade empregadora*

³⁷² Porque, tendencialmente, são os titulares de maiores rendimentos que têm mais meios para recorrer a técnicas evasivas. Cf. HALL, Robert E./RABUSHKA, Alvin, *The Flat tax, ...op. cit.*, p. 80

³⁷³ De facto, HR propõem-nos um imposto de taxa proporcional, transversal a qualquer tipo de rendimento, permitindo uma simplificação sistemática, mas não esquecendo os princípios básicos de justiça, garantido a progressividade do sistema pelos “*personal allowances*”. Esta é sem dúvida a ideia chave de todo o modelo.

coloca de lado o montante para pagar a futura pensão”³⁷⁴. Este princípio aplica-se também aos casos em que as contribuições são pagas a um fundo de pensões autónomo. Para evitar a penalização dos contribuintes de menores rendimentos, aqueles abatimentos pessoais são calculados em montantes suficientemente elevados para que os baixos rendimentos sejam isentos. Em 1985, aquando da primeira edição da obra *The flat tax*, esses montantes eram os seguintes³⁷⁵: a) 9.000 dólares para contribuintes casados apresentando declaração conjunta; b) 4.500 dólares para os contribuintes não casados; c) 8.000 dólares para os contribuintes não casados mas chefes de família (“*single head of household*”); d) 1.800 dólares por cada dependente, não incluindo o cônjuge.

Assim um casal com dois filhos (“*a family of four*”) não pagaria imposto relativamente aos primeiros 12.600 dólares. Ou seja, para o caso de um contribuinte não casado sem dependentes, a taxa efectiva de imposto, embora tendente para os 19% nunca chega a atingi-los, uma vez que os abatimentos pessoais e familiares são aplicados a todos os níveis de rendimentos: dos mais baixos (4.500 dólares), em que a taxa efectiva é de 0%, aos mais elevados (200 000 dólares), em que a taxa efectiva atinge um máximo de 18,57%³⁷⁶.

Hall e Rabushka quando nos dizem que progressividade é garantida através destes abatimentos *standart*, sem necessariamente ter que existir diferentes taxas nominais, estão-se a referir naturalmente à taxa efectiva de tributação³⁷⁷. Apesar de aplicada uma taxa proporcional de 19%, sendo os abatimentos de valor fixo, independentemente dos níveis de rendimento, consegue-se atingir um efeito progressivo, retirando ao rendimento do contribuinte uma percentagem crescente à medida que o rendimento aumenta. Adopta-se uma concepção ampla de progressividade. Para que se possa dizer progressivo um sistema, basta para estes autores, que a taxa efectiva aumente à medida que o rendimento aumenta³⁷⁸.

³⁷⁴ Cf. HALL, Robert E./RABUSHKA, Alvin, *The Flat tax, ...op. cit.*, p. 88

³⁷⁵ De acordo com os cálculos de Tomaz Amaral nos apresenta. Cf. TOMAZ, João José Amaral, «A redescoberta do imposto proporcional» *Estudos em Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, p. 358.

³⁷⁶ Cf. *Ibidem*.

³⁷⁷ Cf. *Idem*,... p. 359.

³⁷⁸ Cf. HALL, Robert E./RABUSHKA, Alvin, *The Flat tax, ...op. cit.*, p. 90

Quanto aos encargos de cumprimento inerentes a este modelo, comparativamente aos sistemas atuais, são menos, mais simples e acessíveis a qualquer pessoa. Sobre os trabalhadores dependentes e reformados recai apenas a obrigação de pagar a “ *individual wage tax*”, através do preenchimento de um simples formulário. Neste formulário devem ser indicadas algumas informações elementares para determinar o imposto a pagar ou devido (v.g o valor dos rendimentos anuais, o valor do abatimento pessoal, a taxa de 19% sobre a base tributável e o valor de imposto retido na fonte)³⁷⁹.

O formulário a apresentar pelos trabalhadores independentes e pelos empresários é igualmente muito simples e respeita também o tamanho de referência do bilhete-postal. No caso dos trabalhadores independentes, deverão ser apresentadas duas declarações fiscais, uma a título de rendimentos de trabalho (“*individual wage tax*”), e outra a título de rendimentos empresariais (“*business tax*”), igualmente simples, de modo obter as deduções adequadas para as despesas efetuadas no seio empresarial³⁸⁰.

Por seu turno, verifica-se uma total neutralidade no caso de opção da tributação a nível empresarial ou a nível pessoal. Como refere Amaral Tomaz, uma família de 4 pessoas em que uma delas é comerciante e obtém um rendimento tributável de 50 000 dólares confronta-se com três alternativas: não atribuir a si próprio nenhum rendimento como rendimento pessoal de trabalho, atribuí-lo todo à fonte de trabalho, ou apenas uma parte. O autor verifica que o imposto a pagar será sempre o mesmo³⁸¹. A “*wage tax*” não recolhe em si toda a tributação dos rendimentos individuais, sendo a articulação com a “*business tax*” que permite absorver outras componentes do rendimento individual³⁸².

2.2. A experiência *flat tax*

Embora o modelo de HR não se tenha materializado nos EUA, foi aplicado, com adaptações, em várias economias com resultados favoráveis. Um conjunto de exemplos práticos mostram-nos que a *flat tax* tem sido bem-sucedida para impulsionar economias em

³⁷⁹ Cf. *Idem*,... p. 89.

³⁸⁰ Cf. *Idem*,... p. 91.

³⁸¹ Cf. TOMAZ, João José Amaral, «A redescoberta do imposto proporcional», ...*op. cit.*, p. 360.

³⁸² Cf. HALL, Robert E./ RABUSHKA, Alvin, *The Flat tax*, ...*ob. cit.*, p. 90.

todo o mundo³⁸³. Refira-se alguns exemplos de países que seguem atualmente este sistema de tributação.

Hong Kong possui desde 1947 um sistema tributário constituído por um imposto sobre os salários, um imposto sobre os lucros da empresa e um imposto sobre a propriedade imobiliária³⁸⁴. Outras formas de rendimento não são tributados, tais como os dividendos e mais-valias, riqueza e as doações. Este sistema caracteriza-se ainda pela inexistência de IVA ou qualquer outro modelo de imposto geral sobre o consumo³⁸⁵.

Quanto à tributação dos rendimentos pessoais Hong Kong possui um sistema dual, que permite aos contribuintes optar entre um sistema progressivo e um sistema proporcional. Os rendimentos derivados do trabalho, emprego e pensões em Hong Kong estão sujeitos ao imposto dos salários, que é calculado de acordo com duas taxas³⁸⁶: a) uma *flat tax* de 15% sobre o rendimento coletável líquido após abatimentos³⁸⁷; b) uma taxa progressiva, sobre o rendimento coletável líquido após as deduções e abatimentos. As taxas de imposto são: 2% para os primeiros 40.000 dólares; de 7% para os segundos, 12% para os próximos 40.000 e 17% para o restante. Esta combinação de simplicidade e baixo nível de tributação foi um fator-chave para o crescimento económico notável de Hong Kong³⁸⁸.

Já a Estónia, em 1994, foi o primeiro país da Europa de Leste a introduzir o sistema de *flat tax*, seguindo-se um movimento de implementação deste sistema em vários países vizinhos.

³⁸³ O que existe são ligeiras aproximações, mais ou menos convergentes, com aquele modelo teórico. São cinco ao todo: sistema clássico, sistema “dual” (*dual system*), sistema “semi-dual” (*semi-dual system*), sistema de taxa proporcional (*flat rate system*) e o sistema da tributação da despesa (*expenditure tax*). V. XAVIER DE BASTO, José Guilherme, *IRS. Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, ...op. cit.*, p. 23-33.

³⁸⁴ Cf. LITTLEWOOD, Michael, *The Hong Kong Tax System*, Center for Freedom and Prosperity Foundation, 2007, disponível em <<http://freedomandprosperity.org>>, [consultado a 8 de setembro de 2015].

³⁸⁵ Cf. GRECU, Andrei, *Flat tax – The British Case*, Adam Smith Institute, London, 2004, p.12.

³⁸⁶ Cf. Hong Kong Trade Development Council, *Hong Kong's simple, low-rate tax system*, 2016, disponível em <<http://hong-kong-economy-research.hktdc.com>> [consultado 20 de fevereiro de 2016].

³⁸⁷ Estes abatimentos pessoais são tão elevados que a taxa efetiva de tributação para os contribuintes não casados sem dependentes é de 10,2%. Em consequência, cerca de 70% da população acaba por ficar isenta;

³⁸⁸ A *flat tax* gerou um tal nível de receita fiscal que, entre 1950 e 1981, foram registados 27 superávites. Cf. GRECU, Andrei, «La Flat tax: principes et applications», *Problèmes économiques*, n.º 2 (2006), pp. 22-23.

Inicialmente, a taxa em vigor situava-se nos 26%, tendo sido reduzida gradualmente. Desde Janeiro de 2015 é de 20%. Os abatimentos pessoais foram aumentados desde a introdução da *flat tax*: de 2.400 coroas estonianas para 3.600.

A *flat tax* na Estónia promoveu a formação de capital, altos níveis de produtividade, salários elevados e a criação de emprego. Em 2004, a Estónia apresentava uma taxa de crescimento de 5.6% PIB, e em 2012, atingiu o máximo de 5.8% no primeiro trimestre. Atualmente, devido à crise financeira situa-se nos 2.9%³⁸⁹.

Por seu turno, a Lituânia introduziu a *flat tax* em 1994, com uma taxa proporcional de 33 % sobre o rendimento das pessoas singulares e de 15% sobre as empresas. Os dividendos e as mais-valias imobiliárias são tributadas à taxa de 15%, no caso das pessoas singulares. A Letónia introduziu a *flat tax* em 1997, a uma taxa de 25% sobre o rendimento das pessoas singulares e 15% sobre as pessoas coletivas. Os dividendos e juros são isentos³⁹⁰. As economias destes países passaram por um período de expansão. O crescimento real do PIB entre 2000 e 2004 foi em média de 5,6 % na Letónia e Lituânia³⁹¹.

Temos ainda o caso da Rússia. Na tentativa de criar um capitalismo ao serviço da Rússia, Putin impressionou as economias liberais de todo o mundo adoptando em 1 de Janeiro de 2001 uma *flat tax*. A Rússia foi o 5º país do mundo a adotar este sistema, com uma percentagem record de 13% para as pessoas singulares, em substituição do anterior sistema progressivo em que vigoravam as taxas de 12%, 20% e 30%. Simultaneamente foram revogadas uma série de disposições relativas a deduções e isenções. Verificaram-se mudanças significativas, incluindo a eliminação de algumas isenções. Em contrapartida, foram aplicados impostos especiais sobre o consumo ao gasóleo e lubrificantes, e os impostos sobre o tabaco e petróleo aumentaram substancialmente³⁹². Quatro anos após a implementação da *flat tax* a receita fiscal duplicou: terá aumentado em termos reais 28% em 2001; 24,6 % em 2002; 15,2 % em 2003 e 16 % em 2004. O PIB também cresceu a taxas constantes: 5,1 % em 2001; 4,7 %

³⁸⁹ Cf. *Estónia – PIB Taxa de Crescimento 1996-2015*, Trading Economics, disponível em <<http://www.tradingeconomics.com>> [consultado a 16 de setembro de 2015].

³⁹⁰ Cf. *Idem*,... p. 371

³⁹¹ Cf. GRECU, Andrei, *Flat tax – The British Case...*, *op. cit.*, p. 14.

³⁹² Cf. *Idem*,... p. 4.

em 2002 e 7,3 % em 2003³⁹³. Vários analistas têm interpretado o “fenômeno” como imputável à simplificação do sistema. Amaral Tomaz vai mais longe, considerando que se trata de um exemplo de evidência empírica da curva de Laffer³⁹⁴.

Em 2003 outros países adotaram a *flat tax*, entre eles a Sérvia, Ucrânia e Eslováquia, tendo-se assistido igualmente a resultados positivos, mormente em termos de crescimento económico³⁹⁵.

2.3. Um modelo de concretização constitucional?

Além das críticas gerais que são apontadas a este modelo, um dos argumentos mais recorrentes é a não existência de abertura constitucional para a sua adopção. A maioria dos autores considera que a exigência constitucional da tributação progressiva do rendimento pessoal obsta à adopção do modelo, sendo para tal necessária uma revisão da constituição fiscal³⁹⁶.

Porém, temos de concluir em sentido distinto. Verifiquemos sucintamente os requisitos de imposto sobre o rendimento pessoal plasmados no n.º 1 do artigo 104.º da Constituição: unidade, progressividade e consideração dos rendimentos e das necessidades do agregado familiar.

A *flat tax* preenche na íntegra o requisito de unidade. Os rendimentos pessoais são tributados por um único imposto, por uma única taxa. Aliás, inclusive de uma forma mais coerente que o sistema atual, pois um dos objetivos principais deste modelo é evitar a dupla tributação de rendimentos, existindo inclusive uma plena coerência sistemática entre o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e coletivas.

Por outro lado, a *flat tax* é um modelo de estrutura progressiva. Trata-se de um imposto progressivo com apenas dois escalões: um primeiro no qual serão inseridos os rendimentos do

³⁹³ Cf. RABUSKA, Alvin, «*The Flat Tax at Work in Russia*», Hoover Institution, Stanford University, 2004, disponível em <<http://www.hoover.org>>, [consultado a 12 de setembro de 2015].

³⁹⁴ Cf. TOMAZ, João José Amaral, «*A redescoberta do imposto proporcional*», ...*op. cit.*, p. 371.

³⁹⁵ Veja-se HODGE, A. Scott, *Flat Tax Lessons from Slovakia*, Tax Foundation, 2011, disponível em <<http://taxfoundation.org>>, [consultado a 12 de novembro de 2015].

³⁹⁶ Neste sentido, NABAIS, J. Casalta, «*Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social*»...*op. cit.*, p. 33; Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal....*op. cit.*, p. 33.

sujeito passivo que não excedam o mínimo isento de tributação, ao qual corresponderá uma taxa de tributação de 0%; e outro, no qual se encontrarão os rendimentos que excedam esse valor, aos quais já será aplicada uma determinada taxa proporcional. Além de que, devemos sempre atender à taxa de tributação efetiva.

Tem também em consideração os rendimentos e as necessidades do agregado familiar, garantida pelo mecanismo de abatimentos pessoais *standart*, que parte do número de dependentes e diferencia os rendimentos de cada família, como resulta do modelo HR.

Por outro lado, a *flat tax* apresenta aparentes virtuosidades para o sistema na sua generalidade, destacando-se a simplicidade. A redução de uma série de taxas a uma só, a eliminação da panóplia de deduções, créditos de imposto, benefícios fiscais que constitui um denominador comum nos diversos modelos teóricos de *flat tax*, torna o sistema simples e eficiente. Em consequência, verifica-se uma diminuição dos custos burocrático-administrativos do sistema. A supressão deste autêntico labirinto fiscal, que só aproveita os mais esclarecidos, torna o sistema mais transparente, com a vantagem em termos de segurança e certeza jurídica. Na verdade podemos afirmar que a simplicidade é a “imagem de marca” desta proposta³⁹⁷. Devemos referir também a neutralidade fiscal das receitas, a redução de distorções económicas e o consequente estímulo ao crescimento económico³⁹⁸, e bem assim o aumento da equidade horizontal resultante da tributação dos rendimentos em espécies e da eliminação dos benefícios fiscais de que os titulares de maiores rendimentos são nalguns casos os únicos destinatários.

Por último, e com especial relevância nos dias que correm, a possibilidade de diminuição da evasão fiscal, permitida pela prática de uma taxa marginal de tributação mais reduzida, o que poderá significar uma tributação atrativa para aqueles que neste momento optam pela via evasiva³⁹⁹. O sistema seria mais competitivo, atraindo investimento estrangeiro e haveria uma maior distribuição dos encargos decorrentes da uniformização da taxa.

O maior desafio que a adopção de um modelo deste género significaria seria a redução

³⁹⁷ Cf. HALL, Robert E.; RABUSHKA, Alvin, *The Flat tax, ...op. cit.*, p. 82-85.

³⁹⁸ Cf. *Idem...*p. 82.

³⁹⁹ Cf. TOMAZ, João José Amaral, «A redescoberta do imposto proporcional, ...ob. cit.», p. 396.

da receita, inerente à redução das taxas marginais de imposto⁴⁰⁰. De facto, se olharmos para os resultados da aplicação da *flat tax* em alguns países, o maior efeito nocivo foi a redução da receita fiscal, que por vezes ficou muito aquém do pretendido. Como tivemos a oportunidade de verificar a *flat tax* nestes países tornou-se por si só um sistema insuficiente. Muitos deles para compensar essa redução da receita proveniente do imposto sobre o rendimento introduziram alterações no IVA e aumentos dos impostos especiais sobre o consumo, não se podendo olvidar os efeitos regressivos que lhe são inerentes. Mas ainda assim, questionamo-nos até que ponto é que a regressividade associada à adopção de um sistema com estes contornos, não seria em termos gerais menor do que a que atualmente se verifica (mormente porventura da tributação favorável de certos rendimentos e conseqüentemente de certas classes sociais).

CONCLUSÃO

Chegados ao fim desta dissertação conclui-se que o modelo constitucional de tributação das pessoas singulares não foi efetivamente concretizado ao nível legal. Esta é a conclusão que lhe dá o título.

Para aqui chegarmos tivemos de primeiramente analisar, com algum detalhe, as principais diretrizes da nossa constituição fiscal. A ideia com que se fica é que o nosso n.º 1 do artigo 104.º da Constituição reveste uma natureza particular, sem paralelo noutros sistemas fiscais próximos. É um preceito dirigista, programático, que determina com exatidão quais os

⁴⁰⁰ Cf. *Ibidem*.

molde concretos que o imposto pessoal sobre o rendimento deve revestir. Alguns dirão que isto é excessivo ou até prejudicial, tendo em conta as alterações das circunstâncias que se verificam na economia, na sociedade e no próprio direito, e que de algum modo tornam a norma constitucional desatualizada e inoperante. Diríamos que foi simplesmente a opção tomada pelo legislador constitucional. Optou-se por um modelo de imposto único de base alargada (*comprehensive income tax*), tal como poderia ter-se optado por um modelo dualista ou de taxa proporcional. Qualquer um deles teria, em maior ou menor medida, desvios à realidade. Mas o nosso sistema de tributação do rendimento pessoal assumiu contornos particulares, desde logo, porque num momento inicial não foi fiel às suas próprias opções.

Não é em vão que referimos que existe uma concretização legal limitada do modelo constitucional. O sistema de tributação do rendimento pessoal, como tivemos a oportunidade de analisar, manifesta-se insuficiente face às exigências constitucionais e inclusive dissonante com os princípios basilares do modelo de imposto constitucionalmente previsto. Do percurso que fizemos pelas várias reformas estruturantes do sistema de tributação do rendimento pessoal facilmente se conclui isto mesmo. As linhas estruturantes do modelo de IRS que foi implementado em 1989 foram-se perdendo. O imposto sobre o rendimento pessoal no nosso sistema fiscal não é único, não é progressivo, nem tão-pouco tem em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

O conceito de rendimento acréscimo implementado pela Reforma de 1989 não teve qualquer desenvolvimento. Temos por um lado a fusão artificial das categorias B, C e D e a incomunicabilidade de perdas geradas nas atividades agrícolas, silvícolas e pecuárias. Por outro lado, as alterações que vieram a suceder no âmbito da tributação das mais-valias mobiliárias, foram como refere Manuel Faustino “*um espetáculo deplorável de indecisão legislativa*”⁴⁰¹, pois tivemos consagrado no Código um regime de tributação efetiva que nunca se chegou a aplicar enquanto se ia aplicando o regime de exclusão tributária por aquele pretensamente revogado e que deixara de constar no Código.

O princípio da globalidade ou generalidade, que impõe que todos os rendimentos sejam englobados, para sobre estes recair uma única tabela de taxas progressivas também

⁴⁰¹ Cf. FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», ...*op. cit.*, p. 80.

nunca foi efetivamente conseguido. Desde um momento inicial vários rendimentos ficaram sujeitos a taxas proporcionais (supostamente um regime que seria transitório), situação esta que tem-se vindo acentuar com o decorrer do tempo, nomeadamente face ao fenómeno da globalização e incremento da concorrência fiscal.

Afinal o imposto sobre o rendimento hoje é um tributo sobre a classe média, onde se forma o grosso da sua receita. A exigência de receita a par de uma evasão fiscal significativa têm conduzido a que taxas marginais mais elevadas se apliquem afinal a rendimentos não muito altos.

No que concerne à unidade familiar, talvez este tenha sido um dos aspetos em que as alterações operadas foram realmente no sentido da evolução e não do retrocesso, nomeadamente com a consagração da tributação separada, que torna o ordenamento fiscal muito mais consentâneo com o resto do ordenamento jurídico, em particular com a realidade do ordenamento civil. Em contrapartida, a opção tomada pela LEO para 2016 no sentido de eliminar o coeficiente familiar talvez tenha significado um certo retrocesso, porque a consagração do coeficiente familiar acabaria por ser muito mais concretizadora do princípio da capacidade contributiva e da consideração fiscal da família.

Por outro lado, as deduções à coleta, enquanto elemento pessoalizante do sistema, têm vindo a desiludir. Como se pôde verificar, também não houve propriamente evoluções nesta matéria. Criaram-se contradições, incoerência e acima de tudo irrealismo fiscal. Não há nesta sede uma verdadeira consideração das necessidades do agregado familiar. A efetivação destas deduções têm-se minorado e tornado um encargo por conta do contribuinte, em especial com as recentes exigências de fatura para que estas deduções operem. Como dissemos a certa altura, o mínimo de existência passou ironicamente para um “mínimo de faturas”. Quem não pedir fatura perde o direito a um imposto pessoal.

O IRS trata-se, nos dias de hoje, de um mero instrumento financeiro destinado a acarretar receitas. Pagamos não por um e para um Estado Social, mas para liquidar a conta de uma má gestão feita do erário público. Além de que, faz incidir a sua alta progressividade quase exclusivamente sobre salários e pensões e ignora a sua configuração constitucional. Praticamente se tornou num imposto real e objectivo (diríamos, um autêntico imposto

profissional), não se podendo por isso identificar com as características que o artigo 104.º, n.º1 da Constituição.

Do exposto, decorre amplamente que enveredamos por um juízo de desconformidade constitucional do IRS, na sua generalidade, o que decerto não seria uma inovação, pois, como vimos, a primeira grande controvérsia de que o IRS foi alvo levantou-se precisamente no plano constitucional. A unidade e progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal é um mito. Falar-se-á antes de tendencial unidade e progressividade sobre os rendimentos de trabalho em termos genéricos (em que incluímos também os rendimentos profissionais e empresariais) e sobre as pensões.

Desta análise resulta inevitavelmente um olhar refletivo sobre opções alternativas. Escolhemos a *flat tax*. Consideramos que este poderá ser um modelo a seguir, numa eventual mudança ou reforma fiscal, na verdadeira acepção da palavra, pelo menos no que concerne às suas claras vantagens quanto à simplificação, sistematicidade e coerência. Se é praticável ou não, não sabemos responder. O certo é que impõe-se repensar a estrutura atual do sistema de tributação do rendimento pessoal. Por isso dissemos no início desta dissertação que antes de obter respostas, queremos levantar questões. Esperamos que as tenhamos levantado.

BIBLIOGRAFIA CITADA

ABREU, Luis Vasconcelos, «Algumas notas sobre o problema da confiscatoriedade tributária em sede de imposto sobre o rendimento pessoal», *Fisco*, n.º 31 (1991);

ALARCÓN GARCIA, Glória, «*El principio de la renta neta objetiva en la jurisprudência alemana*», *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 1/99.

ALMEIDA, Aníbal, «*Imposto regressivo e redistribuição*», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 38 (1995);

_____, «*Desigualdades e progressividade*», *Boletim de Ciências Económicas*, vol. 32 (1989);

_____, *Teoria Pura da Imposição*, Almedina, Coimbra, 2006;

ARAÚJO, Fernando, *Introdução à Economia*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2010.

_____, *Introdução à Economia*, Almedina, Coimbra, 2005;

ARTHUR, B. Laffer, *The Laffer Curve: Past, Present and Future*, Heritage Foundation: Policy Reserach & Analysis, 2004, disponível em <<http://www.heritage.org>> [consultado a 4 de janeiro de 2016];

AZEVEDO, Maria Eduarda, «As reformas fiscais portuguesas do séc. XX, um enfoque analítico», *Lusíada*, n.º 8 (2011);

BELTRAME, Pierre, *Os sistemas fiscais*, (tradução de J.L. da Cruz Vilaça), Almedina, Coimbra, 1976;

BORIA, Pietro, *Il sistema tributário*, UTET Giuridica, Torino, 2008;

BREIA DE MATOS, Jorge Manuel Araújo, *Tributação de rendimentos ilícitos ou actos ilícitos*, III Curso de pós-graduação em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, disponível em < www.cije.up.pt>, [consultado a 31 de março de 2016];

CARDONA, Maria Celeste, «*Uma Política Fiscal para o Século XXI: Contributos para uma Reforma*», *Fisco*, n.º 97/98, (2000);

CANOTILHO, J. J. Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 2003;

_____, *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*, Coimbra Editora, Coimbra, 2001;

CANOTILHO, J. J. Gomes / **MOREIRA**, Vital Martins, *Constituição da República Portuguesa: anotada*, volume I, 4ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

CARDOSO DA COSTA, J. M., «*O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do tribunal constitucional*», *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. LVII, 2014;

_____, *Perspectivas Constitucionais, Nos 20 anos da Constituição de 1976*, Coimbra Editora, Coimbra, 1997;

_____, «*O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional*», *Perspectivas Constitucionais, Nos 20 anos da Constituição de 1976*, vol. II, Coimbra, 1997;

CARLOS, Américo Brás, *Impostos, Teoria Geral*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2014;

CARREIRA, Henrique Medina, *Uma Reforma Fiscal Falhada*, Inquérito, Lisboa, 1990;

CATARINO, João Ricardo, *Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual*, Almedina, Coimbra, 2008;

_____, *Lições de Fiscalidade*, Vol. I, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2015.

CID, Gonçalo, «*As despesas da educação e formação na reforma do IRS – enquadramento e perspectivas*», *O novo IRS*, Almedina, Coimbra, 2014;

CORTE REAL, Carlos Pamplona, «*Imposto Único, tipo de imposto a adoptar*», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 126, (1983);

_____, «*Curso de Direito Fiscal*», I Volume, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 124, 1981.

_____, «*Reflexões críticas sobre as recentes alterações legislativas em matéria de tributação da família em Portugal*», *IX Jornadas luso-hispano americanas de estudos tributários*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123 (1981);

COELHO, Francisco Manuel Pereira, *Curso de Direito da Família*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2014;

DAVIES, F.R., *Introduction to Revenue Law*, Sweet & Maxwell Ltd, London, 1980;

DOURADO, Ana Paula, *Direito Fiscal - Lições*, Almedina, 2015;

ESTÓNIA, *PIB Taxa de Crescimento 1996-2015*, Trading Economics, disponível em <<http://www.tradingeconomics.com> > [consultado a 16 de setembro de 2015];

FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario: parte generale*, 7ª edição, Cedam, Padova, 2010;

FASIANI, Mauro, *Principii di Scienza dele Finanze*. G. Giappichelli editore, Turim, 194;

FAUSTINO, Manuel, «O IRS 25 anos depois», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 (2014);

_____, «Da retroactividade do imposto extraordinário», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3 (2011);

_____, *IRS de reforma em reforma, coletânea de textos publicados e inéditos*, Áreas, Lisboa, 2003;

_____, «Tendências recentes da evolução do imposto sobre o rendimento pessoal», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 416 (2005);

_____, *IRS, Teoria e Prática*, Edifisco, Lisboa, 1993.

_____, «Evolução da tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC», *As reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal*, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995;

_____, «A CES e o IRS – Que relação», *Revista TOC*, n.ºs 168 e 169 (2014);

FERNANDES, Ricardo Sá/ **MOURA**, Joaquim Pita, *Uma Reforma Inadiável*, 1ª edição, Celta Editora, Oeiras, 2008;

FERREIRA, Rogério M. Fernandes, *A tributação dos rendimentos (retrospectiva, actualidade, tendência)*, Almedina, Coimbra, 2007;

_____, «Da (in)justiça do imposto extraordinário», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º3 (2011);

FERREIRA, Eduardo Paz, «Intervenção inicial do Presidente da Associação Fiscal Portuguesa», *15 anos da reforma fiscal de 1988/89, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Almedina, Coimbra, 2005.

FRANCO, António L. de Sousa, *Manual de Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vols. I e II Lisboa, 4ª edição, Almedina, Coimbra;

_____, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. I e II, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2012.

FRANCO, António L. Sousa; **MARTINS**, Guilherme D'Oliveira, *A constituição económica: ensaio interpretativo*, Almedina, Coimbra, 1993.

GAGO RODRÍGUEZ, A. [et al], *Las Reformas Fiscales del siglo XXI: teoría e práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013*, Ecobook, Madrid, 2015.

GALLEGO PERAGÓN, José Manuel, *Los principios materiales de justicia tributaria*, Editorial Comares, Granada, 2003.

GOMES, Nuno de Sá, «Notas sobre o problema da legitimidade e natureza da tributação das actividades ilícitas e dos impostos proibitivos, sancionatórios e confiscatórios», *XX Aniverário do Centro de Estudos Fiscais*, Centro de Estudos Fiscais, vol. II, Lisboa, 1983;

_____, *Manual de Direito Fiscal*, 12ª edição, Rei dos Livros, Lisboa, 2003.

GONÇALVES DE PROENÇA, J. J., «A família da Constituição Portuguesa de 1976», *Lusíada*, II série, n.º1 (2003);

GONZÁLEZ, E./ **LEJEUNE**, E., *Derecho Tributário I*, Plaza Universitária, Salamanca, 2003;

GOODMAN, A./**WEBB**, S., «For Richer, For Poorer, The Changing Distribution of Income in the United Kingdom, 1961-91», *Institute of Fiscal Studies*, n.º 42, London, 1994;

GRAETZ, M. J./ SCHENK, D. H., *Income Taxation – principles and policies*, Fundation Press, New York, 1995;

GRECU, Andrei, *Flat tax – The British Case*, Adam Smith Institute, London, 2004.

_____, «La Flat tax: principes et applications», *Problèmes économiques*, n.º 2 (2006);

HALL, Robert E./ RABUSHKA, Alvin, «*The Incredible Flat tax*», *The American Enterprise*, July/Agust (1995);

_____, *The Flat tax*, 2ª edição, Hoover Classics, EUA, 1995;

HERBER, Bernard, P., «*La Economia Politica de la Reforma Fiscal: Reciente Experiencia Americana*», Hacienda Pública Española, nº 100 (1986);

HODGE, A. Scott, *Flat Tax Lessons from Slovakia*, Tax Fundation, 2011, disponível em <<http://taxfoundation.org>>, [consultado a 12 de novembro de 2015];

HONG KONG, Trade Devepoment Counsil, *Hong Kong's simple, low-rate tax system*, 2016, disponível em < <http://hong-kong-economy-research.hktdc.com>> [consultado 20 de feveiro de 2016];

HOLMES, Kevin, *The concept of income – A multidisciplinary analysis*, Doctoral series, Amsterdam, 2001;

JENKINS, Stephen P./ VAN KERM, Philippe, «*The measurement on economic inequality*», *The Oxford Handbook of Economic Inequality*, Oxford University Press, Oxford, 2007;

KALDOR, Nicholas, *An expenditure tax*, Gregg Revivals, Hampshire 1993;

LEITE DE CAMPOS, Diogo/ **LEITE DE CAMPOS**, Mônica, *Direito Tributário*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2000;

LITTLEWOOD, Michael, *The Hong Kong Tax System*, Center for Freedom and Prosperity Foundation, 2007, disponível em <<http://freedomandprosperity.org>>, [consultado a 8 de setembro de 2015];

LUPI, Raffaello, *Diritto Tributario – Parte Speciale, La determinazione giuridica della capacità economica*, Giuffrè Editore, Milão, 1992;

_____, *Diritto Tributario*, 3ª edição, Giuffrè Editore, Milão, 1995;

MARCOS, António, *O direito dos contribuintes à segurança jurídica*, Universidade Fernando Pessoa, Porto, 1997;

MARTINEZ, Pedro Soares, *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2003;

MARTINS, Helena, «*O imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas*», *Lições de Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2012;

MÁXIMO DOS SANTOS, Luís, «*A Reforma da tributação do rendimento de 2000: o reforço do carácter unitário do IRS e a tributação das mais-valias mobiliárias*», *Fisco*, n. 99/100, (2001);

_____, «*Os desenvolvimentos posteriores à reforma fiscal de 1988/89*» *15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89*, Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005;

MEDEIROS, Rui/ MIRANDA, Jorge, *Constituição portuguesa anotada*, 2ª edição revista, Coimbra Editora, Coimbra, 2010;

MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2014;

MIRREES, James A., trad. VIÑUELA DIAZ, Julio, *Diseño de un sistema tributario óptimo: informe Mirrlees*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2013;

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 3ª edição, Almedina, Coimbra, 2014;

_____, «A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 7 (2015);

MOTA, A. M. Cardoso, *A tributação unitária do rendimento (IRS e IRC)*, Coimbra Editora, Coimbra, 1990;

MURPHY, Richard, *A Flat Tax for the UK? The Implications of Simplification*, ACCA Discussion Papers, 2006;

MUSGRAVE, Richard, *Public finance in theory and practice*, 5ª edição, McGraw-Hill Book Company, New York, 1989;

_____, «A situação actual da teoria da tributação», *Fisco*, n.º 12/13 (1989);

MUTEN, Leif Ingemar, *Towards a Dual Income Tax*, Springer, Roterdão, 1996.

NABAIS, J. Casalta, *O dever fundamental de pagar impostos, Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, pp. 2012;

_____, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, Coimbra 2015;

_____, *Direito Fiscal*, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2010;

_____, «*O princípio do Estado Fiscal*», *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Professor João Lumbrales*, Coimbra Editora, Coimbra, 2000;

_____, «*A constituição fiscal portuguesa e alguns dos seus desafios*», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Armando M. Marques Guedes*, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2004;

_____, *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2015;

_____, «*A constituição fiscal de 1976, sua evolução e seus desafios*», *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*, vol. I, Almedina, Coimbra, 2015;

_____, «*Reflexões sobre quem paga a conta do estado social*», *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto* (2010);

_____, «*Ainda fará sentido o art. 104.º da Constituição?*», *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 1 (2013);

_____, «*Investir e Tributar no actual Sistema Fiscal Português*», *O Memorando da Troika e as Empresas*, Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho, Colóquios, n.º 5 (2012);

NABAIS, J. Casalta / **TAVARES DA SILVA**, Suzana, (coord.), *Sustentabilidade em tempos de crise*, Almedina, Coimbra, 2011;

OTERO, Paulo, *Direito Constitucional Português*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010;

OCDE, *Growing Unequal*, OECD Publications, Paris, 2008;

_____, *Economic Surveys – Portugal 1990-1991*, OCDE, Paris, 1991;

_____, *Tax Policy Studies*, n.º13: *Fundamental Reformo f Personal Income Taxes*, 2006;

ORDEM DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS, *Formação eventual Ordem dos*

Técnicos Oficiais de Contas, *Orçamento do Estado 2016*, Lisboa, 2016, pp. 9-27, disponível em < <http://www.occ.pt/pt/>>, [consultado a 16 de maio de 2016];

PAIVA, Pedro, «*A escalada das tributações autónomas*», *Fiscalidade(s) na vanguarda do pensamento, 2 anos, 104 reflexões*, Almedina, Coimbra, 2015;

PALMA, Clotilde Celorico, «*As tributações autónomas vistas pelo Tribunal Constitucional: comentário ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 310/2012, de 20 de junho de 2012*», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º2 (2012);

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2014;

_____, «*Tratamento fiscal da transparência de bens imóveis entre o património privado e o património de uma pessoa singular*», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 367 (1992);

PEREIRA, Paula Rosado, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de capitais e mais-valias*, Almedina, Coimbra, 2007;

_____, «*O princípio da não retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos*», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 2 (2011);

PETISCA, Joaquim Águeda, *Uma opção para a reforma do IRS*, M. F. Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 2000;

PICO, Fidel, *Modelo dual de IRPF y equidad: un nuevo enfoque teorico y su aplicacion al caso espanhol*, Congresso de Economia Pública, Barcelona, 2004;

PINTO, José Alberto Pinheiro, *Orçamento do Estado 2015: Alterações ao Código do IRC, Reforma da Fiscalidade Verde, Reforma do IRS*, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas,

Lisboa, 2015;

PIRES, Manuel, «*Relatório nacional de Portugal*», *IX Jornadas luso-hispano americanas de estudos tributários*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 123 (1981);

_____, «*Tributação relativa à Família*», *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, vol. II, Almedina, Coimbra, 2010;

PITTA E CUNHA, Paulo de, *Direito Fiscal, primeiras linhas de um curso*, CCTF, Lisboa, 1975;

_____, *A Reforma Fiscal*, 1ª edição, Dom Quixote, Lisboa, 1989;

_____, «*A reforma fiscal: unicidade do imposto e as taxas*», *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 48, III (1988);

_____, «*A pseudo-reforma fiscal do séc. XX e o regime simplificado*», *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º1 (2008);

_____, «*As grandes linhas de reforma fiscal*», *15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89*, *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Almedina, Coimbra, 2005;

_____, «*Alterações na tributação do rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos?*», *Fisco*, n.º 103/104, (2002);

_____, *A Fiscalidade dos anos 90*, Coimbra, 1996;

PORTUGAL, Comissão Eventual para a Revisão Constituição, DR, II série, de 21 de novembro de 1981, pp. 400 e ss.

_____, *Aspectos Gerais do Sistema Fiscal*, Colóquio sobre o Sistema Fiscal, Comemoração do XX Aniversário do CEF, DGCI-MF, Lisboa, 1984;

_____, PORTUGAL, ECORFI, Relatório final e Anteprojectos, Centro de Estudos de Apoio às Políticas Tributárias, Lisboa, 2002;

_____, *Projeto da Reforma do IRS*, Comissão para a reforma do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, setembro de 2014.

_____, Relatório do Orçamento do Estado para 2016, Lisboa, 2016;

_____, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal - *competitividade, eficiência e justiça do sistema fiscal*, Ministério das Finanças, Lisboa, 2009;

_____, Conferência de Imprensa do Ministro do Estado e das Finanças, de 14 de julho de 2011;

_____, Relatório do Orçamento de Estado para 2006, Ministério das Finanças, Lisboa;

RABUSKA, Alvin, «*The Flat Tax at Work in Russia*», Hoover Institution, Stanford University, 2004, disponível em <<http://www.hoover.org>>, [consultado a 12 de setembro de 2015];

RIBEIRO, João Sérgio, *A questionável conversão da tributação separada em regime regra*, «Jornal de negócios», 20 de agosto de 2014, disponível em <<http://www.jornaldenegocios.pt>> [consultado a 4 de maio de 2016];

RIBEIRO, J.J. Teixeira, «*A unidade fiscal na constituição*», Boletim de Ciências Económicas Vol. XXVII, Coimbra, (1984);

_____, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2011;

_____, «O sistema fiscal na Constituição revista», *Boletim do Ciências Económicas*, Vol. XXV, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, (1982);

_____, «*A contra-reforma fiscal*», Boletim de Ciências Económicas, vol. XI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra (1968);

_____, *Reforma Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1989.

_____, «Imposto extraordinário a reverter integralmente para o Estado e a sua pretensa inconstitucionalidade», *Revista de Legislação e Jurisprudência*, n.º 3772 (1988).

RODRIGUES, Carlos Farinha, *Distribuição do Rendimento, Desigualdade e Pobreza: Portugal nos Anos 90*, Coleção Económicas, Almedina, Coimbra, 2007.

RODRIGUES, João Pedro da Silva, «Algumas reflexões sobre a não tributação dos rendimentos essenciais à existência como direito fundamental», *Fiscalidade*, n.º 9 (2002);
_____, *Critérios normativos de predeterminação da matéria tributável, os novos caminhos abertos pela pré-suposta avaliação indirecta na imposição fiscal do rendimento*, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2002;

SALGADO DE MATOS, André, *Código do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS)*, anotado, 1ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1999;

SAMUELSON, Paul A./ **NORDHAUS**, William D., *Economia*, 19ª edição, Tradução de Elsa Fontainha e Jorge Pires Gomes, Eurobooks Editora, Lisboa, 2012;

SANCHES, J. L. Saldanha, «A reforma fiscal portuguesa numa perspetiva constitucional», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 354, (1989);

_____, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

_____, *Princípios estruturantes da Reforma fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1991;

_____, *Princípios Estruturantes da Reforma Fiscal*, Edifisco, Lisboa, 1998;

_____, «A quantificação a obrigação tributária- deveres de cooperação, Autoavaliação e avaliação administrativa», *CCTF*, n.º 123, (1995);

_____, «O imposto complementar como imposto de rendimento», *Revista Jurídica*, n.º5 (1984);

_____, «O conceito de rendimento do IRS», *Fiscalidade*, n.º 7/8 (2001);

_____, *Justiça Fiscal*, FFMS, 2010;

_____, «Retenções na fonte no IRS: uma interpretação conforme à Constituição», *Fisco*, n.º 12/13 (1989);

_____, «O pedido de declaração de inconstitucionalidade do IRS: as consequências possíveis», *Fisco*, n.º 9 (1989);

SÁNCHEZ, Fidel Picos, «Quince años de modelo dual del IRPF: experiencia e efectos», *Instituto de Estudios Fiscales; Documentos de Trabajo*, n.º12/13, 2003;

SCHMÖLDERS, Guter, «Permanente Steurreform», *Steuer und Wirtschaft*, vol. 48, (1971);

SCHUMPETER, J., «Die Krise des Steuerstaats», *Aufsätze zur Soziologie*, Swedburg, 1991.

SILVA, Fernando Castro, «Reforma Fiscal: âmbito e motivações», *Fisco*, n.º 51/52 (1993).

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito público e sociedade técnica*, Atlântida, Coimbra, 1969.

SØRENSEN, Peter Birch, *Dual income taxes: a nordic tax system*, Department of economics, University of Copenhagen, 2009, disponível em <<http://www.econ.ku.dk>> [consultado a 26 de maio de 2016];

_____, «Dual Income Tax: Why and How?», *FinanzArchiv*, vol. 61, 2005;

TAVARES DA SILVA, Suzana, *Direito Fiscal, Teoria Geral*, Imprensa da Universidade de Coimbra, Coimbra, 2013;

_____, *Alguns aspectos da tributação do rendimento das pessoas singulares*, Mestrado em Fiscalidade – Sumários desenvolvidos, Coimbra, 2012;

TOMAZ, João José Amaral, «*A redescoberta do imposto proporcional*» *Estudos em Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006;

UCKMAR, Victor, *Principi comuni di diritto costituzionale tributario*, 2ª edição, CEDAM, Padova, 1999;

VALDEZ, Vasco, «*As Remunerações Acessórias e a Reforma da Tributação do Rendimento*», *Fisco*, n.º 99/100, (2001);

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2011;

_____, «*Capacidade contributiva, rendimento e património*», *Fiscalidade*, n.º 23 (2005);

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*, Almedina, Lisboa, 1981.

_____, *Direito Tributário Internacional – A tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1997;

XAVIER DE BASTO, José Guilherme, «*A constituição e o sistema fiscal*», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3956 (2009);

_____, «*O IRS na Reforma Fiscal de 1988/99*», 15 anos de Reforma Fiscal de 1988/89, Almedina, Coimbra, 2005;

_____, *IRS: incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007;

_____, «*O princípio da tributação do rendimento real e a Lei Geral Tributária*», *Fiscalidade*, n.º 5 (2001);

_____, «*A Constituição e o sistema fiscal*», *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, ano 138 (2008/09);

ZIPPELIUS, Reinhold, *Teoria Geral do Estado*, 2ª edição, Fundação Calouse Gulbeikian, Lisboa, 1984;

Jurisprudência

• Tribunal Constitucional

- Ac. n.º 57/95 do TC, de 12 de abril;
- Ac. n.º 48/84, de 21 de maio;
- Ac. n.º 187/2013, de 22 de abril;
- Ac. n.º 11/83, de 12 de outubro;
- Ac. n.º 18/2011, de 12 de janeiro;
- Ac. n.º 310/2012, de 20 de junho.

• Tribunal Central Administrativo do Sul

- Ac. TCA Sul, de 17 de dezembro de 2002;

• Supremo Tribunal Administrativo

- Ac. de 6 de julho de 2011, proc. n.º 0281;
- Ac. de 16 de dezembro de 1987, proc. n.º 004590;

• Tribunal de Justiça da União Europeia

- Ac. n.º C-234/01, de 12 de Junho de 2003 (*Arnoud Gerritse*);
- Ac. n.º C-290/04, de 3 de Outubro de 2006 (*Scorpio*);
- Ac. n.º C-345/04, de 15 de Fevereiro de 2007 (*Centro Equestre da Lezíria Grande*);

