

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRS

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO

Prof.ª Doutora Glória Teixeira

Faculdade de Direito da Universidade do Porto



FICHA TÉCNICA

Título
Lexit - Códigos Anotados e Comentados - IRS

Editora
Ginocar Produções

Depósito Legal
349360/12

ISBN
978-989-98028-1-0

Reservados todos os direitos. É proibida a reprodução desta obra por qualquer meio (fotocópia, offset, fotografia, etc), abrangendo esta proibição o texto, o layout e o design. A violação destas regras será passível de procedimento judicial, de acordo com o estipulado no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

CODIGOS

ANOTADOS & COMENTADOS

IRS

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO
Prof.ª Doutora Glória Teixeira
Faculdade de Direito da Universidade do Porto

CIRS

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro
Atualizado até à Lei n.º 20/2012, de 14 de maio

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS
Regulamento das Retenções na Fonte

ANOTADO & COMENTADO POR

António Manuel Faria Rocha

Carla Lopes

Carla Ribeiro

Carlos Rodrigues

Emília Ferreira

Frederico Velasco Amaral

Helena Freire

Hugo Lacerda

Joana Santos Pinto

João Sérgio Ribeiro

Marcos Freitas Carvalho

Marta Ramos Mendes

Miguel Camelo

Nina Aguiar

Patrícia Anjos Azevedo

Sandra Videira

Sérgio Plácido Oliveira

Victor Duarte

Vitor Hugo Faria

FICHA TÉCNICA

Título
Lexit · Códigos Anotados e Comentados · IRC

Editora
Ginocar Produções

Depósito Legal
349359/12

ISBN
978-989-98028-5-8

Reservados todos os direitos. É proibida a reprodução desta obra por qualquer meio (fotocópia, offset, fotografia, etc), abrangendo esta proibição o texto, o layout e o design. A violação destas regras será passível de procedimento judicial, de acordo com o estipulado no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

NOTA INTRODUTÓRIA

A Faculdade de Direito da Universidade do Porto (FDUP) e o Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE), em parceria com o portal digital Lexit, lançaram no final de 2011 um projeto ambicioso de investigação nas áreas da fiscalidade e comercial que consiste na anotação de disposições legais dos códigos fiscais e das sociedades comerciais, disponibilizados em versão eletrónica.

No âmbito fiscal, surge agora este trabalho num formato físico, atualizado a setembro de 2012, facilitando o seu acesso a estudantes e outros interessados nesta área do conhecimento.

Os comentários expõem a doutrina e jurisprudência fiscais relevantes, pretendendo contribuir para o esclarecimento de questões ou temas de relevante interesse prático e científico.

Para o efeito, constituiu-se uma equipa de anotadores que, com a sua experiência e conhecimento, apresentaram este trabalho exaustivo que se propõe esclarecedor e participativo.

Convidam-se os leitores a visitar o sítio www.lexit.pt e a colaborar connosco com os seus comentários e sugestões.

A Coordenadora, Glória Teixeira.
(Profª de Direito Fiscal/Diretora do CIJE)

COORDENAÇÃO

Prof.ª Doutora Glória Teixeira

CONSELHO EDITORIAL

Conselheiro Américo Pires Esteves

Doutor Carlos Rodrigues

Conselheira Dulce Neto

Desembargador Fonseca Carvalho

Prof. Freitas Pereira

Doutor João Paulo Guimarães

Prof. Doutor José Amorim

Prof. Doutor José Cruz

Prof. Doutor Liberal Fernandes

Prof.ª Doutora Lúcia Carvalho Abreu

Prof.ª Doutora Nina Aguiar

Prof.ª Doutora Sónia Monteiro



ÍNDICE

DECRETO-LEI N.º 442-A/88, DE 30 DE NOVEMBRO

Código do IRS - Introdução	13
Artigo 1.º - Aprovação do código	13
Artigo 2.º - Entrada em vigor	13
Artigo 3.º - Impostos abolidos	13
Artigo 3.º-A - Regime transitório do enquadramento dos agentes desportivos	13
Artigo 4.º - Regime transitório da categoria B	14
Artigo 5.º - Regime transitório da categoria G	14
Artigo 6.º - Reporte de rendimentos	15
Artigo 7.º - Obrigação de contabilidade organizada	15
Artigo 8.º - Modelos de impressos	15
Artigo 9.º - Recibos e livros	15
Artigo 10.º - Regime transitório aplicável a macau	15
Artigo 11.º - Sociedades de simples administração de bens e de profissionais	15
Artigo 12.º - Pagamento de impostos	16
Artigo 13.º - Pagamentos por conta	16
Artigo 14.º - Declaração de inscrição no registo	17
Artigo 15.º - Regulamentação da cobrança e reembolsos	17
Artigo 16.º - As modificações do código	17
Preâmbulo	17

CAPÍTULO I - INCIDÊNCIA

SECÇÃO I - INCIDÊNCIA REAL

Artigo 1.º - Base do imposto	28
Artigo 2.º - Rendimentos da categoria A	31
Artigo 3.º - Rendimentos da categoria B	37
Artigo 4.º - Actividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias	40
Artigo 5.º - Rendimentos da categoria E	41
Artigo 6.º - Presunções relativas a rendimentos da categoria E	45
Artigo 7.º - Momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos da categoria E	46
Artigo 8.º - Rendimentos da categoria F	47
Artigo 9.º - Rendimentos da categoria G	49
Artigo 10.º - Mais-valias	52
Artigo 11.º - Rendimentos da categoria H	61
Artigo 12.º - Delimitação negativa de incidência	63

SECÇÃO II - INCIDÊNCIA PESSOAL

Artigo 13.º - Sujeito passivo	64
Artigo 14.º - Uniões de facto	68
Artigo 15.º - Âmbito da sujeição	70
Artigo 16.º - Residência	71
Artigo 17.º - Residência em região autónoma	78
Artigo 17.º-A - Regime opcional para os residentes noutro estado membro da união europeia ou do espaço económico europeu	79
Artigo 18.º - Rendimentos obtidos em território português	82
Artigo 19.º - Contitularidade de rendimentos	84
Artigo 20.º - Imputação especial	85
Artigo 21.º - Substituição tributária	86

CAPÍTULO II - DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

SECÇÃO I - REGRAS GERAIS

Artigo 22.º - Englobamento	89
Artigo 23.º - Valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal	90
Artigo 24.º - Rendimentos em espécie	90

SECÇÃO II - RENDIMENTOS DO TRABALHO

Artigo 25.º - Rendimentos do trabalho dependente: deduções	92
Artigo 26.º - Contribuições para regimes complementares de segurança social	95
Artigo 27.º - Profissões de desgaste rápido: deduções	95

SECÇÃO III - RENDIMENTOS EMPRESARIAIS

Artigo 28.º - Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais	96
Artigo 29.º - Imputação	99
Artigo 30.º - Actos isolados	101
Artigo 31.º - Regime simplificado	103
Artigo 31.º-A - Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis	106
Artigo 32.º - Remissão	107
Artigo 33.º - Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais	108
Artigo 34.º - Custos das explorações plurianuais	110

Artigo 35.º · Critérios valorimétricos	111
Artigo 36.º · Subsídios à agricultura e pesca	111
Artigo 36.º-A · Subsídios não destinados à exploração	113
Artigo 36.º-B · Mudança de regime de determinação do rendimento	113
Artigo 37.º · Dedução de prejuízos fiscais	114
Artigo 38.º · Entrada de património para realização do capital de sociedade	114
Artigo 39.º · Aplicação de métodos indirectos	116
SECÇÃO IV - RENDIMENTOS DE CAPITALIS	
Artigo 40.º · Presunções e juros contáveis	119
Artigo 40.º-A · Dupla tributação económica	119
Artigo 40.º-B · <i>Swaps</i> e operações cambiais a prazo	121
SECÇÃO V - RENDIMENTOS PREDIAIS	
Artigo 41.º · Deduções	122
SECÇÃO VI - INCREMENTOS PATRIMONIAIS	
Artigo 42.º · Deduções	124
Artigo 43.º · Mais-valias	124
Artigo 44.º · Valor de realização	126
Artigo 45.º · Valor de aquisição a título gratuito	128
Artigo 46.º · Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis	129
Artigo 47.º · Equiparação ao valor da aquisição	130
Artigo 48.º · Valor de aquisição a título oneroso de partes sociais e de outros valores mobiliários	130
Artigo 49.º · Valor de aquisição a título oneroso de outros bens e direitos	131
Artigo 50.º · Correção monetária	132
Artigo 51.º · Despesas e encargos	133
Artigo 52.º · Divergência de valores	134
SECÇÃO VII - PENSÕES	
Artigo 53.º · Pensões	135
Artigo 54.º · Distinção entre capital e renda	139
SECÇÃO VIII - DEDUÇÃO DE PERDAS	
Artigo 55.º · Dedução de perdas	140
SECÇÃO IX - ABATIMENTOS	
Artigo 56.º · Abatimentos ao rendimento líquido total	142
SECÇÃO X - PROCESSO DE DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL	
Artigo 57.º · Declaração de rendimentos	142
Artigo 58.º · Dispensa de apresentação de declaração	144
Artigo 59.º · Contribuintes casados	144
Artigo 60.º · Prazo de Entrega da Declaração	145
Artigo 61.º · Local de entrega das declarações	146
Artigo 62.º · Rendimentos litigiosos	146
Artigo 63.º · Sociedade conjugal	147
Artigo 64.º · Falecimento de titular de rendimentos	148
Artigo 65.º · Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos	149
Artigo 66.º · Notificação e fundamentação dos actos	150
Artigo 67.º · Revisão dos actos de fixação	155
CAPÍTULO III - TAXAS	
Artigo 68.º · Taxas gerais	157
Artigo 68.º-A · Taxa adicional	158
Artigo 69.º · Quociente conjugal	159
Artigo 70.º · Mínimo de existência	161
Artigo 71.º · Taxas liberatórias	161
Artigo 72.º · Taxas especiais	164
Artigo 72.º-A · Sobretaxa extraordinária	166
Artigo 73.º · Taxas de tributação autónoma	169
Artigo 74.º · Rendimentos produzidos em anos anteriores	170
CAPÍTULO IV - LIQUIDAÇÃO	
Artigo 75.º · Competência para a liquidação	172
Artigo 76.º · Procedimentos e formas de liquidação	172
Artigo 77.º · Prazo para liquidação	174
Artigo 78.º · Deduções à colecta	174
Artigo 79.º · Deduções dos sujeitos passivos, descendentes e ascendentes	176
Artigo 80.º · Crédito de imposto por dupla tributação económica	178
Artigo 81.º · Eliminação da dupla tributação internacional	178
Artigo 82.º · Despesas de saúde	181
Artigo 83.º · Despesas de educação e formação	182
Artigo 83.º-A · Importâncias respeitantes a pensões de alimentos	183
Artigo 84.º · Encargos com lares	184
Artigo 85.º · Encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis ou que consumam gás natural	184
Artigo 85.º-A · Deduções ambientais	189

Artigo 86.º · Prémios de seguros	189
Artigo 87.º · Dedução relativa às pessoas com deficiência	189
Artigo 88.º · Benefícios fiscais	191
Artigo 89.º · Liquidação adicional	192
Artigo 90.º · Reforma de liquidação	193
Artigo 91.º · Juros compensatórios	193
Artigo 92.º · Prazo de caducidade	194
Artigo 93.º · Revisão oficiosa	195
Artigo 94.º · Juros indemnizatórios	196
Artigo 95.º · Limites mínimos	197
Artigo 96.º · Restituição oficiosa do imposto	197
CAPÍTULO V - PAGAMENTO	
Artigo 97.º · Pagamento do imposto	199
Artigo 98.º · Retenção na fonte - Regras gerais	199
Artigo 99.º · Retenção sobre rendimentos das categorias A e H	200
Artigo 99.º-A · Retenção na fonte - Sobretaxa extraordinária	203
Artigo 100.º · Retenção na fonte - Remunerações não fixas	203
Artigo 101.º · Retenção sobre rendimentos de outras categorias	204
Artigo 102.º · Pagamentos por conta	205
Artigo 103.º · Responsabilidade em caso de substituição	207
Artigo 104.º · Pagamento fora do prazo normal	208
Artigo 105.º · Local de pagamento	208
Artigo 106.º · Como deve ser feito o pagamento	209
Artigo 107.º · Impressos de pagamento	209
Artigo 108.º · Cobrança coerciva	210
Artigo 109.º · Compensação	210
Artigo 110.º · Juros de mora	211
Artigo 111.º · Privilégios creditórios	211
CAPÍTULO VI - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS	
Artigo 112.º · Declaração de início de actividade, de alterações e de cessação	213
Artigo 113.º · Declaração anual de informação contabilística e fiscal	215
Artigo 114.º · Cessação de actividade	216
Artigo 115.º · Emissão de recibos e facturas	217
Artigo 116.º · Livros de registo	219
Artigo 117.º · Obrigações contabilísticas	221
Artigo 118.º · Centralização, arquivo e escrituração de livros	222
Artigo 119.º · Comunicação de rendimentos e retenções	223
Artigo 120.º · Rendimentos isentos, dispensados de retenção ou sujeitos a taxa reduzida	226
Artigo 121.º · Comunicação da atribuição de subsídios	227
Artigo 122.º · Empresas gestoras de fundos de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma /educação	228
Artigo 123.º · Notários, conservadores, secretários judiciais e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares	228
Artigo 124.º · Operações com instrumentos financeiros	228
Artigo 125.º · Registo ou depósito de valores mobiliários	229
Artigo 126.º · Entidades emitentes e utilizadoras dos vales de refeição	230
Artigo 127.º · Comunicação de encargos	231
Artigo 128.º · Obrigação de comprovar os elementos das declarações	232
Artigo 129.º · Processo de documentação fiscal	234
Artigo 130.º · Representantes	234
Artigo 131.º · Pluralidade de obrigados	236
CAPÍTULO VII - FISCALIZAÇÃO	
Artigo 132.º · Entidades fiscalizadoras	238
Artigo 133.º · Dever de colaboração	238
Artigo 134.º · Poderes de fiscalização	239
Artigo 135.º · Dever de fiscalização em especial	239
Artigo 136.º · Inventariação de existências	239
Artigo 137.º · Garantia de observância de obrigações fiscais	239
Artigo 138.º · Aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários	240
Artigo 139.º · Pagamento de rendimentos a sujeitos passivos não residentes	241
CAPÍTULO VIII - GARANTIAS	
Artigo 140.º · Reclamações e impugnações	242
Artigo 141.º · Recurso hierárquico	243
Artigo 142.º · Competência territorial	243
CAPÍTULO IX - DISPOSIÇÕES DIVERSAS	
Artigo 143.º · Ano fiscal	244
Artigo 144.º · Modelos oficiais	244
Artigo 145.º · Declarações e outros documentos	244

Artigo 146.º · Assinatura das declarações	245
Artigo 147.º · Recibo de documento	245
Artigo 148.º · Prazo para envio pelo correio	245
Artigo 149.º · Notificações	246
Artigo 150.º · Registo dos sujeitos passivos	247
Artigo 151.º · Classificação das actividades.....	248

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

TABELA DE ACTIVIDADES DO ARTIGO 151.º DO CIRS

Introdução	249
Anexo I	249

REGULAMENTO DAS RETENÇÕES NA FONTE

Regulamento das Retenções na Fonte - Introdução	251
---	-----

CAPÍTULO I - RETENÇÃO DE IRS SOBRE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E PENSÕES

Artigo 1.º · Princípios gerais	251
Artigo 2.º · Situação pessoal e familiar.....	252
Artigo 2.º-A · Retenção sobre rendimentos das categorias A e H	252
Artigo 3.º · Aplicação da retenção na fonte à categoria A.....	252
Artigo 4.º · Sujeitos passivos deficientes	253
Artigo 5.º · Âmbito de aplicação das tabelas referentes à categoria H.....	253
Artigo 6.º · Mecanismo de retenção	254
Artigo 7.º · Procedimentos especiais	254

CAPÍTULO II - RETENÇÃO DE IRS SOBRE RENDIMENTOS DE OUTRAS CATEGORIAS

Artigo 8.º · Retenção sobre rendimentos das categorias B, E e F	254
Artigo 9.º · Dispensa de retenção	255
Artigo 10.º · Sujeição parcial de rendimentos da categoria B a retenção	255
Artigo 11.º · Rendimentos imputáveis a categorias diferentes	256
Artigo 12.º · Sujeição parcial a retenção sobre outros rendimentos	256
Artigo 12.º-A · Retenção sobre juros contáveis e diferenças entre valor de reembolso e preço de emissão.....	256
Artigo 13.º · Entrega do imposto retido.....	257

CAPÍTULO III - DA REMUNERAÇÃO POR EXCESSO DE IMPOSTO ANTECIPADAMENTE PAGO

Artigo 14.º · Direito à remuneração	257
Artigo 15.º · Cálculo e pagamento da remuneração	257
Artigo 16.º · Restituição oficiosa do imposto	258
Artigo 17.º · Modificação e extinção do direito à remuneração	258

CAPÍTULO IV - RETENÇÕES DE IRS SOBRE RENDIMENTOS ABRANGIDOS POR CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

Artigo 18.º · Dispensa de retenção na fonte e reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes	259
--	-----

CAPÍTULO V - DISPOSIÇÕES DIVERSAS

Artigo 19.º · Disposições finais	260
--	-----

DECRETO-LEI N.º 442-A/88, DE 30 DE NOVEMBRO

Código do IRS · Introdução

No uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, e nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

Artigo 1.º · Aprovação do código

É aprovado o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), que faz parte integrante deste decreto-lei.

Artigo 2.º · Entrada em vigor

O Código do IRS entra em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Artigo 3.º · Impostos abolidos

1 - Na data da entrada em vigor do Código são abolidos, relativamente aos sujeitos passivos deste imposto, o imposto profissional, o imposto de capitais, a contribuição industrial, a contribuição predial, o imposto sobre a indústria agrícola, o imposto complementar, o imposto de mais-valias e o imposto do selo constante da verba 134 da Tabela Geral do Imposto do Selo, sem prejuízo de continuar a aplicar-se o correspondente regime aos rendimentos auferidos até àquela data e às respectivas infracções.

2 - Mantêm-se em vigor as disposições que actualmente regulam o registo e o depósito de títulos ao portador.

Artigo 3.º-A · Regime transitório do enquadramento dos agentes desportivos

1 - Os agentes desportivos que auferiram rendimentos provenientes da sua actividade desportiva, em virtude de contratos que tenham por objecto a sua prática, poderão optar, relativamente aos rendimentos auferidos em 2003, por um dos seguintes regimes:

- a) Englobamento dos rendimentos auferidos exclusivamente na sua actividade desportiva, profissional ou amadora;
- b) Tributação autónoma dos rendimentos ilíquidos auferidos exclusivamente na sua actividade desportiva mediante aplicação da taxa e parcela a abater correspondentes a 60% das taxas aplicáveis nos termos do artigo 68.º do Código do IRS.

2 - Não beneficiam do disposto no número anterior, nomeadamente, os rendimentos provenientes de publicidade nem os auferidos pelo cônjuge que não seja agente desportivo.

3 - Somente é permitida a aplicação do regime instituído no Código do IRS para a dedução dos prémios de seguro no caso de ser feita a opção prevista na alínea a) do n.º 1.

4 - A retenção sobre rendimentos da categoria A será efectuada:

- a) Mediante aplicação das tabelas de retenção previstas no Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, se for feita a opção prevista na alínea a) do n.º 1;
- b) Mediante aplicação de uma taxa de 22%, se for feita a opção prevista na alínea b) do n.º 1.

5 - Quando seja feita a opção prevista na alínea b) do n.º 1, observar-se-á o seguinte:

- a) Ao imposto devido, calculado nos termos gerais, quando exista, adicionar-se-á o imposto calculado nos termos nela previstos;
- b) Ao imposto determinado nos termos da parte final da alínea anterior apenas serão deduzidos os pagamentos por conta e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação.

6 - Para efeitos do disposto neste artigo, consideram-se agentes desportivos os praticantes e os árbitros que auferam rendimentos directamente derivados, de uma actividade desportiva por força de contrato de trabalho, ou em regime de trabalho independente.

7 - A percentagem a que se refere a alínea b) do n.º 1 será incrementada anualmente em 10 pontos percentuais até se atingir o regime de tributação normal.

Artigo 4.º · Regime transitório da categoria B

1 - É aplicável ao IRS, com as necessárias adaptações, o disposto nos artigos 9.º a 15.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, desta data (Decreto-Lei que aprovou o Código do IRC).

2 - Os rendimentos da categoria C dos sujeitos passivos que exerçam predominantemente actividade pecuária intensiva serão considerados em 1989 apenas por 40%, em 1990 por 60% e em 1991 por 80% do seu valor.

3 - Os rendimentos da categoria B, decorrentes de actividades agrícolas, sivilcolas ou pecuárias, não excluídos de tributação, serão considerados, para efeitos de IRS, apenas por 60%, 70%, 80% e 90% do seu valor, respectivamente nos períodos de tributação que se iniciem em 2001, 2002, 2003 e 2004.

4 - Não são considerados para efeitos de tributação os ganhos ou as perdas derivados da alienação onerosa de prédios rústicos afectos a uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária, ou da sua transferência para o património particular do empresário, desde que os mesmos tenham sido adquiridos antes da entrada em vigor deste Código e aquela afectação tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2001.

Artigo 5.º · Regime transitório da categoria G

1 - Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46 373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código.

2 - Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou valores foram adquiridos em data anterior à entrada em vigor deste Código, devendo a mesma ser efectuada, quanto aos valores mobiliários, mediante registo nos termos legalmente previstos, depósito em instituição financeira ou outra prova documental adequada e através de qualquer meio de prova legalmente aceite nos restantes casos.

3 - Quando, nos termos dos n.ºs 8 e 10 do artigo 10.º do Código do IRS, haja lugar à valorização das participações sociais recebidas pelo mesmo valor das antigas, considera-se, para efeitos do disposto no n.º 1, data de aquisição das primeiras a que corresponder à das últimas.

Artigo 6.º · Reporte de rendimentos

O reporte de rendimentos, quando permitido nos termos do presente Código, só é susceptível de ser exercido relativamente aos anos de vigência do IRS.

Artigo 7.º · Obrigação de contabilidade organizada

Para aplicação do disposto nas alíneas a) e b) do artigo 109.º do presente Código, são considerados, para efeitos da respectiva média, os rendimentos ilíquidos anuais ou os volumes de negócios que, nos anos imediatamente anteriores ao da sua vigência, tenham sido determinados aos sujeitos passivos no imposto profissional e na contribuição industrial ou no imposto sobre a indústria agrícola, consoante os casos.

Artigo 8.º · Modelos de impressos

Os modelos de impressos exigidos para dar cumprimento às obrigações impostas pelo Código serão aprovados por portaria do Ministro das Finanças.

Artigo 9.º · Recibos e livros

Os recibos modelo n.º 2 a que se refere a alínea a) do artigo 8.º do Código do Imposto Profissional, bem como os livros de registo exigidos para as actividades sujeitas a imposto profissional, a contribuição industrial e a imposto sobre a indústria agrícola, substituem até final, quando devidamente adaptados, os referidos, respectivamente, nos artigos 105.º e 116.º do presente Código.

Artigo 10.º · Regime transitório aplicável a macau

Aos lucros obtidos por pessoas singulares residentes em território português imputáveis a estabelecimento estável situado em Macau é aplicável o regime geral previsto no n.º 1 do artigo 15.º do Código do IRS, havendo lugar, sendo caso disso, a crédito de imposto nos termos estabelecidos no n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

Artigo 11.º · Sociedades de simples administração de bens e de profissionais

1 - Não obstante o regime de transparência fiscal estabelecido na alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, os lucros das sociedades de simples administração de bens, nas condições aí mencionadas, obtidos anteriormente à data da entrada em vigor do mesmo Código, que venham a ser posteriormente a esta colocados à disposição dos respectivos sócios serão considerados, para efeitos de tributação em IRS, rendimentos da categoria E.

2 - O disposto no número anterior é aplicável às sociedades de profissionais cujos sócios estiverem sujeitos à tributação prevista no n.º 1 do artigo 6.º do Código do Imposto de Capitais.

Artigo 12.º · Pagamento de impostos

1 - A contribuição industrial e o imposto sobre a indústria agrícola relativos ao exercício de 1988, de quantitativo igual ou superior a 30 000\$, devidos por sujeitos passivos de IRS serão pagos em três prestações iguais:

- a) Tratando-se de contribuintes do grupo A daqueles impostos, com vencimento nos meses de Junho de 1989 e de Maio de 1990 e de 1991;
- b) Tratando-se de contribuintes do grupo B daqueles impostos, com vencimento nos meses de Outubro de 1989 e de Setembro de 1990 e de 1991;
- c) Tratando-se de contribuintes do grupo C da contribuição industrial, com vencimento nos meses de Agosto de 1989 e de Julho de 1990 e de 1991.

2 - Para efeitos do disposto na alínea a) do número anterior, o pagamento da primeira prestação deverá ser efectuado no dia da apresentação da declaração modelo n.º 2, mediante conhecimento modelo n.º 10, processado em triplicado.

3 - As prestações não referidas no número precedente serão debitadas, para cobrança, ao tesoureiro, até ao dia 15 do mês anterior ao do vencimento da primeira das prestações em dívida.

4 - Aos contribuintes que não efectuem o pagamento referido no n.º 2 ou que não apresentem a declaração é aplicável o disposto no artigo 85.º do Código da Contribuição Industrial.

5 - Não sendo paga qualquer das prestações ou a totalidade da contribuição ou imposto no mês do vencimento, começarão a correr juros de mora.

6 - Passados 60 dias sobre o vencimento de qualquer prestação sem que se mostre efectuado o respectivo pagamento, haverá lugar a procedimento executivo para arrecadação da totalidade da contribuição ou imposto em dívida, considerando-se, para o efeito, vencidas as prestações ainda não pagas.

7 - Os contribuintes poderão, porém, pagar integralmente a contribuição industrial ou o imposto sobre a indústria agrícola na data do vencimento da primeira prestação, beneficiando neste caso de um desconto de 20%, a que acresce o previsto na alínea a) do artigo 101.º do Código da Contribuição Industrial, nos casos por ele abrangidos.

Artigo 13.º · Pagamentos por conta

1 - Durante o ano de 1989, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, os pagamentos por conta referidos no artigo 102.º do Código do IRS serão calculados com base na contribuição industrial e ou no imposto sobre a indústria agrícola que foram ou deveriam ter sido autoliquidados com referência ao exercício de 1988, sem a dedução do imposto de capitais - secção B, que tiver sido efectuada nos termos do artigo 89.º do Código da Contribuição Industrial, por força do disposto no seu § 1.º, e, bem assim, a do crédito fiscal por investimento estabelecido pelos Decretos-Leis n.ºs 197-C/86, de 18 de Julho, e 161/86, de 6 de Abril.

2 - Os sujeitos passivos que eram tributados pelos grupos B e C da Contribuição Industrial e B do Imposto sobre a Indústria Agrícola entregarão por conta a importância correspondente a 50% dos impostos referidos no número anterior, em duas prestações iguais, com vencimento nos meses de Outubro e Dezembro.

3 - Os sujeitos passivos de IRS referidos no artigo 102.º do Código que em 1988 apenas tenham auferido rendimentos sujeitos a imposto profissional não efectuarão em 1989 qualquer pagamento por conta.

Artigo 14.º · Declaração de inscrição no registo

1 - Os sujeitos passivos de IRS titulares de rendimentos das categorias B, C ou D que, à data da entrada em vigor do presente Código, já constem dos registos da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, por terem apresentado declarações de início de actividade para efeitos de tributação, são dispensados da apresentação da declaração de inscrição a que se refere o artigo 112.º daquele Código.

2 - Os sujeitos passivos de IRS que, sendo titulares de rendimentos das categorias B, C ou D, não se encontrem nas condições previstas no número anterior deverão apresentar a declaração de inscrição aí referida até 31 de Março de 1989.

Artigo 15.º · Regulamentação da cobrança e reembolsos

O Governo aprovará a legislação complementar necessária à regulamentação da cobrança e dos reembolsos do IRS.

Artigo 16.º · As modificações do código

As modificações que de futuro se fizerem sobre matéria contida no Código serão consideradas como fazendo parte dele e inseridas no lugar próprio, devendo essas modificações ser sempre efectuadas por meio de substituição dos artigos alterados, supressão dos artigos inúteis ou aditamento dos que forem necessários.

Preâmbulo

1 - Objecto da última reestruturação global no início dos anos 60 - já lá vai o espaço de uma geração - o nosso sistema tributação do rendimento mostra-se manifestamente desajustado da realidade económico-social do País, tendo, desde, aquela época, evoluído por forma desordenada, com a acentuação de características como a complexidade excessiva, a desigualdade de tratamento entre contribuintes com níveis comparáveis de rendimento, o estreitamento das bases de tributação, o agravamento crescente - só contrariado nos últimos anos - das taxas nominais, com efeitos de desencorajamento do esforço de poupança e da aplicação ao trabalho e de incentivo à evasão, a instabilidade e a falta de coerência interna do regime das diferentes categorias fiscais, a deficiente articulação entre umas e outras.

É a reforma da tributação do rendimento, que há muito se sabe constituir uma das traves mestras da indispensável modernização do país, que agora se empreende, pondo-se termo a uma série de iniciativas sem continuidade que, em certos períodos, chegaram a suscitar descrença quanto à capacidade de reestruturar esta matéria fundamental da organização económica do País, reforma que visa objectivos de eficiência económica e de realização da justiça social e que foi elaborada na perspectiva da simplificação no cumprimento dos deveres tributários.

2 - Em Portugal, a tributação do rendimento, com carácter de generalidade, teve o seu início com a décima militar, criada em 1641 para fazer face às despesas da guerra da Restauração, cujo regime básico foi consolidado no Regimento de 1654.

Abrangendo, à taxa uniforme de 10%, os rendimentos de prédios, capitais, ofícios e rendas, a décima era dividida em categorias, nas quais se encontram as raízes de quase todos os impostos directos periódicos portugueses. Sem embargo das suas óbvias limitações, vistas à luz das exigências de uma fiscalidade moderna, a décima constituiu, pela sua globalidade, um antecedente histórico do imposto único que agora se institui.

Na evolução do sistema fiscal ao longo do século XIX assistiu-se à decomposição do regime da décima e ao aparecimento dos principais impostos cedulares e reais que sobreviveram até aos nossos dias: as contribuições predial e industrial e a décima de juros, que, depois de reestruturação e ampliada na base da sua incidência, veio a dar o imposto de capitais.

Socobram, entretanto, as tentativas de criação de impostos visando realizar a tributação global do rendimento, designadamente as empreendidas em 1845 e 1880.

Foi a reforma fiscal de 1922 que, assente na preocupação de atingir rendimentos reais, criou o nosso primeiro imposto global verdadeiramente pessoal. Mas a categoria fiscal então instituída deparou com dificuldades intransponíveis de aplicação, suscitando-se uma situação geral de incumprimento que apressou a sua substituição pelo imposto complementar - substituição concretizada antes mesmo de introduzida a reforma tributária de 1929, orientada para a tributação de rendimentos normais. O imposto complementar, articulado com o novo quadro de impostos parcelares - incluindo o então criado imposto profissional -, passou a funcionar em relação a estes como tributo de sobreposição.

A reforma da tributação do rendimento realizada entre 1962 e 1965, cujas linhas gerais, ainda que muito adulteradas, foram mantidas até ao presente, não alterou a estrutura dualista do sistema: impostos cedulares ou de produto incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento e prescindindo das circunstâncias pessoais dos contribuintes; imposto complementar sobrepondo-se ao conjunto global dos rendimentos já submetidos aos impostos reais e tendo em conta a situação pessoal dos contribuintes. Os esforços do reformador fiscal concentraram-se na tributação dos rendimentos reais e efectivos, especialmente na contribuição industrial e na predial urbana, autonomizando-se da contribuição predial rústica os lucros das explorações agrícolas, objecto do novo imposto sobre a indústria agrícola, o qual veio, no entanto, a manter-se Quase sempre suspenso.

3 - A presente remodelação do regime da tributação do rendimento, que se segue à já concretizada substituição do imposto de transacções pelo imposto sobre o valor acrescentado no plano da fiscalidade indirecta, decorre, em primeira linha, da necessidade de ajustar tal regime ao preceituado nesta matéria na Lei Fundamental, a qual refere o carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal e impõe a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar, além de determinar que a tributação das empresas se deve basear no seu rendimento real.

Dentro do quadro assim definido, são agora criados, em substituição do imposto profissional, da contribuição predial, da contribuição industrial, do imposto sobre a indústria agrícola, do imposto de capitais, do imposto complementar e do imposto de mais-valias, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e o imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC). A inovação básica reside na substituição do actual sistema misto, com preponderância dos elementos cedulares, pela fórmula da tributação unitária, atingindo globalmente os rendimentos individuais, enformadora do modelo ora adoptado para a tributação das pessoas singulares.

À luz das modernas exigências de equidade, a solução unitária é inequivocamente superior quer ao puro sistema cedular, consistindo este em impostos separados e entre si não articulados, incidentes sobre as diferentes fontes de rendimento, quer ao próprio sistema composto, resultante, em regra, de evolução operada a partir de uma estrutura originariamente cedular, em que a um esquema de impostos parcelares se sobrepõe uma tributação de segundo grau com carácter global.

Na verdade, só a perspectiva unitária permite a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva.

Tal esquema de progressividade tem sido justificado em nome da necessidade de, por via do sistema fiscal, se corrigir a distribuição primária do rendimento que decorre do processo produtivo, de modo a operar uma redistribuição secundária que concorra para definir um padrão de distribuição tido como social e politicamente mais aceitável. Serve, ao mesmo tempo, de factor compensador de aspectos de regressividade contidos em outras áreas do sistema fiscal.

Se é certo que a tomada de consciência dos efeitos de desincentivo das elevadas cargas fiscais associadas aos esquemas de tributação progressiva tem suscitado em numerosos países um movimento no sentido das inflexão da curva ascensional das taxas e da redução do nível da taxa marginal mais alta, não é menos certo que o princípio da tributação com intensidade crescente à medida que o rendimento se eleva continua a constituir o critério geralmente aceite de ajustamento da carga fiscal à capacidade contributiva.

A introdução da progressividade em estruturas cedulares representa uma tentativa de pessoalização que acarreta inevitáveis e sérias distorções.

Materializada apenas em uma das cédulas, suscita cargas fiscais diferentes para contribuintes com rendimento idêntico, consoante a respectiva fonte se concentre nessa cédula ou se localize em qualquer das demais; operada uma correcção por via da generalização de tabelas de taxas progressivas às diferentes cédulas (a admitir que tal fosse tecnicamente possível), ainda assim subsistiria uma injustificável diferença de tratamento entre os contribuintes cujo rendimento provém de uma só fonte e os titulares de rendimentos de origem múltipla.

Assim, a introdução de uma escala progressiva no imposto profissional, modificando a sua estrutura originária, pode ser apresentada como exemplo do efeito distorcivo referido em primeiro lugar. A verdade é que aos impostos cedulares, por sua natureza, devem corresponder taxas proporcionais, sem embargo de permitirem, pela adopção de taxas diferentes consoante as fontes de rendimento atingidas, uma clara discriminação qualitativa dos rendimentos.

As deduções personalizantes, que os modernos sistemas fiscais consagram em medida mais ou menos ampla, desde a dedução pessoal correspondente à porção do rendimento que se presume destinar-se a satisfazer as necessidades básicas da vida à dedução dos dependentes e às deduções por despesas pessoais especificadas, também não podem ser inseridas em impostos cedulares sem suscitarem graves distorções. Na verdade, só fazem sentido quando referidas ao rendimento total do contribuinte, porque constituem elemento inseparável da caracterização da sua situação global.

Mesmo nos sistemas de tributação global do rendimento persiste o tratamento diferenciado dos diferentes tipos de rendimento pessoal. Não pode, na verdade, dispensar-se, como operação prévia, a análise ou identificação dos rendimentos segundo as suas diferentes origens; só depois de procede à síntese dos rendimentos das várias categorias, sujeitando o seu valor agregado a uma única tabela de taxas.

O imposto global «único» comporta, assim, em maior ou menor medida, elementos analíticos que, na perspectiva da passagem dos sistemas cedulares para o do imposto «único», constituem reminiscência do tratamento separado, que no anterior sistema se fazia em cédulas diferenciadas até final.

Toma-se, assim, possível, sem prejuízo do carácter globalizante da tributação, manter acentuadas características analíticas, que vão desde a discriminação qualitativa dos rendimentos por intermédio de deduções específicas em determinada categoria até à consagração da retenção na fonte apenas nas categorias em que este método se mostra tecnicamente possível.

4 - Na realização de reformas fiscais em geral, e de reformas de tributação do rendimento em particular, é usual recomendar-se uma orientação gradualista, invocando-se para tal factores como a grande complexidade dos sistemas, os constrangimentos orçamentais e o peso da possível reacção de grupos de contribuintes mais directamente afectados com as modificações previstas.

A presente reforma não deixa de atender, em numerosos pontos, àquela preocupação de gradualismo, mas rejeita-se sem hesitação que a mesma deva estender-se à implantação da própria morfologia básica do sistema.

Teria talvez sido lógico que a reforma do início dos anos 60, a qual manteve o sistema cedular misto e inovou sobretudo nos métodos de apuramento do rendimento colectável, se houvesse seguido, o mais tardar na década imediata, a passagem a um estágio intermédio, em que o imposto complementar assumisse já a posição de «imposto principal», gravitando, no entanto, ainda à sua volta os impostos parcelares, como formas de tributação «por conta» e operando por dedução colecta a colecta - porventura comportando-se inicialmente como tributações definitivas, mais adiante tomadas passíveis de restituição caso ultrapassassem a quota resultante da incidência global. O sistema cedular misto passaria, nesta perspectiva, de uma fase com nítido ascendente do elemento cedular para uma outra em que o predomínio da tributação pessoalizante estaria consagrado, faltando, então, dar o último passo pelo apagamento, como categorias fiscais autónomas, dos tributos parcelares.

Não foi esta, porém, a linha de desenvolvimento da nossa estrutura fiscal. Observou-se, ao invés, um retrocesso no sentido da preponderância dos elementos cedulares, marcada pela introdução da progressividade no âmago das próprias cédulas, num arremedo de pessoalização que, pela forma descoordenada como foi executado, levou inclusivamente à anomalia de inverter a discriminação qualitativa dos rendimentos, visando na origem a protecção da fonte trabalho. E, enquanto os impostos cedulares eram desgarradamente promovidos a factores centrais de tributação, o imposto complementar afundava-se na zona das categorias mais débeis da tabela das receitas fiscais.

A involução para o protótipo cedular, a circunstância de Portugal, em plena fase de integração nas Comunidades Europeias, ser o único país da OCDE a manter a «compartimentação» como característica dominante do seu esquema de tributação do rendimento e as possibilidades que a difusão das modernas tecnologias vieram proporcionar quanto ao tratamento informático das operações e de administração de um sistema mais exigente aconselham a que se proceda, sem mais delongas, à instituição do sistema de tributação global, o qual é, aliás, o consagrado na Constituição de 1976.

Salta-se assim sobre o estágio intermédio do sistema misto com simples reforço da tributação pessoalizante e manutenção dos impostos parcelares «por conta» do principal, assumindo-se frontalmente a tributação unitária do rendimento.

O sistema unificado permite obviar a uma das injustiças mais gritantes a que conduz a fórmula dualista até aqui vigente em Portugal: a concentração nas camadas superiores de estrutura dos rendimentos (as atingidas pelo imposto complementar) de deduções pessoais que só fazem verdadeiramente sentido quando referidas ao rendimento global e da própria dedução especificamente destinada a assegurar o tratamento diferencial dos rendimentos do trabalho.

5 - Na construção do conceito de rendimento tributável, contrapõe-se a concepção da fonte, que leva a tributar o fluxo regular de rendimentos ligados às categorias tradicionais da distribuição funcional (rendimento-produto) à concepção de acréscimo patrimonial, que alarga a base da incidência a todo o aumento do poder aquisitivo, incluindo nela as mais-valias e, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos (rendimento-acréscimo).

Em termos práticos, a principal diferença entre as duas concepções reside precisamente no tratamento fiscal das mais-valias, que, não sendo ganhos decorrentes da participação na actividade produtiva, são pela primeira excluídas da incidência do imposto. Ora, razões de justiça recomendam a tributação das mais-valias, que constituem acréscimos de poderes aquisitivos obtidos sem esforço ou por acaso da sorte e que, aliás, tendem a concentrar-se nos escalões elevados de rendimento.

À luz dos modernos princípios fiscais, e em particular do princípio da capacidade contributiva, a concepção do acréscimo patrimonial, que conduz a uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento. E, embora

o conceito extensivo de rendimento não seja uma componente essencial do modelo unitário, o certo é que este apela para uma concepção de rendimento tão ampla quanto possível.

Acolheu-se, assim, com maior nitidez do que na anterior reforma (na qual as mais-valias, objecto de uma categoria fiscal autónoma, eram excluídas do âmbito da incidência do imposto complementar) uma concepção tendencialmente ampla de rendimento, incluindo, à semelhança do que sucede na maioria dos países da CEE, os aumentos inesperados no valor dos bens no quadro das categorias de rendimentos abrangidas pelo imposto único - sem embargo de se lhes conferir um tratamento específico e particularmente benévolo, em atenção à sua não recorrência e à circunstância de constituir novidade a sua inclusão na globalização.

Ainda que tenham sido atentamente examinadas propostas teóricas no sentido de substituir os impostos sobre o rendimento por um imposto sobre a despesa pessoal, cuja base seria o rendimento diminuído da poupança total (base mais restrita do que a admitida da perspectiva do rendimento-acrécimo), julgou-se de excluir tal posição, que não teve até hoje praticamente acolhimento nas legislações fiscais, suscitando, aliás, consideráveis dificuldades no quadro da administração e da coordenação internacional das fiscalidades, para além da sua discutível compatibilidade com o princípio constitucional português da tributação do rendimento e dos problemas de transição a partir de um sistema baseado na concepção tradicional de rendimento.

6 - O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) comporta nove categorias de rendimentos: as seis primeiras correspondem a diferentes fontes ou origens do rendimento-produto, a sétima enquadra as mais-valias e as duas últimas são de natureza residual.

Esta divisão em categorias, aconselhada pela diversidade dos regimes de tributação, especialmente no campo da determinação do rendimento e dos métodos de percepção do imposto, não prejudica o tratamento unitário da matéria colectável, reflectido basicamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas.

Assim se procura harmonizar a concepção da tributação pessoal, própria do sistema unitário, com a atenção que não pode deixar de prestar-se às particularidades relevantes das diferentes categorias de rendimentos. Por exemplo, nem os rendimentos do trabalho deverão ser tratados como os rendimentos de capitais nem os rendimentos da actividade comercial e industrial obedecem a regras idênticas às aplicáveis aos rendimentos prediais. Daí que seja inevitável, independentemente da unicidade tributária que ora se visa, a persistência de várias categorias de rendimentos.

7 - As categorias A e B respeitam aos rendimentos do trabalho. Optou-se pela criação de duas categorias distintas para o trabalho dependente e independente, respectivamente, com regras próprias em matéria de incidência, determinação da matéria colectável e liquidação, prevendo-se uma dedução especial para os rendimentos da primeira destas categorias.

No que respeita à incidência, manteve-se a amplitude do conceito de rendimento do trabalho dependente, tal como resulta da legislação agora substituída.

Procedeu-se a uma formulação conceptual mais rigorosa do trabalho independente, em face da dificuldade da delimitação de fronteira dessa categoria de rendimentos, tendo-se elaborado uma lista de actividades susceptíveis de serem exercidas por conta própria, embora diferente da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional.

Tributam-se como rendimentos imputáveis ao trabalho independente os direitos de autor sobre obras intelectuais e os rendimentos resultantes da concessão ou cedência temporária de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos, marcas, etc., bem como os percebidos pela transferência de Know-how, uns e outros quando auferidos por titulares originários.

Inevitavelmente ficará sempre uma margem de indefinição no que concerne à delimitação dos rendimentos do trabalho como os auferidos pelos empresários, e daí que se incluam em sede de rendimentos comerciais e industriais (categoria C) os obtidos em certas actividades situadas em zonas de confluência.

8 - A ideia de que rendimentos do trabalho deverão ser tributados menos pesadamente do que os provenientes do capital está na base da hierarquização das taxas aplicáveis aos diferentes impostos em sistemas cedulares.

O tradicional argumento em favor da discriminação qualitativa é o da necessidade de o trabalhador constituir um fundo de reserva a partir do seu rendimento corrente, por forma a prolongar, para além da sua vida activa, a duração do rendimento do trabalho.

O argumento perde força à medida que se instituem esquemas compreensivos de segurança social, já que os rendimentos do trabalho se tomam assim, até certo ponto, fundados; por outro lado, o avolumar da instabilidade e da incerteza das aplicações financeiras instila um factor de precariedade nos correspondentes rendimentos. Esbatem-se, pois, as diferenças entre rendimentos fundados e não fundados.

E não se julgam geralmente atendíveis, no plano analítico, para fundamentar a discriminação qualitativa, outras considerações, como sejam o contraste entre o esforço de ganhar a vida inerente ao trabalho e a «passividade» na obtenção dos rendimentos do capital, a perduração das reservas de valor que estão na base dos rendimentos fundados e a própria circunstância de os rendimentos do capital tenderem a concentrar-se nas camadas superiores da pirâmide dos rendimentos.

Apesar de todas estas dúvidas, crê-se, todavia, que não deve renunciar-se ao propósito, que, tudo indica, a Constituição consagra, de introduzir uma discriminação em proveito dos rendimentos do trabalho. Para isso, porém, não se toma necessário adoptar escalas específicas de taxas, em perspectiva cedular. A discriminação qualitativa é praticável no quadro de um sistema global por via da outorga de uma dedução especial, constituindo, aliás, uma forma sucedânea de um imposto sobre a riqueza (o qual visaria directa a capacidade contributiva incorporada na riqueza), que, em muitos casos, não é politicamente realizável nem susceptível de ser aplicado com um mínimo de eficácia.

À semelhança do que sucede em numerosos sistemas fiscais estrangeiros, e na esteira da solução consagrada no actual imposto complementar, criou-se uma específica dedução no plano da categoria de rendimentos do trabalho dependente, fixada em termos percentuais, havendo uma limitação para o seu montante máximo - limitação que não atinge, porém, as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, cuja dedução integral é permitida.

Análogas razões militam a favor da consagração de um tratamento mais favorável para as pensões, que no sistema fiscal ora substituído se encontravam isentas de impostos parcelares, sofrendo unicamente a tributação global por via do imposto complementar - secção A.

9 - A categoria C engloba os rendimentos das actividades de natureza comercial e industrial - naturalmente quando auferidos por pessoas singulares.

As regras de determinação da matéria colectável nesta categoria Seguirão, no essencial, a regulamentação estabelecida no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas para o apuramento do lucro tributável.

Os rendimentos agrícolas integram a categoria D, considerando-se como tais os respeitantes ao exercício de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

A autonomia dessa categoria de rendimento deve-se à necessidade de regras próprias para a determinação da matéria colectável.

Assim, o cálculo dos resultados das explorações silvícolas, embora também feito, em princípio, de acordo com as regras que são aplicáveis à determinação dos resultados das empresas comerciais ou industriais, deverá, em alguns aspectos, obedecer a regras específicas, como é o caso dos rendimentos de carácter plurianual, que se revelam muitas vezes de forma irregular.

Deve referir-se ainda que, com vista a permitir uma aplicação gradual do novo sistema fiscal aos rendimentos das actividades agrícolas, se excluíram da tributação tais rendimentos quando auferidos por pequenos agricultores nos cinco primeiros anos de vigência do Código e se previu, quanto aos restantes, que sejam englobados, durante o mesmo período, apenas em 40% do seu valor.

10 - Na tributação dos rendimentos de capitais (categoria E) têm particular relevância os juros e os lucros derivados de participações de capital. Mas a par desses rendimentos são incluídas nessa categoria as royalties derivadas da propriedade intelectual ou industrial e do Know-how, desde que não sejam auferidas pelo titular originário, bem como os rendimentos da prestação de assistência técnica e da cedência do uso do equipamento agrícola, comercial, industrial e científico. Tal consideração resultou não apenas da natureza dos rendimentos, mas também de exigências de ordem pragmática, associadas ao sentido predominante dos respectivos fluxos no domínio internacional.

Nesta categoria deixa de relevar a distinção baseada na aplicação ou não do regime de retenção na fonte, da qual decorria a existência de duas secções do imposto de capitais.

Ainda uma referência à orientação adoptada no que respeita aos rendimentos de títulos ao portador e aos juros de depósitos bancários, em face do regime de anonimato existente. Considerou-se conveniente prever, nestes casos, a aplicação de taxas liberatórias, com a possibilidade de opção pela globalização, caso o contribuinte se disponha a revelar os rendimentos auferidos.

A tributação processa-se por retenção na fonte, liberando da obrigação de imposto, à taxa de 20% para os juros de depósitos e à taxa de 25% para os rendimentos de títulos - solução que se uniformizou para os títulos ao portador e títulos nominativos.

11 - No domínio dos rendimentos prediais (categoria F), incluem-se na base de incidência apenas os rendimentos efectivamente percebidos dos prédios arrendados, tanto urbanos como rústicos, e não já, como acontecia no sistema de contribuição predial, o valor locativo ou a renda fundiária dos prédios não arrendados, pois se visa tributar apenas os rendimentos realmente auferidos.

Tributam-se ainda os rendimentos decorrentes da cessão de exploração de estabelecimentos comerciais ou industriais.

Concomitantemente, é criada uma contribuição autárquica sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos, devida pelos seus proprietários, sendo a colecta desta deduzida à colecta do IRS, na parte proporcional aos rendimentos englobados dos prédios e até ao montante desta. Para além desta dedução, também se prevê nesta categoria de rendimentos a dedução de todas as despesas referentes aos prédios e não apenas os encargos presumidos previstos no actual regime da contribuição predial.

12 - Outra categoria - a categoria G - é constituída pelas mais-valias.

Houve que optar entre um enunciado taxativo das mais-valias tributáveis e uma definição genérica de ganhos de capital. A primeira solução, permitindo evitar dificuldades de aplicação e rupturas com o sistema actual, em que o imposto de mais-valias incide em situações tipificadas, foi considerada preferível, sem embargo de se inovar quanto ao âmbito de incidência.

Tratando-se de rendimentos excepcionais, foi ponderado o regime tributário adequado em face da excessiva gravosidade que a tributação englobada poderia gerar, prevendo-se, para esta categoria, um específico regime de tributação, envolvendo uma substancial dedução à matéria colectável.

Alarga-se a tributação a ganhos não sujeitos ao actual imposto de mais-valias, tais como os gerados pela transmissão onerosa de qualquer forma de propriedade imóvel.

Também se consagra a tributação dos ganhos pela transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários - solução que foi, no entanto, ajustada em função do objectivo da política de desenvolvimento do mercado financeiro, fixando-se, para este caso, uma taxa liberatória de 10%, mas com a possibilidade de o sujeito passivo optar pelo englobamento.

Mantém-se a tributação da cessão do arrendamento de locais afectos ao exercício de actividades profissionais independentes, mas alarga-se o seu âmbito tributando as mais-valias resultantes da cessão de bens afectos de forma duradoura àquele exercício.

Contrariamente, deixam de se enquadrar nesta categoria as mais-valias resultantes da alienação de bens do activo immobilizado das empresas, por se afigurar tecnicamente mais correcto tratá-las, para efeitos tributários, como rendimentos comerciais, industriais ou agrícolas.

13 - A categoria H diz respeito às pensões e a categoria I a «outros rendimentos», integrando-se nesta os ganhos de jogo, lotarias e apostas mútuas, com a correspondente abolição da tributação em imposto de selo. Em ambas as categorias, embora por razões e em termos distintos, é consagrado um regime de tributação especial.

14 - Foi ponderado o regime da comunicabilidade entre as categorias, no tocante às perdas eventualmente suportadas em cada uma delas.

A lógica pura do imposto único implicaria o apuramento da situação global do contribuinte, por soma algébrica dos rendimentos líquidos obtidos nas diferentes categorias, influyendo neste apuramento as perdas eventualmente verificadas numa ou em várias.

Todavia, a comunicabilidade sem restrições entre as várias categorias poderia acarretar significativa baixa de receita.

Entendeu-se, por isso, prudente excluir a comunicabilidade das perdas suportadas nas categorias dos rendimentos do trabalho independente, dos comerciais, industriais e agrícolas e das mais-valias.

Tal incomunicabilidade não obsta, todavia, a que se haja previsto, naquelas categorias, o reporte das perdas a anos futuros.

15 - Não deixou de ser considerado, em articulação com o regime do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, o problema da «dupla tributação económica» dos lucros colocados à disposição dos sócios, adoptando-se uma orientação de atenuação daquela dupla tributação, em atenção à necessidade de desenvolvimento do mercado financeiro e de tornar mais eficiente a afectação dos recursos. Consagrou-se, assim, um sistema de integração parcial, sob a forma de um «crédito de imposto» atribuído aos titulares dos lucros distribuídos por pessoas colectivas, de valor igual a 20% do IRC correspondente.

16 - Sem embargo de se reconhecer a necessidade de se atenuarem as distorções do sistema fiscal decorrentes da inflação, não se consagra o recurso, em geral, a esquemas de indexação automática, porquanto poderia suscitar acrescidas expectativas inflacionistas, particularmente indesejáveis no actual contexto de moderação do ritmo ascensional dos preços.

Não estando, naturalmente, excluída a prática de ajustamentos ocasionais, cabe ao legislador julgar em cada momento da oportunidade da introdução de tais ajustamentos. No respeitante às mais e menos-valias, porém, observados certos requisitos relativos ao período de detenção dos bens, a correcção monetária foi assegurada, aliás na linha de orientação que já vinha sendo seguida.

17 - Sem embargo da observância dos preceitos constitucionais relativos ao sistema fiscal, e em particular do imperativo de equidade deles decorrente, a reestruturação da tributação do rendimento tem de nortear-se por preocupações de eficiência, de simplicidade e de estabilidade das categorias fiscais a instituir, preocupações que constituem, aliás, uma nota convergente dos esforços reformistas nesta matéria, a que tão grande importância se vem dando nas democracias industriais do nosso tempo.

A moderação das taxas conjugada com o alargamento das bases de tributação - já concretizado em parte através da generalização aos servidores do Estado da situação de contribuintes comuns e da reposição em vigor da tributação dos lucros da exploração agrícola - constituem elementos centrais da reforma da tributação do rendimento.

Anote-se que a tendência para o abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais do imposto sobre o rendimento é hoje mundial.

Dos meados dos anos 70 para cá a taxa marginal mais elevada desta categoria fiscal foi reduzida em grande número de países, num movimento que, nos últimos anos, tem vindo a generalizar-se e a sofrer visível aceleração.

A adopção de uma escala de taxas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares caracterizada por uma progressividade branda - a taxa marginal mais elevada é 40%, precisamente metade da marca atingida há alguns anos atrás no plano do imposto complementar - vai ao encontro da preocupação de contrariar, Quanto possível, o efeito negativo do imposto sobre o esforço do trabalho e a formação de capital e a incitação ao desenvolvimento da economia subterrânea.

A solução adoptada não é alheia, porém, à finalidade redistributiva do sistema de tributação do rendimento: o quadro de taxas assegura com nitidez o critério da tributação progressiva tomado ainda mais saliente mercê da consagração de abatimentos e deduções à colecta, que claramente beneficiam os titulares de baixos níveis de rendimentos.

A exigência de maior equidade inerente à natureza da própria tributação global, em um só grau, do rendimento individual implica que deixem de ser tributados alguns dos estratos de rendimentos mais baixos, até aqui isoladamente apurados nos impostos parcelares.

Por outro lado, o objectivo da simplificação tomou recomendável a adopção de um número reduzido de escalões no sistema do IRS: aos 11 escalões do imposto complementar, Secção A, desdobrados por duas tabelas distintas e já de si sobrepostos a um número variável de escalões dos impostos parcelares - por coincidência também 11, no caso do imposto profissional - sucede, assim, um sistema unitário comportando apenas 5 escalões.

18 - A presente reforma é também inovadora no que respeita à tributação do agregado familiar. A conjugação da progressividade das taxas com o apuramento do imposto em função do somatório dos rendimentos dos cônjuges origina uma situação discriminatória em relação à dos rendimentos separadamente imputados a cada contribuinte individual, suscitando a necessidade de introdução de dispositivos neutralizadores desse efeito, desde o estabelecimento de tabelas distintas de taxas para os contribuintes casados e para os contribuintes não casados, até aos métodos de fraccionamento ou divisão dos rendimentos («quociente conjugal» ou splitting e «quociente familiar») ou ao recurso a deduções ampliadas com vista a compensar o excesso de tributação. No regime do imposto complementar, a penalização do agregado familiar assente no casamento, resultante do englobamento dos rendimentos auferidos pelos respectivos membros, foi atenuada (mas não eliminada), mercê da ampliação de uma tabela de taxas com progressividade menos acentuada do que a estabelecida para os contribuintes não casados.

Não se afigurou de admitir, em face do imperativo de simplificação já mencionado, a introdução no imposto único sobre o rendimento da dupla escala de taxas para contribuintes casados e não separados e para contribuintes solteiros ou separados), sistema que, aliás, na prática, não proporciona solução adequada ao problema da discriminação contra a família e complicaria o funcionamento do regime de retenção na fonte, aplicado a amplas categorias de rendimentos.

Também o método de compensação por via da ampliação das deduções consentidas, pelas desigualdades que em certos casos pode produzir, não se apresenta como a melhor solução.

Há, assim, que pôr termo, de outro modo, à sobretributação do agregado familiar, que em tempos se aceitava com base em invocadas mas não quantificadas economias de escala, alinhando o sistema português pela tendência observada mundialmente, que aponta para regimes de tributação separada dos membros do agregado familiar ou para o englobamento com divisão.

A tributação conjunta foi posta de lado pela Dinamarca em 1970, pela Suécia em 1971, pela Áustria e pela Holanda em 1973, pela Itália e pela Finlândia em 1976. Em certos países proporcionaram-se regimes de opção pela tributação separada (casos do Reino Unido em 1972, da Bélgica em 1975 e da Irlanda em 1980), ou adoptou-se como sistema comum o da divisão do rendimento (tradicionalmente praticado na República Federal da Alemanha e nos Estados Unidos e, sob forma do «quociente familiar», em França e no Luxemburgo).

Embora possa admitir-se que a referência constitucional à consideração dos rendimentos do agregado familiar não é impeditiva da consagração da fórmula da tributação separada, reconhece-se existirem algumas dúvidas quanto à bondade da solução, a qual representaria, nas presentes circunstâncias, uma mudança demasiado radical, e suscitaria dificuldades em face de regimes matrimoniais resultantes de situações de comunhão de bens.

Sem se ignorar a importância da corrente, que se observa no plano mundial, no sentido da tributação separada, e a força do argumento da intimidade de cada um dos cônjuges nos seus assuntos fiscais, considerou-se conveniente manter a orientação, que mais perto se afigura corresponder à caracterização do imposto único na Lei Fundamental, de tomar como critério de base a tributação do agregado familiar. Mas o reconhecimento de que, aplicado sem ajustamentos, este sistema conduziria à penalização da família - estrutura social que se pretende, ao invés, acalentar, como decorre do próprio imperativo constitucional - levou à consagração de um dos métodos de correcção atrás considerados: o sistema de englobamento com divisão, não segundo a técnica do quociente familiar (que beneficia as famílias mais numerosas, em aplicação de critérios discutíveis sob o ponto de vista da justiça fiscal), mas segundo a técnica do quociente conjugal ou splitting (que restringe a divisão do total dos rendimentos familiares aos dois membros a quem incumbe a direcção do agregado).

Embora se reconheça que nenhuma das soluções possíveis é isenta de aspectos negativos, optou-se pelo sistema de splitting, por 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 será naturalmente separada.

No caso especial de a totalidade ou quase totalidade do rendimento englobado ser auferido por um dos cônjuges, em lugar da divisão por 2, inerente à forma pura de splitting, foi fixado um factor ligeiramente inferior.

Atende-se ao número de componentes da família através do regime, já consagrado entre nós, das deduções correspondentes a cada membro do agregado familiar.

19 - Como já foi referido, o aspecto central da reforma é a simplificação da tributação do rendimento, avultando aqui a preocupação de assegurar maior comodidade dos contribuintes no cumprimento das suas obrigações.

Só por si, a unicidade do imposto toma possível a cada contribuinte englobar numa única declaração anual os rendimentos de todas as categorias.

E, para além dos pontos ligados à vertente administrativa da reforma, como é o caso da utilização dos meios informáticos destinados a facilitar a liquidação e pagamento, prevê o Código dispositivos que vêm ao encontro da necessidade de reduzir ao mínimo os contactos pessoais, não raro desgastantes, entre o contribuinte e a Administração, designadamente pela colaboração dos correios e do sistema bancário, quer na fase da entrega das declarações, quer na do pagamento do imposto.

Também é consagrada a ampliação do sistema de retenção na fonte, correntemente praticado entre nós para rendimentos do trabalho dependente e da aplicação de capitais.

Previu-se ainda a adopção de um esquema de pagamentos por conta com base em liquidações provisórias, permitindo uma maior aproximação com o momento da percepção dos rendimentos e consequente obtenção regular de receitas fiscais, e facilitando o desdobramento do pagamento em parcelas escalonadas no tempo.

Ainda no sentido de tomar mais fácil e cómodo o cumprimento das obrigações fiscais dos contribuintes, instituiu-se a autoliquidação do imposto.

20 - Tendo sido legalmente definido o princípio de que os benefícios fiscais, por representarem excepções às regras de equidade e suscitarem a erosão das bases de incidência, deverão ser outorgados apenas em casos excepcionais e rigorosamente justificados, afigurou-se conveniente consagrar a esta matéria um diploma independente, em que se contenham os princípios gerais a que deve obedecer a criação de benefícios e se definam as regras da sua atribuição e reconhecimento administrativo. O sistema do Código não comporta, assim, o capítulo tradicionalmente epigrafiado «Isenções», compreendendo um capítulo inicial em que se contém a matéria de incidência, sete capítulos consagrados respectivamente à determinação do rendimento colectável,

- B.1.2 - quer em espécie
- B.2 - Ficam sujeitos a tributação independentemente
 - B.2.1 - do local onde se obtenham
 - B.2.2 - da moeda
 - B.2.3 - da forma por que sejam auferidos

A - O IRS é um imposto que incide sobre o valor anual dos rendimentos dos contribuintes singulares. Com a elaboração do CIRS, por forma a permitir uma melhor identificação das datas que delimitam os períodos tributários, optou-se por fazer coincidir, para efeitos do IRS, o ano fiscal com o ano civil (Artigo 143.º do CIRS). Ou seja, o período de tributação compreende o tempo que decorre entre o dia 1 de Janeiro e o dia 31 de Dezembro de cada ano.² Os sujeitos passivos têm, assim, que apresentar anualmente uma Declaração de modelo oficial relativa aos rendimentos do ano anterior (n.º 1 do Artigo 57.º, Artigo 60.º e Artigo 61.º). Os Rendimentos, para poderem ser tributados em sede de IRS, têm que enquadrar-se numa das categorias indicadas no n.º 1 deste Artigo (e desenvolvidas nos Artigos 2.º a 11.º) que dividem os rendimentos em diferentes fontes e natureza. De uma primeira observação das diversas categorias apercebemo-nos, desde logo, que a sequência entre categorias não é contínua. Tal sucede porque a revisão das categorias operada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro - Reforma Fiscal do Rendimento - reduziu de nove categorias de rendimentos para as actuais seis categorias, fundindo-se as categorias B («rendimentos do trabalho dependente»), C («rendimentos comerciais e industriais») e D («rendimentos agrícolas») numa única categoria - a actual categoria B («rendimentos empresariais e profissionais»). Contudo, após a supressão das categorias C e D entendeu-se, por razões de prática profissional, não proceder a relistagem das restantes categorias E, F, G e H (e em nosso entender correctamente). Desapareceu, também, a anterior categoria I (que integrava os ganhos de jogos e prémios de concursos) que passou a integrar a categoria G («Incrementos patrimoniais») - que foi mal rebaptizada porque, na prática, todos os rendimentos são incrementos patrimoniais.³ Através do tratamento unitário e global do rendimento, inovação introduzida pelo CIRS, permite-se que exista uma estrutura única e progressiva de taxas que permite cumprir os desígnios da Lei Fundamental. Para melhor se compreender qual é a forma de tributação dos rendimentos em IRS apresentamos o seguinte esquema:

- (A) RENDIMENTO BRUTO/LÍQUIDO DE CADA CATEGORIA
- (B) DEDUÇÕES ESPECÍFICAS DE CADA CATEGORIA
- (C) RENDIMENTOS LÍQUIDOS DE CADA CATEGORIA [= A - B]
- (D) RENDIMENTO LÍQUIDO TOTAL [somatório dos C]
- (E) ABATIMENTOS⁴
- (F) RENDIMENTO COLECTÁVEL [= D - E]
- (G) TAXA DE IMPOSTO
- (H) PARECELA A ABATER
- (I) COLECTA [= F x G - H]
- (J) DEDUÇÕES À COLECTA E BENEFÍCIOS FISCAIS
- (L) IMPOSTO LÍQUIDADO [= I - J]
 - A pagar - Artigos 105.º e 106.º;
 - A recuperar/receber - Artigo 19.º e ss do DL n.º 492/88;
 - Não recebe nem paga - Artigo 95.º.

Através do Decreto-Lei n.º 472/99 o Artigo 1.º do CIRS foi alterado para abranger expressamente, também, a tributação dos rendimentos de actos ilícitos e adaptar o CIRS ao Artigo 10.º da LGT. Tal alteração não pretendeu consagrar os Rendimentos Ilícitos como uma espécie de categoria autónoma de rendimentos,

2. Ter em atenção ao especial recorte do fraccionamento de rendimentos (Artigos 63.º, 64.º e 65.º) onde, por vezes através de ficção, existe a necessidade de estabelecer o momento em que os rendimentos foram auferidos.

3. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, «IRS - INCIDÊNCIA REAL E DETERMINAÇÃO DOS RENDIMENTOS LÍQUIDOS», Coimbra Editora, 2007, pp. 45-47, nota 39, FITTA E CUNHA, «Alterações na tributação do rendimento - reforma fiscal ou simples ajustamentos?», Fisco, Ano XII, n.º 103/104, Junho de 2002, pp. 5 e ss.

4. Com o art. 68.º da LOE/2009 (que revogou o art. 56.º do CIRS) no que respeita aos encargos com pensões de alimentos (a que o sujeito passivo estivesse obrigado por sentença judicial ou acordo judicialmente homologado) todas as deduções ao rendimento colectável - os chamados abatimentos ao rendimento líquido total - foram convertidas em deduções à colecta. Tal alteração, por razões de justiça fiscal, foi aprovada por fiscalistas, economistas e juristas, como pode ver-se no Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal - NABALIS, José Cavalta Nabais, «Direito Fiscal», 5.ª Edição, Reimpressão da edição de Março/2009, Almedina, Janeiro, 2010, pp. 158, 523 e 555.

limitando-se a clarificar o alcance da incidência das categorias existentes, ou seja, não é possível tributar um rendimento ilícito que não seja susceptível de ser integrado numa das seis categorias de rendimentos existentes. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIN SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA (*«Lei Geral Tributária»*), comentada e anotada, 3.ª edição, Setembro, 2003, Vislis Editores, pp. 73-74), em comentário ao Artigo 10.º da LGT afirmam que a tributação é valorativamente neutra, sendo que o que é necessário é que a obtenção ou disposição dos bens, enquanto tal, seja subsumível num quadro legal (independentemente do seu carácter ilícito), repostando-se unicamente às circunstâncias (reveladoras de capacidade contributiva) do facto ou do acto. Sendo que, portanto, o facto de se tributar os actos ilícitos não tem qualquer natureza de «sanção», até porque o carácter sancionatório é incompatível com a própria natureza do IRS. O que se verifica é uma tributação, considerada, normal e que, portanto, se encontra despida de qualquer juízo sobre a sua concreta licitude ou ilicitude. LIMA GUERREIRO (*«Lei Geral Tributária - Anotada»*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, pp. 78-82) segue o mesmo entendimento e considera que a tributação das actividades ilícitas (ilícitos de natureza administrativa, civil e criminal), que é comum à maioria dos sistemas fiscais nacionais, coexiste com a aplicação de métodos de determinação directa ou indirecta da matéria tributável. Uma nota de extrema relevância que importa reter é que a tributação das actividades ilícitas não tem a capacidade de as tornar lícitas. Ou, dito de outra forma, a tributação em sede de IRS não prejudica, obviamente, a devida aplicação de sanções de natureza contra-ordenacional ou criminal. Nem tão pouco se pode considerar que o Estado, ao tributar as actividades ilícitas, se torna uma espécie de cúmplice interessado, isto porque tal visão violaria o princípio da igualdade tributária uma vez que permitiria que, na prática, estes acréscimos patrimoniais derivados de actividades ilícitas não fossem objecto de tributação pelo que, assim, estes sujeitos receberiam uma espécie de «prémio». De salientar que ficam excluídos da incidência de imposto a tributação dos actos ou negócios colocados fora do circuito económico (rendimentos ou actos absolutamente proibidos e que, por conseguinte, se encontram feridos com a sanção da nulidade absoluta). Destarte, neste Artigo abrange apenas a ilicitude relativa e não a ilicitude absoluta.⁵

B - O n.º 2 do Artigo 1.º apresenta-nos os outros princípios gerais de incidência do IRS:

Não obstante por regra a maior parte dos rendimentos serem obtidos no mercado por intermédio de dinheiro/moeda o facto do n.º 2 do Artigo 1.º prever que os rendimentos em espécie (bens materiais ou imateriais - bens, serviços, prémios e outros que serão convertidas em euros) também sejam tributáveis permite acautelar este género legítimo de acréscimos patrimoniais (Artigo 24.º) e evitar situações de evasão fiscal. Em sede de IRS tributa-se, assim, os acréscimos patrimoniais líquidos, independentemente de terem resultado de fluxo monetário ou não monetário - princípio da equiparação.

JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO (*«IRS: INCIDÊNCIA REAL E DETERMINAÇÃO DOS RENDIMENTOS LÍQUIDOS»*, Coimbra Editora, 2007, pp. 47-52) explica que situação diferente é a questão de saber se os «ganhos» da auto-produção (o «faça você mesmo»)⁶ devem ser tributados, ou seja, se os devemos considerar como rendimento para os efeitos do n.º 2 do artigo 1.º? Apesar de em termos teóricos o rendimento-acrécimo também englobar o valor dos bens obtidos em auto-produção, a regra, em todos os sistemas fiscais, é da sua não consideração (e bem!) para efeitos de tributação do rendimento. Isto porque tal opção criaria uma verdadeira situação de psicose e uma postura do Estado que não se pode defender, uma vez que é muito difícil, senão mesmo impossível saber quem auto-produz e em que quantidades. E, mesmo que fosse possível a sua identificação, a verdade é que muitos destes bens são um subproduto de uma actividade de utilização do tempo livre pelo que, salvo raras excepções, a qualidade de tais bens e serviços é fraca, não se comparando com a dos produtos ou serviços idênticos à venda no mercado. Por conseguinte, considerar o valor de mercado destes bens e serviços seria injusto.

Quanto aos rendimentos recebidos em moeda sem curso legal em Portugal, estes também são, como não podia deixar de ser, considerados rendimentos tributáveis. Para maiores desenvolvimentos ver Artigo 23.º.

O facto de, nos termos do n.º 2, se desconsiderar a forma pela qual os rendimentos são auferidos visa prevenir situações de evasão fiscal, apresentando-se tal normativo como uma concretização do princípio geral da «cláusula geral anti-abuso» prevista no n.º 2 do Artigo 38.º da LGT. Verifica-se assim uma situação de prevalência da substância sobre a forma que, no plano fiscal, por força do princípio da justiça, da igualdade e da equidade, condena à ineficácia os «abusos das formas jurídicas» (os meios artificiosos ou fraudulentos)

⁵ LIMA GUERREIRO, *«Lei Geral Tributária - Anotada»*, Editora Rei dos Livros, Lisboa, pp. 78-82, apresenta exemplos de jurisprudência do STA e de despachos da Administração Tributária que se pronunciam favoravelmente à tributação dos actos ilícitos.

⁶ Reparar o próprio automóvel, pintar a própria casa, cultivar legumes no quintal para consumo próprio...

por imperativos de interesses de natureza pública. De referir que o ónus de prova dos pressupostos da aplicação da cláusula geral anti-abuso cabe a Administração Tributária (n.º 3 do Artigo 268.º da CRP e Artigo 124.º do CPA).

Por Nínia Aguiar

Como observa Saldanha Sanches (*Conceito...*, *cit.*), o legislador cedeu, nesta disposição, a uma tendência conservadora para tratar os rendimentos das pessoas físicas através de um método cedular, isto é, tipificando e restringindo as fontes possíveis do rendimento. Nada obstaria a que o legislador tivesse enunciado, no artigo 1.º, como base do imposto, um conceito compreensivo de rendimento, o que seria mais conforme com a concepção do rendimento pessoal único e compreensivo que esteve na base da reforma da tributação do rendimento de 1988, ainda que, sem recorrer a uma tipificação fechada, tratasse várias categorias em particular, estabelecendo, por exemplo, regras específicas para o apuramento de rendimentos líquidos por categoria. No entanto a mais grave deficiência que, quanto a nós, se encontra nesta disposição é a falta de uma definição da dimensão temporal do facto tributário "rendimento". Ao referir-se apenas a "valor anual dos rendimentos", o legislador nada diz sobre se esse valor deve incluir o valor dos rendimentos que economicamente tenham sido produzidos no período anual, o valor dos rendimentos aos quais se tenha adquirido um direito legal no período anual, o valor dos rendimentos cujo direito se tenha vencido no período anual, ou o valor dos rendimentos efectivamente recebidos no período anual. Esta ausência de uma definição da dimensão temporal do rendimento é suprida no que respeita a cada categoria e por vezes a cada espécie de rendimento em concreto, mas apenas parcialmente.

Jurisprudência

STA, 30-10-2002, Proc. n.º 26589; STA, 03-07-2002, Proc. n.º 026617; STA, 16-05-2007, Proc. n.º 0304/07;

Bibliografia

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 30-32; Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Coimbra, 2005, pp. 75-88; Saldanha Sanches, *Conceito de rendimento do IRS*, *Fiscalidade*, 7/8, 2001, p. 33; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 298-309; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 39-52.

Artigo 2.º · Rendimentos da categoria A

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante;
- c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

2 - As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;

b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente:

1) Os abonos de família e respectivas prestações complementares, excepto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos;

2) O subsídio de refeição na parte em que exceder em 20% o limite legal estabelecido ou em 60% sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;

3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado;

4) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;

5) Os resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação em causa, concedidos ou suportados pela entidade patronal, com excepção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a 27 000 000\$ (€ 134 675,43) e cuja taxa não seja inferior a 65% da prevista no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 138/98, de 16 de Maio;

6) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;

7) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que de natureza ideal, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício, a favor da entidade patronal ou de terceiros, e, bem assim, os resultantes da compra por essa entidade, mas, em qualquer caso, apenas na parte em que a mesma se revista de carácter remuneratório, dos valores mobiliários ou direitos equiparados, mesmo que os ganhos apenas se materializem após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social.

8) Os rendimentos, em dinheiro ou em espécie, pagos ou colocados à disposição a título de direito a rendimento inerente a valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que estes se revistam de natureza ideal, e, bem assim, a título de valorização patrimonial daqueles valores ou direitos, independentemente do índice utilizado para a respectiva determinação, derivados de planos de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, mesmo que o pagamento ou colocação à disposição ocorra apenas após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

III - Recai sobre a Administração Tributária, como pressuposto da norma de tributação, o ónus da prova de tal excesso, bem como de que as verbas auferidas pelo trabalhador a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesa por ele suportada em resultado da deslocação da sua residência habitual. (Ac. STA 23/04/2008 proc. n.º 01055/07)

Ajudas de Custo, ónus de prova, nulidade de sentença: I - Só a falta absoluta de motivação jurídica constitui nulidade de sentença - art. 125.º do CPPT.

II - As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, só têm natureza remuneratória na parte em que excederem o limite legal, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado - art. 2.º, 3, d) do CIRS.

III - O ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária. (Ac. STA 12/03/2008 proc. n.º 01042/07)

Gorjeta - Profissionais de banca dos casinos - constitucionalidade: O art. 2.º, n.º 3, al. h) do CIRS não sofre de qualquer inconstitucionalidade, quer formal, quer material. (Ac. STA 16/04/2008 proc. n.º 0955/07)

Por Nina Aguiar

N.º 1

O conceito de *trabalho dependente* previsto no artigo 2.º, n.º 1 tem como "núcleo essencial o contrato de trabalho" (Matos, A. S., *op. cit.*, artigo 2.º), tal como este é definido pelo direito do trabalho (artigo 11.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro) mas deve abranger uma franja de situações não reconduzíveis à noção de contrato de trabalho. A formulação da alínea b) do n.º 1 é suficientemente aberta para nela se poderem incluir situações não reconduzíveis ao contrato de trabalho, nomeadamente por não existir remuneração acordada. A não se entender assim, poderão ficar de fora do âmbito da tributação em IRS rendimentos, provenientes de situações em que existe prestação de actividade mas sem que haja qualquer contrato formalizado nem qualquer remuneração acordada, mas em que ocorre efectiva remuneração sob a forma de pagamentos de despesas.

N.º 3

O n.º 3 contém uma vasta lista de situações de pagamentos que configuram rendimento para efeitos fiscais mesmo quando não são contratualmente tratados como tal.

Entre estes pagamentos, encontram-se previstos na alínea c) do n.º 3 os designados abonos para despesas. Existe uma imensa jurisprudência sobre este tema, a maior parte da qual incidindo sobre as condições em que estes abonos podem ser considerados como efectivos abonos para despesas e, portanto, excluídos da tributação. Deve começar por se observar que o preceito contém três categorias de abonos: i) "ajudas de custo"; ii) "importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio"; e iii) "verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação". A primeira questão a colocar é a da distinção destas três categorias de pagamentos. Os motivos deste tipos de pagamentos devem poder ser retirados da lei laboral, uma vez que é na relação laboral que têm o seu fundamento. Se atendermos ao artigo 260.º do actual Código do Trabalho (Lei n.º 7/2009, de 12.2), vemos que existem três causas para serem pagos ao trabalhador abonos para despesas: i) Deslocações, ii) Novas instalações, e iii) Outras despesas feitas em serviço da entidade empregadora (*v.g.* representação). As três categorias expressas, desde logo - deslocação, novas instalações e representação - têm de ser relevantes para efeitos fiscais, ficando ainda uma categoria residual aberta para qualquer despesa que se possa provar ter sido feita em serviço da entidade empregadora. Contrastando estes motivos com o enunciado do preceito em análise, vemos que as três categorias de abonos aí previstas não se distinguem pelo motivo último da despesa, parecendo que os três motivos enunciados pelo preceito - deslocações, viagens ou representação - podem estar subjacentes a qualquer delas. Também o tipo de despesa não permite distinguir todas as categorias, nomeadamente as duas primeiras da terceira, pois em todas elas podem estar em causa as despesas tipicamente relacionadas com deslocações ou viagens, *i.e.*, estadias, refeições, combustível, serviços de transporte, etc. É altura de observar que preceito contém uma remissão material expressa para a lei que regula o pagamento de abonos para despesas aos funcionários públicos (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24.04) e é aí que encontramos a chave para compreender a distinção

entre as três categorias referidas. De acordo com este diploma, existem três categorias de abonos, que se distinguem pelo seu regime: i) "ajudas de custo" (artigo 6.º); ii) "subsídio de transporte" (artigo 27.º); e iii) "abonos contra documento comprovativo" (artigo 33.º). Dentro das "ajudas de custo" há ainda a distinguir: i.a) "abono para despesas de refeição"; e i.b) "abono para despesas de alojamento". A diferença entre as duas primeiras - ajudas de custo e subsídios de transporte - está no tipo de despesas abonadas. No primeiro caso, refeições e alojamento, no segundo caso despesas com transportes. No terceiro caso estão quaisquer despesas, incluindo as anteriores, desde que tenham uma das causas previstas no artigo 60.º do CT já referidas. A diferença entre as duas primeiras e a terceira está no seu regime. Nas duas primeiras situações, os pagamentos são feitos de acordo com os montantes legais fixados e não se exige qualquer comprovativo de realização efectiva das despesas. No terceiro caso, pelo contrário, não se aplicam os montantes legais fixados e exigem-se sim os comprovativos das despesas suportadas. Em todos os casos, é necessário que fique comprovada a ocorrência da causa da despesa. A lei fiscal incorpora todo este regime. A distinção entre as três situações identificadas é de grande relevância, pois só quanto à última situação, correspondendo à última parte do artigo 2.º, n.º 3, al. d) ("as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício"), se exige que sejam prestadas contas (TCAN, 09.11.2006, Proc. n.º 431/04; TCAS, 12.9.06, Proc. n.º 1122/03). O que significa que quando esteja em causa o pagamento de "ajudas de custo" - despesas de refeição e alojamento, exclusivamente - e "importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal", não é exigida prestação de contas pelo trabalhador à entidade patronal. É sim exigido, que "sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado". Quanto a estes pressupostos, a lei (artigos 5.º e 6.º do Dec-Lei n.º 106/98, de 24.04) diz que "há direito ao abono de ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizam para além de 5 km do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de 20 km do mesmo domicílio", sendo que as distâncias são contadas "da periferia da localidade onde o funcionário ou agente tem o seu domicílio necessário e a partir do ponto mais próximo do local de destino". Quanto ao conceito de domicílio necessário, o artigo 2.º do mesmo diploma prevê que este possa corresponder: a) à localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço; b) à localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior; c) à localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções. Da conjugação desta norma com o já referido artigo 260.º do Código do Trabalho, resulta reforçado o entendimento de que se verificam os pressupostos para o pagamento deste tipo de abonos quer quando há deslocação em relação ao local de trabalho, quer quando haja mudança do local de trabalho (TCAN, 15.7.2004, Proc. n.º 12/04). Quanto a outros requisitos para que os abonos para despesas sejam excluídos da tributação, eles têm sido abundantemente tratados pela jurisprudência. Podem resumir-se como segue: 1) Que por força da deslocação ou mudança do local de trabalho, o trabalhador incorra em despesas; 2) Que tais despesas devam ser suportadas pela entidade empregadora (TCAN 9.12.2004, Proc. n.º 00232/04; TCAN, 11-11-2004, Proc.n.º 60/04); que haja prestação de contas, em relação aos abonos previstos na última parte da alínea d) do n.º 3. Em contrapartida, os tribunais não têm considerado como requisitos para a exclusão da tributação dos abonos para despesas os seguintes: 1) Que existam na contabilidade da entidade empregadora, documentos descritivos das deslocações (v.g. boletins de itinerário) (TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04). A existência destes documentos é, contudo, necessária para que a entidade empregadora possa deduzir tais montantes como abonos para despesas e, portanto, como gastos; 2) Que os abonos para despesas não estejam previstos no contrato de trabalho (STA, 12-03-2008, Proc. n.º 1065/07). É relevante, a este respeito, o próprio artigo 260.º do Código do Trabalho, que prevê a possibilidade de se prever o pagamento de abonos para despesas e o seu montante no contrato de trabalho; 3) Que os abonos não tenham carácter regular (TCAN 9.12.04, Proc. n.º 232/04; TCAN, 19-01-2006, Proc. n.º 223/01; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 145/04 TCAS, 21.06.2005, Proc. n.º 195/04). Questão conexas com a dos requisitos para a exclusão destes abonos do âmbito da tributação, é a da repartição do ónus da prova entre a administração fiscal e o contribuinte. Nesta matéria, a posição dos tribunais tem sido amplamente favorável ao trabalhador, o que se compreende pela dificuldade em que o trabalhador se encontra para poder organizar e apresentar prova sobre as condições em que lhe foram feitos os pagamentos. Assim, os tribunais têm considerado que cabe ao sujeito passivo, trabalhador, provar apenas que em relação a ele se verificam as situações que tipicamente justificam ajudas de custo, bastando que o faça através de prova testemunhal, e desde que as circunstâncias do contrato também corroborem os factos alegados (TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04)

II - Com efeito, a operação de loteamento envolve toda uma componente de actividade comercial, desde obtenção de licenças junto da respectiva Câmara Municipal, a terraplanagens ou outros trabalhos de construção civil, sendo irrelevante que o impugnante não exercesse com habitualidade tal actividade.

III - Só são de enquadrar no citado artigo 10.º os ganhos fortuitos resultantes, por exemplo, de uma valorização para a qual o interessado não tenha contribuído, o que não é o caso de realização de um loteamento já que neste caso o mesmo visa a obtenção deliberada de lucro. (Ac. TCAN 01/07/2004 proc. n.º 00019/04)

Por Nina Aguiar

N.º 1

O conceito de actividade comercial, no sentido empregado pelo artigo 4.º, tem sido interpretado com grande amplitude pela jurisprudência, de modo a abranger toda e qualquer actividade "de mediação entre a oferta e a procura ou de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros" (STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04). O n.º 1 contém uma enumeração não taxativa das situações mais comuns que se enquadram no conceito de actividades comerciais e industriais. Estas actividades são sempre descritas tendo em conta que não é essencial o carácter de regularidade do seu exercício. Por exemplo a compra e venda é sempre uma actividade comercial. Elementos essenciais para que uma actividade (regular, continuada ou pontual, organizada ou não organizada) seja considerada uma actividade comercial ou industrial para efeitos do imposto é que esta implique uma actividade por parte do sujeito passivo, isto é uma actividade susceptível de criar valor acrescentado, e tenha um intuito lucrativo imediato. Em alguns casos não é fácil traçar a fronteira com outras categorias de rendimentos. Por exemplo, dentro das actividades hoteleiras e similares, encontra-se o contrato ou actividade de hospedagem., a qual se distingue do simples arrendamento pela ocorrência de algumas prestações de serviços. No entanto, estas prestações de serviços podem ser mínimas. Assim, por exemplo, se o proprietário de um prédio hospeda pessoas em quartos, contra uma renda, ao mesmo tempo que assegura o uso de partes de comuns do prédio, como casas de banho e cozinhas, e assegura também o fornecimento de água e de electricidade, estas prestações são suficientes para permitir qualificar o contrato como hospedagem STA, 23-11-2004, Proc. n.º 0807/04; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02).

Jurisprudência

STA, 23-11-2004, Proc. n.º 0807/04; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02; TCAS, 21-05-2002, Proc. n.º 5942/01; TCAN, 08-05-2008, Proc. n.º 00128/02.

Cessão de exploração de estabelecimento: STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04;

Bibliografia

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 63-82; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 158-174;

Instruções administrativas

Ofício-Circular X-6/91, de 30/10 - Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos emergentes de contratos de hospedagem); Ofício-Circulado 20052, de 17/09/2001 - Direcção de Serviços do IRS (Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios"); Circular 18, de 30/11/1989 - Direcção de Serviços de IRS/IRC (Custos das explorações agrícolas plurianuais. Critérios de conexão da agricultura com a terra).

Artigo 5.º · Rendimentos da categoria E

1 - Consideram-se rendimentos de capitais os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

- a) Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis;
- b) Os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos;
- c) Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais;
- d) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;
- e) Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;
- f) O saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente;
- g) Os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais sejam contratuais, com excepção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas e dos juros atribuídos no âmbito de uma indemnização não sujeita a tributação nos termos do n.º 1 do artigo 12.º;
- h) Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º;
- i) O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital;
- j) Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;
- l) Os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, os rendimentos referidos nas alíneas h) e i) auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado;
- m) Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica;
- n) Os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis;
- o) Os juros que não se incluam em outras alíneas deste artigo lançados em quaisquer contas correntes;
- p) Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;
- q) O ganho decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo.
- r) A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.

3 - Consideram-se ainda rendimentos de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo 'Vida' e os respectivos prémios pagos ou importâncias investidas, bem como a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social,

Bibliografia

Anselmo Torres, *Redução do Capital Social: Tributação da Contrapartida dos Accionistas*, Fiscalidade, n.º 2, 2000, pp. 5-13; Barreira, *A tributação das indemnizações no âmbito do IRS*, Fisco n.º 9, 1989; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Ramos Pereira, *Juros de indemnizações por seguradoras - Sujeitos à retenção de IRS?*, O Advogado, n.º 38, 2003; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, Coimbra, 2005; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 313-314; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 55-56; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

Artigo 6.º · Presunções relativas a rendimentos da categoria E

1 - Presume-se que as letras e livranças resultam de contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais, entendendo-se que assim sucede quando o credor originário não for comerciante.

2 - Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito referidos na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior são remunerados, entendendo-se que o juro começa a vencer-se nos mútuos a partir da data do contrato e nas aberturas de crédito desde a data da sua utilização.

3 - Até prova em contrário, presumem-se mutuados os capitais entregues em depósito não incluídos na alínea b) do n.º 2 do artigo anterior e cuja restituição seja garantida por qualquer forma.

4 - Os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1

As letras e livranças presumem-se resultantes de contrato de mútuo apenas quando o credor inicial não seja comerciante. De acordo com o artigo 13.º do C. Com, é comerciante aquele que faz do comércio profissão. Se o credor inicial é comerciante, presumem-se resultantes de uma compra e venda ou de outra operação não financeira, não gerando rendimentos de capital.

N.º 2

Os suprimentos não são uma modalidade de mútuo, logo não lhes é aplicável a presunção do n.º 2. Se há estipulação de juros e essa estipulação pode ser conhecida pela AF, os juros ficam sujeitos na data do vencimento [Artigo 7.º, n.º 3, al. a), 1)]. Se não há estipulação ou essa estipulação não pode ser conhecida pela Administração Fiscal, só há tributação se o rendimento é colocado à disposição, pelo que se torna decisiva a contabilidade da sociedade que recebe o suprimento.

N.º 5

O n.º 5 dispõe que as presunções estabelecidas no artigo 6.º podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos. Quanto ao tipo de decisão judicial a que se refere o preceito, no domínio do Imposto de Capitais

esta acção era uma acção cível declarativa própria, intentada pelo contribuinte contra o Estado. Hoje parece estar afastada a hipótese de uma acção própria mas também não é possível a decisão judicial ser proferida em processo de impugnação judicial (STA, 15-12-2004, Proc. n.º 1187/04), pelo que parece apenas ser possível uma acção cível declarativa comum. Quanto ao acto administrativo também referido na disposição, ele encontra-se expressamente previsto no artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Disposições relacionadas

Artigo 7.º, n.º 3, al. a), 1), do CIRS.

Jurisprudência

Presunção de juros: STA, 15-12-2004, Proc. n.º 1187/04; STA, 31-05-2006, Proc. n.º 0200/06;

Adiantamento por conta de lucros: TCAS, 11-01-2011, Proc. n.º 04357/10

Instruções administrativas

Ofício Circulado 20061, de 18/02/2002, da DSIRS (Ilisão de presunção legal - Artigo 64.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário); Ofício-Circular X-4/96, de 13/10 - Direcção de Serviços do IRS (Processo gracioso de reconhecimento da inexistência de rendimentos legalmente presumidos);

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, FDL/Almedina, Coimbra, 2005; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

Artigo 7.º · Momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos da categoria E

1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos.

2 - Tratando-se de mútuos, de depósitos e de aberturas de crédito, considera-se que os juros, incluindo os parcialmente presumidos, se vencem na data estipulada, ou, na sua ausência, na data do reembolso do capital, salvo quanto aos juros totalmente presumidos, cujo vencimento se considera ter lugar em 31 de Dezembro de cada ano ou na data do reembolso, se anterior.

3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se:

a) Quanto ao n.º 2 do artigo 5.º:

1) Ao vencimento, para os rendimentos referidos na alínea a), com excepção do reporte, na alínea b), com excepção dos reembolsos antecipados dos depósitos ou de certificados de depósitos, na alínea c), com excepção dos certificados de consignação, e nas alíneas d), e), g) e q), neste último caso relativamente a juros vencidos durante o decurso da operação;

2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;

3) Ao apuramento do respectivo quantitativo, para os rendimentos do contrato de reporte, dos juros, no caso de reembolso antecipado dos depósitos ou de certificados de depósitos, e dos referidos nas alíneas f), m), n), o) e p);

4) Sem prejuízo do disposto no n.º 1) da presente alínea, ao momento da liquidação da operação para os rendimentos previstos na alínea q);

b) Quanto ao n.º 3 do artigo 5.º, à colocação dos rendimentos à disposição dos seus titulares ou ao apuramento do respectivo quantitativo quando o titular do direito aos rendimentos opte por recebê-los sob a forma de renda;

- c) Quanto ao n.º 5 do artigo 5.º, à data da transmissão, excepto quando esta se realizar entre sujeitos passivos de IRS e não seja imputável ao exercício de uma actividade empresarial e profissional;
- d) Quanto ao n.º 7 do artigo 5.º, ao apuramento do respectivo quantitativo.

4 - As aberturas de crédito consideram-se utilizadas na totalidade sempre que, segundo as cláusulas do contrato, os levantamentos possam fazer-se independentemente de escritura ou instrumento notarial.

5 - Os juros são contados dia a dia.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

ADIANTAMENTO POR CONTA

ILISÃO DA PRESUNÇÃO DO ARTIGO 6.º, N.º 1. AL. H) E 7.º DO CIRS

(Ac. TCAS, de 23/05/2007, Proc. n.º 01809/07)

Por Nina Aguiar

O artigo 7.º regula a questão da incidência temporal do imposto sobre os rendimentos de capitais. Na tributação do rendimento das pessoas singulares, predomina quanto a esta questão a regra da competência de caixa, segundo a qual os rendimentos apenas são tributáveis quando os correspondentes meios de pagamento são efectivamente pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo (STA, 29-11-2006, Proc. n.º 0827/06). No que se refere aos rendimentos de capitais, as regras de imputação temporal são de certo modo especiais. Em vez de uma regra geral de competência de caixa, existem três critérios que são aplicados pelo legislador caso a caso. Esses três critérios são: i) o momento do vencimento, ou critério de competência financeira; ii) o momento da colocação à disposição ou do pagamento (critério de competência de caixa); e iii) o momento do apuramento do quantitativo do rendimento.

Jurisprudência

STA, 08-10-2003, Proc. n.º 01100/03; STA, 22-09-2004, Proc. n.º 01481/03

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, FDL/Almedina, Coimbra, 2005; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

Artigo 8.º - Rendimentos da categoria F

1 - Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

2 - São havidas como rendas:

- a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;
- b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;

- c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;
- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
- f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos.

3 - Para efeitos de IRS, considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro e prédio misto o que comporte parte rústica e parte urbana.

4 - Para efeitos do número anterior, considera-se ainda construção todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses.

Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1

A formulação do n.º 1, referindo-se apenas a “rendas”, sugere *prima facie* uma limitação da tributação à contraprestação do contrato de arrendamento (Salgado de Matos, *Código... cit.*). Como se vê, porém, da enumeração taxativa do n.º 2, aquele termo é utilizado com um sentido bastante mais lato. Numa formulação geral, são rendimentos prediais todos os rendimentos obtidos em contraprestação da cedência do uso do prédio. Por outro lado, apenas são tributados os rendimentos pagos ou colocados à disposição, excluindo a “renda imputada” (Xavier de Basto, *IRS... cit.*, p. 341), a qual consiste na utilidade do prédio ocupado pelo proprietário.

N.º 2

O n.º 2 contém uma enumeração, que aparentemente pretende ser exaustiva, das situações que geram rendimentos prediais. Sublinha-se a eliminação, desta lista, das rendas pagas como contrapartida de uma cessão de exploração de estabelecimento comercial, as quais passaram a ser qualificadas, mais correctamente, como rendimentos da categoria B [artigo 3.º, n.º 2, al. e)].

Disposições relacionadas

Artigo 41.º CIRIS.

Jurisprudência

Cessão de exploração de estabelecimento: STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04;

Cessão de espaço comercial: TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04

Arrendamento versus contrato de hospedagem: STA, 23-11-2004, Proc. 0807/04

Instruções administrativas

Circular n.º 15/2008, Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos de partes comuns da propriedade horizontal);

Doutrina

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 95-100; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, p. 56; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 341-349.

categoria. Apesar de o enquadramento das manifestações de fortuna e de outros acréscimos patrimoniais não justificados, designadamente os indiciados por despesas efectuadas, ser correctamente enquadrado na categoria G por via do artigo 9.º, e de ser certamente essa a intenção do legislador quando refere expressamente algumas das disposições da Lei Geral Tributária, é feita, na alínea d), uma escolha pouco criteriosa das disposições relevantes. Refere-se o artigo 87.º que, como se sabe, tem um âmbito bastante alargado, e apesar de ter algumas conexões com as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados, não é com base nele que se determinam os rendimentos inferidos através dessas manifestações e acréscimos. No que concerne à referência ao artigo 88.º o erro ainda é mais flagrante, pois as situações a que se reporta essa disposição são casos em que o rendimento é determinado com base nos elementos objectivos referidos no artigo 90.º que pressupõem, como é óbvio, o conhecimento da categoria do rendimento que se tem em vista determinar e, conseqüentemente, ficam claramente fora do âmbito do artigo 9.º. O n.º 4 tem apenas uma natureza clarificadora e interpretativa não suscitando dificuldades.

Por Nina Aguiar

N.º 1

Actualmente, a categoria G agrupa quatro categorias de rendimentos: Mais-valias, indemnizações, importâncias recebidas por compromisso de não concorrência e acréscimos patrimoniais não justificados. No que diz respeito às indemnizações, cabe sublinhar que o artigo 9.º não sujeita a tributação toda e qualquer indemnização. Há indemnizações, desde logo, tributadas noutras categorias. As indemnizações por cessação do contrato de trabalho, por exemplo, são tributadas como rendimentos da categoria A. As indemnizações relacionadas com uma actividade empresarial ou profissional serão, em princípio, tributadas na categoria B. Além disso, o artigo 9.º restringe o seu âmbito de aplicação às seguintes indemnizações: i) as que visem a reparação de danos não patrimoniais, que não sejam fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente; ii) as que visem a reparação de danos emergentes não comprovados; e iii) as que visem a "reparação" ou compensação de lucros cessantes. Para esta última categoria, acrescenta-se que são consideradas como tais, as indemnizações que se destinem a "ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão". O termo benefícios refere-se, necessariamente, a lucros. E sendo assim, a norma sujeita a tributação uma indemnização que pretenda ressarcir o sujeito passivo por lucros líquidos cessantes, o que pressupõe um cálculo de apuramento do lucro que resultaria de uma operação ou de uma actividade. Efectivamente, a parte da indemnização que exceda o lucro líquido corresponde a uma reintegração do património existente anteriormente à lesão e será portanto uma indemnização por danos patrimoniais. Não são tributadas: as indemnizações por danos patrimoniais e as indemnizações por danos morais fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente.

N.º 4

O número 4 contém uma norma de imputação temporal. Diz-se aí que as indemnizações, tributadas na categoria G, e as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência constituem rendimento do ano em que são pagas ou colocadas à disposição do sujeito passivo. O n.º 2 do artigo 43.º da Lei n.º 60-A/2005, que deu ao preceito a redacção actual, refere que ele tem natureza interpretativa. Efectivamente, na tributação do rendimento das pessoas singulares vigora tradicionalmente um princípio de imputação temporal segundo a competência de caixa, a qual significa que os rendimentos são tributados no ano do pagamento. Como tal, uma norma que expressamente afirme este princípio para uma situação concreta tem natureza meramente interpretativa ou declarativa. Isto significa que se é acordado o pagamento de uma indemnização em prestações sucessivas, é o momento do pagamento de cada prestação que determina o momento da tributação e não o momento do facto que deu origem à obrigação de indemnizar ou o acordo que fixou os termos da indemnização. A norma de imputação temporal deixa de fora as mais-valias. Com efeito, para as mais-valias prevêem-se algumas excepções ao princípio da tributação no momento do pagamento [artigo 10.º, n.º 3, alíneas a) e b)].

Disposições relacionadas

Artigos 10.º, 43.º, 44.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º e 52.º CIR5; Artigos 87.º, 88.º e 89.º-A LGT.

Jurisprudência

Venda de partes sociais: STA, 08-03-2006, Proc. n.º 0719/05; TCAS, 12-12-2006, Proc. n.º 794/05.

Indemnizações: STA, 18-06-2008, Proc. n.º 1144/06;

Ganhos provenientes de obrigação de não concorrência: TCAS, 15-09-2010, Proc. n.º 4125/10;

Exclusão da tributação por afectação a habitação própria permanente: STA, 14-04-2010, Proc. n.º 1125/09;

STA, 7-12-2004, Proc. n.º 938/04; STA 12-03-2003, Proc. n.º 1721/02; STA, 03-03-2004, Proc. n.º 1774/03;

STA, 16-06-2004, Proc. n.º 0392/04.

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 101-124; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 359-438.

Artigo 10.º · Mais-valias

1 - Constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia;

c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;

d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º.

f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação.

g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º.

2 - Revogado

3 - Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

a) Nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objecto do contrato;

b) Nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

b) Pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1;

c) Pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1;

d) Pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas na alínea f) do n.º 1, os quais correspondem, no momento do exercício, à diferença positiva entre o preço de mercado do activo subjacente e o preço de exercício acrescido do prémio do warrant autónomo ou à diferença positiva entre o preço de exercício deduzido do prémio do warrant autónomo e o preço de mercado do activo subjacente, consoante se trate de warrant de compra ou warrant de venda.

5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) Se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;

b) Se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior desde que efectuada nos 24 meses anteriores;

c) Para os efeitos do disposto na alínea a), o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir;

d) *Revogada*

6 - Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;

b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;

c) Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

7 - No caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.

8 - No caso de se verificar uma permuta de partes sociais nas condições mencionadas no n.º 5 do artigo 73.º e no n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, a atribuição, em resultado dessa permuta, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código, sem prejuízo da tributação relativa às importâncias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas.

9 - No caso referido no número anterior, observa-se o seguinte:

- a) Perdendo o sócio a qualidade de residente em território português, há lugar à consideração na categoria de mais-valias, para efeitos da tributação respeitante ao ano em que se verificar aquela perda da qualidade de residente, do valor que, por virtude do disposto no n.º 8, não foi tributado aquando da permuta de acções, o qual corresponde à diferença entre o valor real das acções recebidas e o valor de aquisição das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código;
- b) É aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC.

10 - O estabelecido nos n.ºs 8 e 9 é também aplicável, com as necessárias adaptações, relativamente à atribuição de partes, quotas ou acções, nos casos de fusão ou cisão a que seja aplicável o artigo 74.º do Código do IRC.

11 - Os sujeitos passivos devem declarar a alienação onerosa das acções, bem como a data das respectivas aquisições.

12 - *Revogado*

Anciões

Por Nina Aguiar

N.º 1

O artigo 10.º não tributa toda e qualquer mais-valia, mas apenas aquelas que se encontram taxativamente enumeradas no mesmo preceito.

A alínea a) do n.º 1 sujeita a tributação dois tipos de mais-valias: as mais-valias obtidas com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e a as resultantes da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial ou profissional e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

A alínea b) sujeita a tributação as mais-valias resultantes de operações com valores mobiliários. No que diz respeito às participações de capital, inclui não apenas a alienação, mas também a remição e amortização com redução.

Inclui ainda o resultado da partilha que, nos termos do Código do IRC, seja considerado como mais-valia. O artigo 81.º do CIR, diz que constitui rendimento tributável, o valor que for atribuído aos sócios em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais. Sobre esta diferença (entre o resultado da partilha e o custo de aquisição) diz ainda que, quando a mesma for positiva, “é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável”. Pode assim dizer-se que o resultado da partilha constitui rendimento tributável na parte que exceda o custo de aquisição da participação de capital. No entanto, esse rendimento pode ter que ser dividido em duas parcelas, uma com a natureza de rendimento de capitais e outra com a natureza de mais-valias.

Exemplo:

Suponha-se uma sociedade X, com um capital social de 100 000 Euros. O Sócio A comprou uma quota de 50%, cujo valor nominal é de 50 000 Euros, por 40 000 Euros. Efectuada posteriormente a partilha é atribuída a A uma quota de liquidação de 70 000 Euros, o que implica que o valor total da partilha é de 140 000 Euros. O valor tributável é o valor atribuído ao sócio em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição da participação (art. 81.º do IRC):

$$VT = 70\ 000 - 40\ 000 = 30\ 000$$

O rendimento de capital é este mesmo valor até ao limite formado pela diferença entre o valor atribuído e o valor nominal da participação correspondente:

$$RC = 70\ 000 - 50\ 000 = 20\ 000$$

A mais-valia é igual à diferença entre o valor nominal da participação e o valor de aquisição, só ocorrendo quando o valor de aquisição é inferior ao valor nominal:

$$MV = 50\ 000 - 40\ 000 = 10\ 000$$

A alínea c) tributa a alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário. Quando o transmitente for o titular originário, o rendimento integra-se na categoria B [artigo 3.º, n.º 1, al. c)]. O termo "propriedade intelectual", que não é utilizado pelo Direito civil português, refere-se ao direito de autor e direitos conexos, regulados pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de Março.

A alínea d) sujeita a tributação o rendimento proveniente da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis. Nesta previsão cabe o ganho obtido pela cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel, sendo neste caso o rendimento tributável constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos objecto de cessão. Não pode caber dúvida que cabe na previsão, como regra geral, a cessão de créditos. No entanto, em certas situações, o rendimento obtido pelo cessionário na cessão de créditos, igual à diferença entre o valor nominal dos créditos e o preço pago como contrapartida da cessão, pode ser tributado na categoria B (TCAS, 17-06-2003, Proc. n.º 3732/00). Também nos parece que não pode deixar de caber na previsão a quantia paga ao arrendatário por resolução do contrato de arrendamento urbano.

N.º 5

Muito importante é a exclusão da tributação das mais-valias realizadas na transmissão de direitos reais sobre imóveis quando o imóvel transmitido se encontre afectado a habitação própria e permanente do sujeito passivo e quando o valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido, no prazo de 36 meses a partir da transmissão, for utilizado para a aquisição de novo imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino. Sobre esta situação, o Supremo Tribunal Administrativo declarou já por diversas vezes que, havendo recurso ao crédito para aquisição de habitação, não se considera haver reinvestimento até ao limite do montante do empréstimo.

Exemplo:

O sujeito passivo A vendeu uma fracção autónoma de prédio urbano em 2007 por 100 000 Euros, realizando uma mais-valia de 25 000 Euros. Adquiriu uma nova fracção em 2007 por 150 000 Euros. Pediu um empréstimo bancário *para compra de habitação*:

a) De valor igual ou superior a 150 000 Euros. A mais-valia é integralmente tributada porque não há reinvestimento do *produto da alienação*.

b) De valor inferior a 150 000 Euros, por exemplo 80 000 Euros. A mais-valia será excluída na proporção do reinvestimento.

Considera-se que o valor do reinvestimento é a diferença entre o valor de aquisição e o valor do empréstimo:

$$150\ 000 - 80\ 000 = 70\ 000$$

O valor reinvestido do *produto da alienação* é 70 000.

Logo o reinvestimento é de 70% do *produto da alienação*.

Logo a mais-valia será excluída em 70% (70% x 25 000)

Disposições relacionadas

Artigos 43.º, 44.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º e 52.º CIR5.

Jurisprudência

Regime transitório das mais-valias imobiliárias: STA, 02-06-2010, Proc. n.º 998/09; STA, 27-01-2010, Proc. n.º 969/09; STA, 04-02-2009, Proc. n.º 872/08; STA, 29-10-2008, Proc. n.º 539/08; STA, 13-02-2008, Proc. n.º 763/07; STA, 06-06-2007, Proc. n.º 179/07; STA, 12-12-2006, Proc. n.º 1100/05; STA, 29-03-2006, Proc. n.º 1213/05; STA, 09-11-2005, Proc. n.º 733/05; STA, 12-05-1993, Proc. n.º 14835;

Exclusão da tributação ao abrigo do n.º 5: STA, 14-04-2010, 01125/09; STA de 03-03-2004, proc. n.º 1774/03; STA 07-12-2004, proc. n.º 938/04; STA de 12-03-2003, proc. n.º 1721/02.

Rendimento derivado de obrigação de não concorrência: TCAS, 15-09-2010, Proc. n.º 4125/10;

Cessão de posição contratual: STA, 15-09-2010, Proc. n.º 329/10; TCAS, 17-06-2003, Proc. n.º 3732/00; TCAN, 29-03-2007, Proc. n.º 328/0.

Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20067, de 09/04/2002 - Direcção de Serviços do IRS (Tributação de prémios atribuídos em sorteios ou concursos); Ofício-Circulado 20054, de 11/10/2001 - Direcção de Serviços do IRS (Reinvestimento de Mais-Valias, nos termos do n.º 5 do Artigo 10.º do Código do IRS); Ofício-Circulado 9/93, de 12/06 - Direcção de Serviços do IRS (Mais-valias, reinvestimentos, imóveis para habitação); Circular n.º 13/2008, Direcção de Serviços do IRS (Indemnizações: Prestações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte);

Bibliografia

Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos - contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 1998, p. 520; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 102-122; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 315-323; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 359-438.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Em termos históricos, e a título de enquadramento, surgiu em 1965 o Código do Imposto das Mais-Valias, sendo que, no seu relatório preambular, e para efeitos de limites do imposto, reconhecia-se que se consideravam como mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda -tendo-se assim começado na década de 60 a tipificar as mais-valias como realidade do sistema tributário. Ao longo dos tempos, o regime de tributação das mais-valias foi sendo alterado, estando tal regime presentemente previsto no CIRS, mais concretamente no seu art.º 10.º, que aliás agora passamos a comentar.

N.º 1

Apesar de as mais-valias constituírem acréscimos patrimoniais muito significativos, não será fácil a sua definição, pelo que a lei optou por uma enumeração casuística das mais-valias sujeitas a tributação.⁷

No fundo, estão em causa ganhos que resultam da alienação de um bem económico, sendo que tal alienação apesar de tudo não constitui objecto específico de uma qualquer actividade empresarial.

N.º 1, alínea a)

Nesta alínea encontram-se previstas mais-valias imobiliárias com a alienação de imóveis. Assim, constituem mais-valias tributáveis os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (ou situações que a lei considere como economicamente equivalentes, designadamente a celebração de um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel em que se transmita desde logo a posse do bem para o promitente-comprador).

Note-se também que anteriormente apenas eram tributados nesta sede os ganhos resultantes da alienação de terrenos para construção, pelo que o Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro (que aprovou o CIRS) previa uma norma transitória segundo a qual as alienações de imóveis efectuadas antes da entrada em vigor do actual CIRS não estariam sujeitas a imposto de mais-valias, apenas dando origem a tributação quando o alienante os houvesse adquirido na vigência do novo CIRS.⁸

Para ilustrar a situação descrita no parágrafo anterior, vide Acórdão do STA proferido no âmbito do Recurso 872/08, que demonstra uma situação em que se entende que foi violado o art.º 10.º, n.º 1, a) do CIRS, bem

⁷ Em termos de bibliografia relevante, vide PEREIRA, Rogério Fernandes, "A tributação das mais-valias", in *Fisco*, n.º 101-102; SALDANHA SANCHES, "Ainda sobre o conceito de mais-valias", in *Fisco* n.º 65/66, e, em termos mais gerais, TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de finanças públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

⁸ Assim, na prática, os imóveis adquiridos antes de 01 de Janeiro de 1989, exceptuando-se os terrenos para construção, não se encontram sujeitos à tributação em sede de mais-valias.

como o art.º 1.º do CIMV (DL 46673, de 09 de Junho de 1965). Sustenta-se o recorrente na norma transitória presente no art.º 5.º, n.º 1 do DL 442-A/88, de 30 de Novembro, aliás diploma que aprovou o CIRS actual, tal como já foi referenciado.

Deste modo, a questão central do recurso é saber se a transmissão de um terreno destinado a construção urbana após vigência do CIRS, mas adquirido como rústico antes da vigência do CIRS, está sujeito a tributação em sede de IRS, a título de mais-valias ou se se encontra abrangida pelo "regime transitório da categoria G" (DL 442-A/88, Art.º 5.º, n.º 1).

Entendia-se, nas alegações, que a tributação em IRS da valorização de terrenos agrícolas adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS incluiria, parcialmente, a aplicação retroactiva do novo regime de tributação dos ganhos obtidos com a valorização dos prédios rústicos, uma vez que iriam ser tributados os ganhos correspondentes à valorização na vigência do novo código, mas também ganhos decorrentes da valorização que pode ter ocorrido antes da entrada em vigor do CIRS. Ora, a aplicação retroactiva de normas de incidência tributária foi proibida a partir da redacção dada ao Art.º 103.º n.º 3 da CRP, aquando da Revisão Constitucional de 1997. Esta aplicação retroactiva só seria tolerável anteriormente em situações que não contemplavam a matéria de tributação de mais-valias.

No caso em apreço, é evidente que os ganhos obtidos com a transmissão do terreno (agrícola à data da aquisição e à data da entrada em vigor do CIRS) não se inserem no âmbito de incidência do IRS. Deste modo, no sumário do acórdão pode ler-se o seguinte: *"Por força do disposto no Art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da sua entrada em vigor"*.

A propósito desta situação, doutrinadamente, há que referir a posição da Professora Glória Teixeira (vide *"Manual de Direito Fiscal"*, Almedina, 2008 - páginas 242 e 243): No entendimento desta autora, é de duvidosa constitucionalidade o estabelecimento deste "regime transitório" (enganadoramente chamado assim na lei, quando, na verdade, se trata de uma isenção permanente). Este regime de isenção permanente aplica-se aos ganhos que não estavam sujeitos ao imposto de mais-valias, assim como aos rendimentos de mais-valias derivados da alienação onerosa de prédios rústicos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS.

N.º 1, alínea b)

Nota: Contempladas nas alíneas b) a g) deste número encontram-se as mais-valias mobiliárias sujeitas a tributação.

Relativamente a esta alínea b), contemplam-se aqui os casos de cessão de quotas numa sociedade por quotas, por exemplo, bem como a situação da venda de acções de uma sociedade anónima.⁹

N.º 1, alínea c)

Como exemplo, costuma dizer-se que aqui se inserem as situações em que os herdeiros de um escritor vendem a uma editora direitos de autor que protegem as obras do mesmo. Note-se que, apesar de tudo, normalmente os ganhos resultantes de tal alienação operam no quadro de uma actividade empresarial, sendo estes tributáveis em sede de categoria B.

N.º 1, alínea d)

Neste caso, encontra-se implícita a questão da tributação das mais-valias mobiliárias, resultando o respectivo ganho da operação de cedência onerosa de direitos de natureza obrigacional. De acordo com o entendimento do Professor Rui Duarte Morais¹⁰, *"(...) porque o objecto mediato de tais direitos são imóveis, existe uma identidade económica que leva a que o legislador preveja para tais situações um regime de tributação idêntico ao aplicável aos ganhos resultantes da alienação de direitos reais"*. Deste modo, apenas será tributável 50% da mais-valia obtida.

N.º 1, alínea g)

(Aditada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Novembro). Esta redacção tem natureza interpretativa, de acordo com o n.º 4 do art.º 26.º desta Lei.

⁹ Cfr. OSÓRIO DE CASTRO, *Valores mobiliários: conciliação e espécies*, 1996

¹⁰ Vide MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

De facto, após leitura atenta de todas as alíneas deste n.º 1, verificamos que tais ganhos decorrem por exemplo do desenvolvimento urbanístico e da construção de infra-estruturas públicas, factos dos quais resulta a valorização de certos imóveis. A avaliação em termos de perspectivas futuras de uma empresa, por exemplo, poderá fazer também com que se valorizem as respectivas participações sociais.

Da leitura do mesmo número, verificamos também que apenas algumas mais-valias são tributadas, facto que nos leva a concluir que, contrariamente ao habitual, o legislador apenas pretendeu tributar as mais-valias aqui enumeradas. Tal opção justifica-se por razões de praticabilidade, consubstanciando-se apesar de tudo no facto de se ter abdicado de tributar todo o rendimento-acrécimo, com manifesta diminuição em termos de igualdade tributária, já que, por implicarem a existência de um património, normalmente estarão nestas situações implicados estratos de contribuintes economicamente mais favorecidos¹¹. Assim, neste caso, a concentração foi apenas na tributação das mais-valias geradas apenas por alguns bens¹².

Além disso, importa aqui comentar também que, relativamente à temática das mais-valias, há que necessariamente atender ao conceito de "realização" das mesmas, uma vez que apenas são tributadas as mais-valias efectivamente "realizadas" e não propriamente expectativas ou mais-valias "latentes". Assim, e de acordo com o entendimento da Professora Glória Teixeira¹³, "*Na sua vertente essencialmente económica ou material, este conceito aparece geralmente associado às situações de 'preço efectivamente recebido' ou 'rendimento auferido ou colocado à disposição'. Assim, a tributação real ou efectiva do lucro ou rendimento apenas se verifica nestas situações, não se tributando rendimentos latentes ou ainda não recebidos ou auferidos pelo sujeito passivo*". No seguimento de tal ideia, a mesma autora indica-nos ainda que "*a vertente jurídica do conceito aparece associada com as situações já acima mencionadas de posse, tradição, alienação ou transmissão, liquidação, etc.*"

Relativamente ao diferimento ou à tributação das mais-valias, a mesma autora¹⁴ refere que "*o tratamento fiscal das mais e menos valias exige desde logo uma indexação pelos valores de inflação, de modo a prevenir a tributação dos chamados 'ganhos ilusórios' ou fictícios*"¹⁵ (...). No entanto, "*(...)uma actualização a anual revela-se muitas vezes dispendiosa, exemplo dos imóveis e impossibilidade de uma avaliação anual por parte da Administração Tributária, e complexa, optando alguns estados (exemplo Inglaterra) por isentar até determinado limite os rendimentos de mais-valias ou aplicar taxas diferenciadas a esses rendimentos.*". Apesar de tudo, há ainda quem defenda que o princípio da realização gera alguns efeitos perversos, nomeadamente o chamado "efeito de concentração" (ou *brunching effect*) - traduzido no facto de o sujeito passivo pagar mais imposto do que aquele que pagaria caso a tributação acontecesse anualmente, na hipótese de se acompanhar o processo de "obtenção/formação" da mais-valia. Por outro lado, temos o chamado "efeito de mobilização" (*lock in effect*), o que leva a uma tendência para a não alienação dos bens, como forma de evitar a tributação elevada no momento da realização - muito embora estes bens muitas vezes não sejam concretamente úteis¹⁶.

N.º 4, alínea d)

Nota: No sistema fiscal português, o período de detenção dos rendimentos relativos às mais-valias tem sido determinado por sujeição a imposto ou isenção de tributação.

Quanto às mais-valias especulativas, detenção por período superior a 12 meses; quanto às mais-valias produtivas ou permanentes, geralmente isenção em termos de tributação; finalmente, temos as situações de reinvestimento.

N.º 5

Como se poderá verificar, este n.º 5 do art.º 10.º do CIRS exclui da tributação as mais-valias obtidas com a alienação da habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, em caso de reinvestimento para aquisição, construção ou melhoramento de outro imóvel afecto à mesma finalidade. A razão de tal exclusão em termos de tributação é, no fundo, eliminar obstáculos fiscais à mudança de habitação em casa própria.

¹¹ Para maiores desenvolvimentos, vide MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

¹² No seguimento das orientações já existentes na vigência do Código do Imposto das Mais-Valias - cfr. TEIXEIRA Ribeiro, "A reforma fiscal", in *A Reforma Fiscal*, 1989.

¹³ Neste contexto, e para maiores pormenorezações, vide TEIXEIRA, Glória, "Jurisprudência fiscal anotada - Supremo Tribunal Administrativo", Almedina 2003, e também TEIXEIRA, Glória, "Manual de Direito Fiscal", 2.ª edição, Almedina, 2010.

¹⁴ Vide TEIXEIRA, Glória, "Jurisprudência fiscal anotada - Supremo Tribunal Administrativo", Almedina 2003.

¹⁵ Na expressão original de Kevin Holmes, "illusory gains".

¹⁶ Para maiores desenvolvimentos, BARREIRA, Rui, "A reforma fiscal - expressão introdutória", in *Fisco* n.º 99/100 (2001); XAVIER DE BASTO, "Imposto de mais-valias e efeito de mobilização", in *Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito de Coimbra* (1971).

N.º 5, alínea a)

Atenção aos prazos em que reinvestimento deverá ter lugar, sendo que a nova habitação (extensível ao terreno para a construção, à construção ou então às obras de ampliação ou de melhoramento) deverá ser adquirida no prazo máximo de 36 meses contados a partir da alienação da anterior habitação.

N.º 5, alínea b)

Aqui está clara a consideração de que existe também reinvestimento quando o novo imóvel tenha sido adquirido (ou quando tenha sido realizado investimento equivalente) nos 24 meses anteriores à alienação. Obviamente que tal situação justifica-se por questões práticas, pois muitas vezes as famílias primeiramente adquirem a nova habitação e só depois alienam a anterior, o mesmo se passando em caso de obras, já que muitas vezes permanecem na anterior habitação enquanto as obras decorrem na sua nova habitação.

N.º 5, alínea c)

Encontramos, aqui, a determinação de uma especial obrigação acessória, com a obrigatoriedade de fazer constar da declaração relativa ao ano da alienação a intenção de proceder ao reinvestimento, bem como o respectivo montante - condição para a suspensão da liquidação do imposto.

Ainda relativamente ao disposto neste n.º 5, e a título ilustrativo, vem o Supremo Tribunal Administrativo, em Acórdão proferido no âmbito do recurso 938/04, datado de 07/12/2004¹⁷, excluir da tributação em sede de mais-valias os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar no prazo de 24 meses contados à data da realização (no caso em apreço, o produto da alienação foi reinvestido na aquisição de um outro imóvel). Para tal aquisição, recorreu-se adicionalmente ao crédito bancário; na parte em que este foi utilizado, não se tendo utilizado o produto da alienação do imóvel anterior, não pode entender-se ter havido os reinvestimentos necessários para excluir tal operação para efeitos de tributação. Assim, caso o crédito utilizado não cubra os custos de aquisição do novo imóvel, o reinvestimento é apenas parcial, sendo que o benefício respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido. Por isso, em caso de reinvestimento apenas parcial, o benefício respeita apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido¹⁸.

N.º 6

Neste n.º 6 apresentam-se alguns requisitos adicionais (relativamente ao n.º 5) que terão obviamente de ser cumpridos, nomeadamente afectando-se a nova habitação a residência permanente, no prazo máximo aqui definido.

N.º 7

A este propósito, termos de doutrina administrativa, veja-se:

a) Ofício-Circulado 20054, de 11/10/2001 - Direcção de Serviços do IRS, versando sobre: Reinvestimento de Mais-Valias, nos termos do n.º 5 do Artigo 10.º do Código do IRS, cujo teor se transcreve: *«Existindo dúvidas quanto ao momento em que é devida a liquidação do imposto pelas mais-valias que resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, quando ocorra o reinvestimento parcial do produto da alienação nas condições previstas no n.º 5 do artigo 10.º do Código do IRS, sancionei, por despacho de 07.02.2001, o seguinte entendimento: Nos termos do disposto na alínea c) do n.º 5 do artigo 10.º, os sujeitos passivos que pretendam beneficiar da exclusão de tributação das mais-valias obtidas com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, deverão manifestar a intenção de efectuar o reinvestimento, total ou parcial, do produto da alienação, na declaração de rendimentos correspondente ao ano em que ocorreu a alienação. Quando a intenção de reinvestir respeite, apenas, a parte do produto da alienação, será de imediato liquidado o imposto relativo à parte do produto da alienação que exceda o valor manifestado para reinvestimento. Não se verificando suspensão da liquidação, não são devidos juros compensatórios. Findo o prazo estabelecido na alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º, para a suspensão da liquidação do imposto sobre o produto da alienação ou a parte dele, de acordo com o manifesto da intenção de reinvestimento,*

¹⁷ Disponível em: <http://www.dgsa.pt/sta.nsf/351b1bbf22e1bb1e68025618e003ea931?acbafe79bf5a755380256170005981267?OpenDocument>

¹⁸ Para alguns esclarecimentos adicionais em termos práticos e também doutrinários, cfr. VIEIRA DE ALMEIDA & ASSOCIADOS, "Reinvestimento das mais-valias provenientes da alienação de um imóvel destinado a habitação - análise da Jurisprudência", in *Fiscalidade*, n.º 18, 2004, FIGUEIRA, Nelson, "A transmissão onerosa de bens imóveis e o seu tratamento fiscal na esfera dos alienantes", in *Revista Fiscal*, Janeiro de 2008.

proceder-se-à à liquidação do imposto, com juros compensatórios, sobre a parte não reinvestida do que foi declarado nos termos da alínea c). Verificando-se, pelo contrário, que no fim do mesmo prazo, o sujeito passivo reinvestiu mais do que aquilo que havia declarado como intenção, deverá requerer a revisão da liquidação através dos procedimentos próprios. Fica, deste modo, prejudicado o entendimento expresso no ponto 4 do Ofício-Circulado n.º 9/93, de 1993.07.12.»

b) Quanto ao Ofício-Circulado 9/93, de 12/06, da Direcção de Serviços do IRS, aliás acima referenciado, este versava sobre: Mais-Valias - reinvestimentos - CIRS - imóveis para habitação. O seu ponto 4 referia o seguinte: «4. No caso de reinvestimento parcial do valor de realização previsto no n.º 7 do artigo 10.º do Código do IRS, a mais-valia correspondente ao valor não reinvestido será determinada com base na declaração de rendimentos do segundo ano posterior ao da alienação, procedendo-se então à liquidação adicional do imposto a que haja lugar com referência ao ano da transmissão do imóvel, acrescido dos respectivos juros compensatórios.»

N.º 10

Nota: Nas alíneas do número anterior (n.º 9) e neste n.º 10, ter em atenção a renumeração do CIRC operada em 2009; assim, por exemplo, refere-se aqui o anterior art.º 68.º do CIRC, devendo agora entender-se como referido o actual art.º 74.º do CIRC

N.º 12 (Revogado pelo artigo 2.º da Lei 15/2010, de 26/07)

Sobre a tributação das mais-valias, muita tem sido a jurisprudência produzida, designadamente a dos tribunais superiores. Assim, destacamos ainda os seguintes Acórdãos recentes:

a) Acórdão do STA, Processo 998/09, de 02-06-2010; IRS - mais-valias: «1 - À luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal.»

b) Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 01125/09, de 14-04-2010: «1 - Da análise do art.º 10.º do CIRS, na redacção da Lei n.º 10-B/96 de 23/3 resulta claro que o legislador estabeleceu como regra a tributação em IRS das mais-valias obtidas com a alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis. 2 - Como excepção a não tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de bens imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar. 3 - Tendo resultado provado que o sujeito passivo alienou imóvel que não se destinava a sua habitação ou do seu agregado familiar, os ganhos assim obtidos não podem deixar de estar sujeitos a tributação, nos termos do disposto no art.º 10.º, n.ºs 1, al. a) e 5 do CIRS, na redacção da Lei n.º 10-B/96 de 23/3, por ausência de um dos pressupostos a que alude o predo n.º 5.»

c) Acórdão do STA, Processo 1241/09, de 24-03-2010; IRS - mais-valias - reinvestimento - empréstimo bancário: «I - Nos termos do disposto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS (na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) constitui um pressuposto da exclusão da tributação em IRS que o produto da alienação obtido na transmissão onerosa de imóvel destinado à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim no prazo de 24 meses. II - O reinvestimento a que se reporta esse preceito é tão só o reinvestimento do produto da alienação e não o investimento através de empréstimo bancário, pelo que tendo a impugnante, para a aquisição de um novo imóvel, recorrido totalmente a crédito bancário, não pode ver as mais-valias excluídas de tributação. III - Só com a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro é que os encargos decorrentes da amortização de empréstimo contraído para a aquisição de imóvel passaram a ser contemplados na exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente.»

d) Acórdão do STA, Processo 969/09, de 27-01-2010; IRS - mais-valias - prédio rústico - transmissão - terreno para construção: «Nos termos do disposto no art. 5.º do DL n.º 442-A/88, de 30/11, que estabelece um regime transitório para rendimentos da categoria G de IRS, não são tributados em sede deste imposto os ganhos obtidos com a transmissão de terrenos agrícolas que foram adquiridos antes da vigência do CIRS e se mantinham com essa natureza no momento da entrada em vigor deste.»

Artigo 11.º · Rendimentos da categoria H

1 - Consideram-se pensões:

- a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 12 do artigo 2.º, e ainda as pensões de alimentos;
- b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente;
- c) As pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;
- d) As rendas temporárias ou vitalícias.

2 - A remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos no número anterior não lhes modifica a natureza de pensões.

3 - Os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - Devem ser inseridos nesta categoria os rendimentos auferidos com pensões pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

2 - O Ac. do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, de 3 de Julho, considerou - com 5 declarações de voto - inconstitucional as pensões de preço de sangue, da al. c) do n.º 1 do art. 11.º.

A questão colocada pelo TC era saber se «a norma da alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, interpretada no sentido de abranger as pensões de preço de sangue e de, nessa mesma dimensão, integrar uma das ressalvas prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º, ambos do Código do IRS, viola o princípio da igualdade (artigo 13.º da CR)?»

O Tribunal responde afirmativamente, pelo facto de a norma impugnada, com a interpretação apontada, traduzir uma discriminação arbitrária relativamente à ausência de tributação generalizada das indemnizações por danos emergentes comprovados (ausência de tributação essa que, por sua vez, é a que está mais conforme com uma leitura exigente do princípio constitucional da capacidade contributiva) e pelo facto de essa interpretação determinar um afastamento, sem que se vislumbre uma razão substancial bastante que o justifique, do regime aplicável a indemnizações em tudo semelhantes a estas.

Por Nina Aguiar

N.º 1

O artigo 11.º não contém uma definição o termo pensão, o qual comporta algum grau de indeterminação (TC, Ac. 308/2001, 3-7-2001).

Na alínea a) referem-se as pensões devidas a título de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência. As duas primeiras são motivadas pela cessação de uma relação de trabalho, conjugadas com o atingir de uma idade à qual a lei associa a possibilidade de reforma ou aposentação (Xavier de Basto, *IRS...*, cit., p 472, esclarece que o termo aposentação é utilizado para a cessação do exercício de funções por idade por parte dos agentes e funcionários do Estado e outras entidades públicas). A situação em que é constituído a favor do trabalhador o direito a receber uma prestação periódica (normalmente mensal, mas que pode também ser anual), motivada pela cessação do contrato de trabalho, mas antes de aquele atingir a idade legalmente prevista para a reforma, segundo o regime de segurança social que seja aplicável, não é confundida ou equiparada, para efeitos de IRS, com a situação de reforma. Nas situações descritas, normalmente designadas como de pré-reforma, as prestações devidas ao trabalhador qualificam-se como rendimentos da categoria A (TCAS, 28-03-2006, Proc. n.º 07164/02). O número 12 do artigo 2.º ajuda a esclarecer este aspecto ao determinar que "não constituem rendimentos de trabalho dependente os auferidos após a extinção do contrato de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma,

segundo o regime de segurança que lhe seja aplicável". Até 2000, incluíam-se nesta previsão (artigo 11.º, n.º 1) os complementos de pensões de reforma pagos pelas ex-entidades patronais. A partir dessa data, a alínea b) passou a prever de forma autónoma e mais compreensiva as prestações devidas "no âmbito de regimes complementares de segurança social", as quais podem ser pagas por companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, em razão de contribuições da entidade patronal". A última parte sugere uma separação entre a entidade patronal, contribuinte, e a entidade devedora das prestações, o que deixa substituir alguma dúvida sobre as situações em que os complementos de reforma são pagos directamente pela entidade patronal. Em todo o caso, estas prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social só serão considerados como integrando a categoria H se não deverem ser "consideradas rendimentos do trabalho dependente" (n.º 1, al. b). O critério para aferir este último requisito será, mais uma vez, o facto de trabalhador se encontrar na situação legal de reforma segundo o sistema de segurança social que lhe for aplicável.

Quanto às pensões de sangue, que foram durante alguns anos consideradas incluídas na alínea c), o Tribunal Constitucional considerou tal interpretação inconstitucional, por violar o princípio da igualdade, tendo em conta tratamento dado em sede de IRS a outras indemnizações da mesma natureza, e nomeadamente o facto de o artigo 12.º (então artigo 13.º) do CIRS ressaltar da incidência do imposto as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, por em ambos os casos, se estar perante prestações indemnizatórias de danos emergentes.

N.º 2

A remição, i.e., a extinção da obrigação de pagamento da pensão por pagamento antecipado não prejudica a caracterização do rendimento como pensão, tributável na categoria H (Sobre esta questão, o TCAS, 28-03-2006, Proc. n.º 7164/02 considerou, referindo-se a rendimentos da categoria A, que "a remição de uma prestação tem, necessariamente, a mesma natureza que essa prestação tinha").

N.º 3

Mais uma vez, o legislador entendeu deixar expressa, a propósito de um caso particular, com um carácter necessariamente declarativo, o que é a regra geral de imputação temporal no IRS, segundo a qual os rendimentos são tributados no momento em que os respectivos meios de pagamento ficam efectivamente disponíveis. A razão desta preocupação do legislador reside no facto de a pensão constituir uma prestação periódica, e de a sua fonte ser uma acto ou um facto que ocorrem num único momento determinado. Como em todas as situações com esta estrutura, é discutível e com efeito tem sido discutido se o facto tributário é o facto ou acto que deram origem à relação jurídica no âmbito da qual nasce periodicamente o direito a cada prestação, ou é, pelo contrário, o nascimento de cada obrigação de prestação periódica. A decisão por uma ou outra das interpretações, determinará o momento do nascimento da obrigação de imposto. Neste caso, o legislador deixa claro que o facto tributário, que dá origem à obrigação de imposto, ocorre no momento do pagamento da prestação ou da sua colocação à disposição do titular.

Disposições relacionadas

Artigo 2.º, n.º 12.

Jurisprudência

TC, Ac. 308/2001, 3-7-2001; STA, 12-05-2004, Proc. n.º 02030/03; STA, 16-06-2004 Proc. n.º 02060/03; STA, 27-04-2005, Proc. n.º 01163/04; STA, 29-09-2004, Proc. n.º 0482/04; STA, 31-03-2004, Proc. n.º 02059/03; STA, 18-04-2007, Proc. n.º 01177/06.

Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20058, de 05/02/2002 - Direcção de Serviços do IRS (Pensões de alimentos pagas por sujeitos passivos a dependentes que integram o seu agregado familiar, por mútuo acordo e com homologação judicial - Despesas de educação).

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 123-124; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Ren-*

dimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 56-57; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 471-478.

Artigo 12.º · Delimitação negativa de incidência

1 - O IRS não incide, salvo quanto às prestações previstas no regime jurídico dos acidentes em serviço e das doenças profissionais estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 503/99, de 20 de Novembro, na sua redacção actual, sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, nelas se incluindo as pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar:

- a) Pelo Estado, regiões autónomas ou autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos e os fundos públicos; ou.
- b) Ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente;
- c) *Revogada*
- d) *Revogada*
- e) Pelas associações mutualistas.

2 - Excluem-se deste imposto os prémios literários, artísticos ou científicos, quando não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, dos respectivos direitos de autor, desde que atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respectivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo sofrer restrições que não se conxionem com a natureza do prémio.

3 - O IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

4 - O IRS não incide sobre os montantes respeitantes a subsídios para manutenção, nem sobre os montantes necessários à cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação, pagos ou atribuídos pelos centros regionais de segurança social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas instituições particulares de solidariedade social em articulação com aqueles, no âmbito da prestação de acção social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiências, crianças e jovens, não sendo os correspondentes encargos considerados como custos para efeitos da categoria B.

5 - O IRS não incide sobre:

- a) As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de preparação para os Jogos Olímpicos ou Paralímpicos e pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos termos do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 123/96, de 10 de Agosto;
- b) As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente praticantes, juizes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS;
- c) Os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respectivos treinadores, por classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, nomeadamente Jogos Olímpicos e Paralímpicos, campeonatos

do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, da Portaria n.º 393/97, de 17 de Junho, e da Portaria n.º 211/98, de 3 de Abril.

6 - O IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao imposto do selo, nem sobre os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto.

Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - O Orçamento de Estado de 2011¹⁹ veio alterar o texto desta norma com a al. b) de que: «*As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente praticantes, juizes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS*».²⁰

2 - Contudo, não são alteradas as regras relativas à delimitação negativa de incidência aplicáveis, nem aos prémios literários, artísticos ou científicos, nem às bolsas e aos prémios atribuídos a praticantes de alto rendimento desportivo e treinadores.

Jurisprudência

Indemnização - Responsabilidade Civil Extracontratual - juros de mora - incidência do Imposto: I - Os juros de mora não são tributáveis em sede IRS quando forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.

II - Ao invés, tais juros de mora já serão tributáveis em sede de IRS, se o valor da indemnização foi corrigido monetariamente de acordo com a evolução dos preços no consumidor, e no que se refere aos danos não patrimoniais, foram os mesmos calculados de forma actualizada.

III - É esta a interpretação a fazer da lei (disposições combinadas dos art.ºs 5.º, n.º 2, al. g), e 12.º, do CIRS).

IV - Não constando da decisão recorrida se o valor da indemnização foi ou não corrigido, nos termos atrás referidos, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto. (Ac. STA de 30 de Abril de 2008, Proc. n.º 067/08)

SECÇÃO II - INCIDÊNCIA PESSOAL

Artigo 13.º · Sujeito passivo

1 - Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

2 - Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção.

3 - O agregado familiar é constituído por:

- a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes;
- b) Cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respectivamente, nos casos de separação judicial de pessoas e bens ou de declaração de nulidade, anulação ou dissolução do casamento, e os dependentes a seu cargo;
- c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo;
- d) O adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo.

¹⁹ Lei n.º 253, de 31 de Dezembro de 2010

²⁰ Nos termos do n.º 1 do art.º 98 da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE/2011), até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida para 2010 (€ 475), mantém-se aplicável este último para efeito da indexação prevista no presente artigo.

IV - Abrangendo as declarações de rendimentos dos anos em causa outros rendimentos, mesmo que sujeitos a imposto em Portugal, não podem anular-se apenas parcialmente as liquidações sindicadas dada a indivisibilidade do acto tributário e a natureza de contencioso anulatório da impugnação judicial. - Acórdão do STA de 24/02/2011 - Proc. n.º 0876/10.

9 - I - Embora a Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha remeta a definição do conceito convencional de residência para a legislação interna dos Estados contratantes, essa remissão pressupõe que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa, pois a qualidade de residente para efeitos convencionais tem de ser aferida por critérios que exprimam uma ligação efectiva ao território do Estado, não sendo atendível um mero critério de «residência por dependência» como o constante do artigo 16.º n.º 2 do CIRS.

II - Assim, o conceito de «residência por dependência», acolhido no artigo 16.º n.º 2 do CIRS, não pode sobrepor-se ao conceito convencional de residência constante do artigo 4.º da Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e a República da Alemanha, dada a supremacia do direito internacional sobre o direito interno ordinário consagrada no artigo 8.º da CRP.

III - Estando demonstrado que durante todo o ano de 1998 o Impugnante residiu e trabalhou na Alemanha, onde foi tributado pelos únicos rendimentos auferidos nesse ano e por aí ter residência habitual, torna-se irrelevante, para efeitos de determinação da residência convencional, o facto de em Portugal manter domicílio fiscal e aí conservar casa destinada à sua habitação, do seu cônjuge e restante agregado familiar. - Acórdão do STA de 27-10-2010 - Proc. n.º 0642/10 e Acórdão do STA de 08/09/2010 - Proc. n.º 0461/10.

10 - I. A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.

II - Sendo um cidadão português sujeito na Alemanha a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente por ter aí a sua residência e sendo esse o seu único rendimento, deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.

III - Assim, é afastado em relação àquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo». - Acórdão STA de 08/07/2009 - Proc. n.º 0382/09.

11 - (...) Estando em causa a rendimentos auferidos no ano de 1995 por um cidadão português nos EUA relativos a um prémio de loto sobre os mesmo apenas incidirá IRS caso o mesmo seja residente em território português (art. 15.º do CIRS). V - A residência deve aferir-se face ao disposto no art. 16.º do CIRS, não havendo sequer que indagar da aplicação das regras da Convenção entre a República Portuguesa e os Estados Unidos da América Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento pois esta (aprovada pela Resolução da Assembleia da República com o n.º 39/95, de 12 de Outubro, e com troca de instrumentos de ratificação em 18 de Dezembro de 1995, de acordo com o Aviso n.º 35/96) apenas entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1996, nos termos do art. 30.º, n.º 2, da Convenção. VI - Porque compete à AT a prova dos factos constitutivos do direito de tributar, a ela compete demonstrar que o contribuinte era residente em Portugal no ano de 1995, o que deveria ter feito à luz dos critérios definidos pelo art. 16.º do CIRS, não bastando para esse efeito a mera referência (conclusiva e não documentada) a uma informação que lhe teria sido remetida pela Administração fiscal dos EUA, tanto mais que a esta não compete definir a residência do contribuinte à luz da legislação portuguesa. - Acórdão do TCAN de 25/06/2010 - Proc. n.º 00232/01.

inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português. Nesta situação, este passará a ser sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º. Sendo feita esta prova, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do artigo 59.º n.º 2.

4 - O n.º 5 deste artigo consubstancia uma norma que visa combater o planeamento fiscal abusivo (norma anti-abuso), mediante a consagração de uma presunção ilidível, isto é, a deslocalização do sujeito passivo para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável só implicará que deixe de ser considerado fiscalmente residente em território nacional, desde que este demonstre que a transferência de domicílio se deve a motivo atendível, mormente o exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território nacional.

5 - V. Portaria n.º 150/2004 de 13 de Fevereiro que aprova a lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis.

6 - O regime dos residentes não habituais a que aludem os n.ºs 6 a 9 do presente artigo é um regime fiscal atractivo para captação de quadros altamente qualificados, estabelecendo-se uma isenção de tributação para rendimentos de fonte estrangeira, nomeadamente, rendimentos do trabalho dependente e independente, prediais, mais-valias, juros, dividendos, bem como outros rendimentos de capitais, desde que o Estado da fonte do rendimento tenha o direito a tributar, ao abrigo de um Acordo de Dupla Tributação (ADT) ou que esse rendimento tenha sido sujeito a tributação num outro Estado, com o qual não haja ADT e desde que este não conste da lista dos "paraísos fiscais". Os residentes não habituais que obtenham rendimentos do trabalho dependente e independente, resultantes de actividades consideradas como de "elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico", serão sujeitos a tributação a uma taxa especial de 20%. O regime dos residentes não habituais aplica-se aos contribuintes que adquiram residência fiscal em Portugal pela primeira vez em 2009 ou nos anos seguintes e que não tenham tido o estatuto de residente fiscal em Portugal em qualquer dos cinco anos anteriores. Nestas circunstâncias, os contribuintes serão considerados como residentes não habituais com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes. O estatuto de residente não habitual adquire-se com a inscrição dessa qualidade no registo de contribuintes na DGCI. De acordo com as recentes informações disponibilizadas pelas autoridades fiscais portuguesas, os contribuintes que solicitem o seu registo ao abrigo do regime dos residentes não habituais devem provar no momento da inscrição a residência anterior e efectiva tributação no estrangeiro, através de um certificado de residência/declaração de rendimentos, cf. PricewaterhouseCoopers (<http://www.pwc.com/pt/pt/guia-fiscal-2010/IRS/residentes-nao-habituais>).

7 - Para os efeitos do disposto no n.º 6 do artigo 72.º e do n.º 4 do artigo 81.º do CIRS, a Portaria n.º 12/2010 de 7 de Janeiro veio aprovar a tabela de actividades de elevado valor acrescentado que relevam para o regime fiscal do residente não habitual.

8 - I - *A remissão para a legislação fiscal interna dos Estados contratantes constante do artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital não deve ser entendida como uma remissão incondicional.*

II - *O artigo 4.º, n.º 1 da referida Convenção obriga a que a análise da questão da residência seja feita individualmente, pessoa a pessoa, abstraindo da situação familiar do sujeito em causa e estabelece limites à natureza das conexões adoptadas pelas leis dos Estados Contratantes, impondo-se que tais critérios expressem uma ligação efectiva com o território do Estado.*

III - *O critério de "residência por dependência" adoptado no artigo 16.º, n.º 2 do Código do IRS, porque não respeita as limitações convencionais ao conceito de residência que os Estados Contratantes podem adoptar, não é fundamento válido para uma pretensão tributária do Estado português em face de um residente na Alemanha que aí tenha obtido no ano em causa todos os seus rendimentos e que não seja tributado nesse país apenas pelo facto de o Estado alemão ser o Estado da fonte dos rendimentos do trabalho.*

CAPÍTULO I - INCIDÊNCIA

SECÇÃO I - INCIDÊNCIA REAL

Artigo 1.º · Base do imposto

1 - O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente;
Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais;
Categoria E - Rendimentos de capitais;
Categoria F - Rendimentos prediais;
Categoria G - Incrementos patrimoniais;
Categoria H - Pensões.

2 - Os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Anotações

Por Miguel Camelo

Antes de qualquer análise ao CIRS devemos ter a noção de que a tributação visa, por um lado, satisfazer as necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e, por outro, promover a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. A tributação deve, assim, assentar essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, e deve respeitar os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material (*n.º 1 do Artigo 103.º e n.º 1 do Artigo 104.º da CRP e n.º 1 do Artigo 4.º e Artigo 5.º da LGT*). Mais esclarece a CRP, no n.º 1 do Artigo 104.º, que «o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar». Estes artigos orientam e inspiram todo o Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares - que foi introduzido no sistema fiscal Português pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88 de 30 de Novembro¹. O Artigo 1.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares define a incidência geral e apresenta os princípios fundamentais do Imposto.

Assim, de acordo com o n.º 1 deste Artigo,

A - Este Imposto incide sobre:

- A.1 - o valor anual dos rendimentos das diversas categorias
 - Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente (Artigo 2.º)
 - Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais (Artigos 3.º e 4.º)
 - Categoria E - Rendimentos de capitais (Artigos 5.º, 6.º e 7.º)
 - Categoria F - Rendimentos prediais (Artigo 8.º)
 - Categoria G - Incrementos patrimoniais (Artigos 9.º e 10.º)
 - Categoria H - Pensões (Artigo 11.º)

- A.1.1 - mesmo quando proveniente de actos ilícitos

- A.2 - depois de efectuadas as corresponde deduções e abatimentos

B - De acordo com o n.º 2 deste Artigo:

- B.1 - Os Rendimentos
 - B.1.1 - quer em dinheiro

¹ Aprobado em Conselho de Ministros - 20 de Outubro de 1988, Ministro das Finanças - Miguel José Ribeiro Cadilhe, Primeiro-Ministro - Aníbal António Cavaco Silva, Presidente da República - Mário Soares, Promulgado e Referendado em 30 de Novembro de 1988, Entrada em vigor - 1 de Janeiro de 1989

taxas, liquidação, pagamento, obrigações acessórias, fiscalização, garantias e um último conteúdo disposições diversas.

Também não se integrou no Código a matéria habitualmente tratada em capítulo próprio epígrafado «Penalidades», já que se afigurou conveniente consagrar um diploma autónomo à tipificação e sancionamento das infracções às normas reguladoras dos novos impostos sobre o rendimento, com extensão às outras categorias fiscais já existentes, feitas as necessárias adaptações.

21 - No que respeita às garantias dos contribuintes, o Código representa um considerável alargamento das até agora existentes, pois, para além de, na decorrência do princípio expresso no n.º 2 do artigo 268.º da Constituição, assegurar que, sempre que a administração fiscal altere os rendimentos declarados ou, na falta de declaração, proceda à respectiva fixação, serão os interessados notificados dessa decisão, com indicação dos seus fundamentos, a fim de poderem requerer a revisão administrativa ou a impugnação judicial dessa mesma decisão, nos termos do Código de Processo das Contribuições e Impostos, que estabelece diversas outras regras fundamentais. Assim, não só se limitou significativamente o recurso a presunções e se eliminou a possibilidade de a administração fiscal se servir de critérios de razoabilidade para definir o limite de deduções e encargos, como se estabeleceu que a base da determinação do rendimento colectável é a declaração do contribuinte, só podendo proceder-se à fixação administrativa desse rendimento na falta de tal declaração, quando os rendimentos declarados não correspondam aos reais ou se afastem dos presumidos na lei ou haja necessidade de utilizar métodos indiciários. Garantia de especial relevância é ainda a que decorre do alargamento de âmbito do recurso contencioso que agora se consagra, ao admitir-se expressamente que nele passe a poder ser invocada qualquer ilegalidade praticada na determinação do rendimento colectável, bem como a errónea quantificação deste.

22 - Espera-se que o alargamento das bases de incidência, designadamente pela redução do campo dos incentivos fiscais, o melhor cumprimento dos deveres fiscais e sobretudo a aceleração da expansão económica, para que contribuirá a existência de um sistema fiscal dotado de coerência e credibilidade, proporcionem uma perspectiva de estabilidade do nível de receitas.

Não constitui, na verdade, específico objectivo da reforma da tributação do rendimento o aumento do nível da fiscalidade, medido em termos de relação entre as receitas dos impostos e o produto interno - nível que já atinge expressão apreciável em atenção ao grau de desenvolvimento económico do País.

Mas, se outras razões não existissem, designadamente a necessidade de salvaguardar a posição do erário, a própria desproporção existente entre o peso dos impostos indirectos e o dos impostos directos, com a imagem de regressividade do sistema que dela se extrai, desaconselharia a que, no âmbito da reforma, se visasse o decréscimo do nível da fiscalidade directa.

23 - A publicação dos diplomas reguladores das novas categorias no domínio da tributação do rendimento e legislação complementar, incluindo a relativa à revisão do quadro das finanças locais, fica, sem dúvida, a marcar o ponto central da profunda remodelação da fiscalidade portuguesa empreendida na segunda metade da década de 80, num período em que, a par da abertura de novas perspectivas de desenvolvimento e de acesso da população a melhores condições de vida, se enfrenta o desafio da internacionalização da economia e, em particular, da participação no mercado interno para que aceleradamente, caminha a Europa comunitária.

Está, assim, dado um passo importantíssimo na linha da modernização das nossas estruturas fiscais. Mas para além da fase da concepção dos novos modelos e da elaboração normativa, a prosseguir muito em breve com o ajustamento do regime dos impostos sobre transmissões patrimoniais, torna-se indispensável corresponder aos imperativos de aperfeiçoamento da administração e da justiça fiscais, de renovação das mentalidades quanto ao cumprimento dos deveres tributários e de melhoria do relacionamento entre o Estado e os contribuintes; e é da conjugação de todos estes factores que dependerá, em última análise, o êxito da reforma agora finalmente lançada.

- 9) Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;
- 10) A aquisição pelo trabalhador ou membro do órgão social, for preço inferior ao valor do mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal.
- c) Os abonos para falhas devidos a quem, no seu trabalho, tenha de movimentar numerário, na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa;
- d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;
- e) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho, sem prejuízo do disposto no n.º 4;
- f) A quota-parte, acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhias de pesca aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho;
- g) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

4 - Quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

- a) Pela sua totalidade, tratando-se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente;
- b) Na parte que exceda o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

5 - Para efeitos do referido no número anterior, considera-se também criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade com a qual cessaram as relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços, por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respectivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, excepto se as referidas relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50% das vendas ou prestações de serviços efectuadas no exercício.

6 - O regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal.

7 - As importâncias referidas no n.º 4 serão também tributadas pela totalidade quando o sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação total ou parcial nele prevista.

8 - Não constituem rendimento tributável:

a) As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;

b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal ou previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, desde que observados os critérios estabelecidos no artigo 40.º do Código do IRC;

c) As prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal quer por organismo de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

d) As importâncias suportadas pelas entidades patronais com a aquisição de passes sociais a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral.

9 - Para efeitos do disposto no n.º 3) da alínea b) do n.º 3, consideram-se direitos adquiridos aqueles cujo exercício não depende da manutenção do vínculo laboral, ou como tal considerado para efeitos fiscais, do beneficiário com a respectiva entidade patronal.

10 - Para efeitos deste imposto, considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.

11 - Para efeitos da alínea b) do n.º 3, consideram-se rendimentos do trabalhador os benefícios ou regalias atribuídos pela entidade patronal a qualquer pessoa do seu agregado familiar ou que a ele esteja ligada por vínculo de parentesco ou afinidade.

12 - Não constituem rendimentos do trabalho dependente os auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável.

13 - Para efeitos do n.º 10 da alínea b) do n.º 3, presume-se que a viatura foi adquirida pelo trabalhador ou membro do órgão social, quando seja registada no seu nome, no de qualquer pessoa que integre o seu agregado familiar ou no de outrem por si indicada, no prazo de dois anos a contar do exercício em que a viatura deixou de originar encargos para a entidade patronal.

14 - Os limites legais previstos neste artigo serão os anualmente fixados para os servidores do Estado.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Ajudas de Custo - IRS: I - As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma contraprestação do trabalho realizado e daí que não sejam tributadas em sede de IRS.

II - As ajudas de custo atribuídas ao trabalhador têm natureza remuneratória somente na parte em que excedem o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado, atento o disposto no artigo 2.º, n.º 3 do CIRS.

Disposições relacionadas

CIRS: Artigo 24.º, Artigo 25.º; Código do Trabalho, Lei n.º 7/2009, de 12.2, artigo 260.º; Decreto-Lei n.º 106/98, de 24.04.

Jurisprudência

Conceito de trabalho dependente: TCAS, 07-11-2006, Proc. n.º 1099/06.

Abonos para despesas: STA, 12-03-2008, Proc. n.º 1065/07; TCAN, 09.11.2006, Proc. n.º 431/04; TCAN, 15.7.2004, Proc. n.º 12/04; TCAN, 11-11-2004, Proc. n.º 60/04; TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04; TCAN 9.12.04, Proc. n.º 232/04; TCAN, 19-01-2006, Proc. n.º 223/01; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 145/04; TCAS, 21.06.2005, Proc. n.º 195/04; TCAS, 12.9.06, Proc. n.º 1122/03.

Gratificações: TCAN, 26.4.06, Proc. n.º 314/01.

Instruções administrativas

Circular 18, de 19/06/2002 - DSIRS (Subsídio de compensação atribuído a Magistrados Judiciais); Ofício-Circulado 20037, de 07/03/2001 - Direcção de Serviços do IRS (IRS-Importâncias não atribuídas pela entidade patronal);

Bibliografia

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 39-61; Faustino, *IRS, De Reforma em Reforma*, Lisboa, 200, pp. 483-501; e pp. 503-510; Feyo, *Retenção na fonte e rendimentos em espécie*, Fiscalidade, 10, 2002, p. 113; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, p. 310; Saldanha Sanches/Barreira, *O regime actual das stock-options*, Fiscalidade, 7/8, 2001, p. 5; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 55-151; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 52-54.

Artigo 3.º · Rendimentos da categoria B

1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior;
- c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

2 - Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

- a) Os rendimentos prediais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- b) Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- c) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no n.º 1 do artigo 10.º, quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- d) As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício;
- e) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;

- f) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea a) do n.º 1;
- g) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea b) do n.º 1;
- h) Os provenientes da prática de actos isolados referentes a actividade abrangida na alínea a) do n.º 1;
- i) Os provenientes da prática de actos isolados referentes a actividade abrangida na alínea b) do n.º 1.

3 - Para efeitos do disposto nas alíneas h) e i) do número anterior, consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

4 - São excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com os rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS.

5 - Para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.

6 - Os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente ou, não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Acto Isolado: I - Para efeitos de tributação em IRS ao abrigo do disposto no art.º 4.º n.º 2 g) do CIRS (rendimentos por acto isolado de comércio), necessário é que exista uma transmissão de bens de um sujeito para outro da qual resulte a obtenção de lucro ou rendimento e que esse rendimento não seja tributado ao abrigo de outra categoria do IRS.

II - Cabe à Fazenda Pública o ónus da prova da existência do facto tributário, o que quer dizer que, naquele caso concreto, lhe cabe demonstrar a existência do acto isolado de comércio e do lucro ou rendimento obtido (art.º 342.º n.º I do Código Civil).

III - Necessitando a Fazenda Pública da colaboração do contribuinte para demonstrar a existência e quantificação do facto tributário, nomeadamente quanto à enumeração, descrição e preço de custo de aquisição de bens que provou terem sido vendidos pelo contribuinte a uma sociedade comercial e por cuja venda este recebeu 10.000 contos, inverte-se o ónus da prova se o contribuinte culposamente não presta a sua colaboração impossibilitando a prova a cargo da Fazenda Pública.

IV - Tendo o contribuinte sido notificado para, relativamente a um recibo de venda de bens móveis por si efectuada a terceiro, apresentar a descrição desses bens que, não constavam do recibo, bem como do respectivo custo, para efeito de determinação do lucro tributável em IRS, e sendo certo que sem essa colaboração não era possível apurar a matéria tributável, tem de entender-se que o comportamento culposo do contribuinte, que está obrigado a prestar colaboração à Administração Fiscal, impossibilitou a prova desta nos autos.

V - Como tal, passou a caber ao contribuinte o ónus da prova de que a referida venda não constituiu acto isolado de comércio sujeito a IRS categoria C, por dela não ter resultado qualquer lucro ou rendimento, sendo certo que tal prova não foi efectuada, já que continuou a não apresentar os documentos comprovativos da aquisição e outros custos dos referidos bens, limitando-se a alegar que aqueles estavam afectos a seu uso pessoal e familiar.

Bibliografia

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 63-82; Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 24; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 311-313; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007; pp. 153-174; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, p. 54.

Artigo 4.º · Actividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias

1 - Consideram-se actividades comerciais e industriais, designadamente, as seguintes:

- a) Compra e venda;
- b) Fabricação;
- c) Pesca;
- d) Explorações mineiras e outras indústrias extractivas;
- e) Transportes;
- f) Construção civil;
- g) Urbanísticas e exploração de loteamentos;
- h) Actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
- i) Agências de viagens e de turismo;
- j) Artesanato;
- l) Actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório;
- m) Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

2 - Considera-se que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório quando os respectivos custos directos sejam inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida.

3 - Para efeitos do disposto na alínea m) do n.º 1, consideram-se integradas em actividades de natureza comercial ou industrial as agrícolas, silvícolas e pecuárias cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas actividades.

4 - Consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente, as seguintes:

- a) As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- b) Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- c) Explorações de marinhas de sal;
- d) Explorações apícolas;
- e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Loteamento de Terrenos: I - Tendo o impugnante adquirido um terreno que, posteriormente, dividiu em lotes e vendeu, os ganhos obtidos com essas vendas enquadram-se no artigo 4.º, n.º 1 alínea e) do CIRS e não no artigo 10.º, n.º 1 a) do mesmo diploma.

A inércia probatória do contribuinte impede o funcionamento do disposto no art.º 121.º do CPT quanto à dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário. (Ac. STJ 5611/01, de 04/12/2001)

ACTO DE COMÉRCIO-MAIS-VALIAS

(Ac. TCAN: Proc. 00128/02)

IRS - ACTO DE COMÉRCIO-MAIS-VALIAS

(Ac. TCAN Proc. 00010/00)

Por Nina Aguiar

N.º 1

Na versão original do Código do IRS, os rendimentos das fontes aqui abrangidas repartiam-se por três regimes separados: rendimentos de actividades profissionais exercidas de forma independente, rendimentos de actividades comerciais e industriais, e rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias. Esta delimitação, porém, tornou-se e é cada vez mais difícil de traçar na prática, dada a flexibilização da regulação relativa às formas jurídicas do exercício das actividades, acabando por ser o aspecto fiscal a determinar, quase sempre, a opção do sujeito passivo por uma das formas de exercício da sua actividade. Mas é admissível que a alteração, associada à instituição do regime simplificado, tenha tido igualmente objectivos de incremento da receita fiscal e de eficiência do aparelho fiscal, conseguida à custa do sacrifício da tributação real.

N.º 2

No número 2, encontramos o princípio da atracção da categoria B, que faz com que sejam abrangidos nesta categoria, rendimentos provenientes de fontes que em princípio cabem noutras categorias, quando tais rendimentos sejam conexos com a actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola, pecuária ou profissional autónoma (a esta característica Xavier de Basto, *IRS... cit.*, chama o carácter predominante da categoria B). Um exemplo da aplicação desta regra, na jurisprudência do STA, é o acórdão de 8-9-2010, Proc. n.º 339/10: é rendimento da categoria B a indemnização recebida pelo arrendatário de uma loja, na qual exerce uma actividade comercial, paga pelo proprietário da mesma, com o intuito de pôr fim ao contrato de arrendamento. Algumas excepções inicialmente previstas em relação a esta regra foram sendo eliminadas. Uma das mais importantes é a que se refere às rendas provenientes de um contrato de cessão de exploração de um estabelecimento comercial, as quais eram anteriormente tributadas, por previsão expressa, na categoria F, referente a rendimentos prediais, e isto sendo o cedente ou não proprietário do local em que o estabelecimento se encontrava instalado (STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05). Hoje, esta é uma situação que expressamente cai no âmbito da categoria B (n.º 2, al. e).

O n.º 2 faz também cair na categoria B os rendimentos provenientes de actos isolados, quer referentes a actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (al. h), quer referentes a actividade de prestação de serviços (al. i). Dentro dos primeiros, é de destacar o caso das operações de urbanização e loteamento de prédios, seguida da venda do prédio, cujos rendimentos são considerados provenientes de um acto isolado de natureza comercial (entre uma vasta jurisprudência sobre este assunto, pode ver-se o acórdão do TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08).

Disposições relacionadas

CIRS: Artigo 4.º; Artigo 20.º

Jurisprudência

STA, 8-9-2010, Proc. n.º 339/10; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04; STA, 18-06-2003, Proc. n.º 624/03; STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 25-11-2009, Proc. n.º 3134/09; TCAS, 29-05-2007, Proc. n.º 1682/07; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02.

Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20014, de 23/07/1999 - Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos da propriedade intelectual-Revogação da Circular 12/99);

incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, e as respectivas contribuições pagas, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daqueles:

- a) São excluídos da tributação um quinto do rendimento, se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem após cinco e antes de oito anos de vigência do contrato;
- b) São excluídos da tributação três quintos do rendimento, se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem depois dos primeiros oito anos de vigência do contrato.

4 - Para efeitos da alínea b) do n.º 2, consideram-se remunerações derivadas de depósitos à ordem ou a prazo os ganhos, seja qual for a designação que as partes lhe atribuíam, resultantes de contratos celebrados por instituições de crédito que titulam um depósito em numerário, a sua absoluta ou relativa indisponibilidade durante o prazo contratual e a garantia de rentabilidade assegurada, independentemente de esta se reportar ao câmbio da moeda.

5 - Para efeitos da alínea c) do n.º 2, compreendem-se nos rendimentos de capitais o quantitativo dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão dos respectivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença.

6 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, nos casos previstos na alínea q) do n.º 2, o ganho sujeito a imposto é constituído:

- a) Tratando-se de swaps cambiais ou de operações cambiais a prazo, pela diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda ou compra na data futura e a taxa de câmbio à vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo par de moedas;
- b) Tratando-se de swaps de taxa de juro ou de taxa de juro e divisas, pela diferença positiva entre os juros e, bem assim, no segundo caso, pelos ganhos cambiais respeitantes aos capitais trocados.

7 - Havendo lugar à cessão ou anulação de um swap ou de uma operação cambial a prazo, com pagamento e recebimento de valores de regularização, os ganhos respectivos constituem rendimento para efeitos da alínea q) do n.º 2.

8 - Estando em causa instrumentos financeiros derivados, o disposto no n.º 10 do artigo 49.º do Código do IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, para efeitos de IRS.

9 - No caso de cessões de crédito previstas na alínea a) do n.º 2, o rendimento sujeito a imposto é constituído pela diferença positiva entre o valor da cessão e o valor nominal do crédito.

10 - Revogado

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Mais-Valias: I - À luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal. (Ac. STA, de 02/06/2010 Proc. n.º 0998/09)

Por Nina Aguiar

N.º 1

O n.º 1 contém uma definição geral de rendimentos de capital. Os aspectos mais relevantes desta definição residem em se ligar o conceito de rendimentos de capital a "elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária", de os mesmos rendimentos poderem derivar da titularidade de tais elementos, direitos ou situações, mas também da respectiva modificação, transmissão ou cessação, e finalmente de se contemplar quer uma proveniência directa quer uma proveniência indirecta dos rendimentos em relação àquelas situações.

N.º 2

O n.º 2 contém uma enumeração não exaustiva dos rendimentos de capital, os quais podem ser agrupados nas seguintes categorias: Juros (remuneratórios), lucros distribuídos, juros de mora, rendimentos de outros títulos mobiliários, rendimentos de propriedade intelectual ou industrial, rendimentos provenientes de activos intangíveis, rendimentos provenientes de contratos de seguro e afins.

Juros remuneratórios: Quanto aos juros (remuneratórios), eles podem ter origem, sempre a título exemplificativo, em mútuo (art. 1142.º Cod. Civ.), abertura de crédito (contrato atípico), reporte (art. 477.º Cod. Com.), contrato de depósito (art. 407.º Cod. Com.), conta corrente (art. 334.º Cod. Com.), suprimentos (artigo 243.º Cod. Soc. Com.), abonos ou adiantamentos. O contrato de suprimento é amplamente utilizado na prática comercial. Tem duas características que o tornam particularmente flexível, sendo uma a de não se exigir para ele qualquer forma especial nem qualquer requisito formal (não tem sequer de estar previsto no contrato de sociedade), e outra a de não existir em relação a ele uma presunção de juros, ao contrário do que acontece com o mútuo comercial. Esta segunda questão torna-se fulcral no plano fiscal, pois se o contrato não puder ser considerado como suprimento, então ele será qualificado como mútuo mercantil (por se destinar a acto mercantil) e procederá em relação a ele uma presunção de juros. Para distinguir o contrato de suprimento do mútuo, o aspecto fundamental é o seu carácter de permanência (TCAS, 29-06-2004, Proc. n.º 05097/01), aspecto que, contudo, carece ainda de definição. Os "abonos ou adiantamentos" referidos correspondem a um alargamento residual do conceito de suprimento. Quanto ao valor atribuído em resultado da partilha em caso de liquidação de sociedade, assinala-se que nem todo o produto da partilha é sempre considerado rendimento de capital. Da conjugação do artigo 10.º, n.º 1, b) do CIRS com o artigo 81.º do CIRCI, há que proceder a uma separação, quanto a tal valor, à parte que forma rendimento de capital e à parte que forma uma mais-valia.

Juros de mora: Quanto aos juros de mora, apenas são tributados os juros de mora relacionados com créditos pecuniários. Uma questão que se coloca a respeito dos juros de mora é a de saber se todos os juros de mora são tributados, independentemente de ser ou não tributável a prestação principal, questão que pode colocar-se, v.g, a propósito das indemnizações. As indemnizações tributadas são as elencadas no artigo 9.º, além das indemnizações por cessação do contrato de trabalho, previstas no artigo 2.º. Todas as indemnizações que não se subsumam nestas duas previsões, são indemnizações não sujeitas a tributação. O STA (STA, 10.5.00, Proc. n.º 24936) já teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão, declarando que "os juros de mora devidos por atraso no pagamento de indemnização fundada em responsabilidade civil extracontratual são considerados como rendimento de capitais". Porém o Tribunal Constitucional (TC de 12.7.2004) considerou também por sua vez que "É inconstitucional a tributação dos juros de mora por atraso no pagamento de indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual na medida em que se destinem a compensar a desvalorização monetária do capital devido".

Disposições relacionadas

Artigos 9.º; 10.º, n.º 1. b) CIRS; Artigo 81.º CIRCI.

Jurisprudência

Juros de mora: TC, 12-7-04, Proc. n.º 154/2004;

Juros decorridos: STA, 08-10-2003, Proc. n.º 1100/03; STA, 22-09-2004, Proc. n.º 01481/03;

Suprimentos: TCAS, 29-06-2004, Proc. n.º 05097/01; TCAN 10-02-2005, Proc. n.º 481/04;

Indemnizações: STA, 10.5.00, Proc. n.º 24936;

Artigo 9.º - Rendimentos da categoria G

1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

- a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;
- b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
- c) Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
- d) Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária.

2 - *Revogado*

3 - São igualmente considerados incrementos patrimoniais aqueles a que se refere o n.º 5 do artigo 89.º-A da lei geral tributária.

4 - Os incrementos patrimoniais referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do presente artigo constituem rendimento do ano em que são pagos ou colocados à disposição.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Concursos e Sorteios - Prémio em Espécie: I - Os prémios em espécie atribuídos em concursos e sorteios estão sujeitos a IRS.

II - A tributação destes rendimentos ocorre por retenção na fonte a título definitivo com carácter liberatório, nos termos do artigo 74.º do CIRS.

III - Tal retenção cabe à entidade organizadora do concurso ou sorteio que deduzirá, nos termos do artigo 94.º do CIRS, a importância correspondente ao rendimento sujeito a tributação.

IV - O prémio pago que é entregue ao beneficiário corresponde ao valor líquido de IRS.

V - Mostra-se devidamente fundamentada a correcção quando ao seu destinatário se dá a conhecer o itinerário cognoscitivo e valorativo subjacente, enunciando as razões de facto e de direito que a motivaram, qualificando e quantificando o facto tributário. (Ac. STA, de 07/03/2007, proc. n.º 0498/06)

Manifestações de Fortuna - Fixação da Matéria Colectável: I - Tem lugar avaliação indirecta da matéria tributável quando o contribuinte evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela que consta do n.º 4 do art. 89.º-A da LGT.

II - Quando se prova a existência de uma das manifestações de fortuna dos tipos aí previstos, cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas não é rendimentos sujeitos a declaração em sede de IRS.

III - Demonstrando-se que os rendimentos declarados em sede de IRS acrescidos de empréstimos contraídos pelo sujeito passivo totalizam valor superior ao das manifestações de fortuna, deve entender-se que foi feita a prova exigida pelos n.ºs 3 e 4 do art. 89.º-A da LGT e que, por isso, não pode efectuar-se a avaliação indirecta da matéria tributável nos termos aí indicados. (Ac. STA, de 27 de Maio de 2009, Proc. n.º 0403/09)

Por João Sérgio Ribeiro

1 - O artigo 9.º constitui uma evidência de que com a introdução do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a concepção de rendimento que passou a dominar foi a do *incremento patri-*

monial ou *rendimento acréscimo*. Isso sem prejuízo de esta disposição não ter assumido imediatamente o conteúdo que tem hoje quando foi instituído o IRS, pois a categoria dos incrementos patrimoniais resultou da fusão de duas categorias distintas, a categoria G (mais-valias) e a I (outros rendimentos).

Previamente à introdução do Código do IRS a concepção de rendimento que dominava era a da *teoria da fonte* ou do *rendimento produto*, nos termos da qual rendimento correspondia tão-só ao fluxo de bens avaliável pecuniariamente que advinha, de forma reiterada, de uma fonte produtiva durável, designadamente o trabalho e património. Era esta a ideia que estava na base da tributação de tipo cedular, de que ainda existem reminiscências na estrutura do Código do IRS. Com a alteração de paradigma passa a ser considerado rendimento qualquer acréscimo de património que ocorra na esfera do sujeito passivo, independentemente de ter origem numa fonte produtiva durável ou não, e de ser previsível ou inesperado. É precisamente através do artigo 9.º que é posta em prática tal concepção de rendimento, dado que através dessa disposição passam a ser tipificadas expressões de rendimento que não são susceptíveis de ser reconduzidas às demais categorias que, como se salientou, têm como referência uma fonte produtiva de rendimento precisa, identificada e estável. O artigo de que cuidamos funda, por consequência, uma categoria residual agregadora de expressões de rendimento sem qualquer homogeneidade, que têm apenas como nota comum o não quadrarem com as categorias tradicionais.

2 - Apesar de este artigo ter como referência a tributação dos incrementos patrimoniais, por uma questão prática e eventualmente técnica, não cobre qualquer incremento patrimonial que ocorra na esfera do sujeito passivo, mas apenas os que estão nele previstos.

Essa nota concretiza-se desde logo com as mais-valias que são tributadas apenas quando correspondam às situações previstas no artigo 10.º, e também com uma enumeração taxativa de alguns incrementos patrimoniais devidamente previstos.

As mais-valias correspondem a um parte importante dos incrementos patrimoniais constantes do artigo 9.º, o que justifica que se autonomizem, em termos de regime, dentro dos demais incrementos patrimoniais. Essa autonomização é concretizada pelo facto de serem tratadas de forma independente, designadamente quanto à possibilidade de serem feitas deduções específicas, o que não acontece com os restantes incrementos. Relativamente aos demais incrementos patrimoniais temos na alínea b) uma referência às indemnizações que por regra estão sujeitas à tributação, havendo, no entanto, excepções. O primeiro grupo de excepções compreende as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas por certas entidades públicas ou ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente.

Outro grupo de excepções ocorre quando é feita a prova dos danos que se pretendem ressarcir. Relativamente aos danos não patrimoniais, designadamente a reparação de ofensas à honra, ao bom-nome, o desgosto, entre outros, exige-se que a indemnização seja fixada por uma decisão judicial ou arbitral ou então que resulte de um acordo homologado judicialmente. No caso dos danos emergentes, parece haver uma menor exigência, bastando uma simples comprovação do dano.

Todas as situações de indemnização fora das acabadas de referir, incluindo as que têm a ver com a reparação de lucros cessantes, isto é, a compensação dos benefícios que deixaram de ser auferidos em consequência da lesão, são susceptíveis de tributação.

A alínea c) refere-se a importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência. Independentemente de esta obrigação poder ter subjacente uma actividade susceptível de enquadramento noutra categoria, entendeu o legislador que a natureza destes rendimentos é mais consentânea com o teor dos rendimentos que fazem parte dos incrementos patrimoniais, dado o seu carácter esporádico e pela circunstância de a sua ligação a uma determinada actividade ser apenas circunstancial. Isto é, o rendimento que se auferir tem a ver com um facto distinto do desenvolvimento de uma qualquer actividade passível de ser reconduzida a uma determinada categoria.

3 - Nas alíneas d) e no n.º 3 tem-se em vista a recondução à categoria dos incrementos patrimoniais das manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados. O enquadramento dos rendimentos determinados com base nesses mecanismos na categoria dos incrementos patrimoniais é perfeitamente justificado, dado que esses instrumentos têm como aspecto dominante, sendo inclusive um dos pressupostos da sua aplicação, o desconhecimento da sua origem, invalidando, portanto, a referência a uma qualquer

4 - Para efeitos do disposto no número anterior, e desde que devidamente identificados pelo número fiscal de contribuinte na declaração de rendimentos, consideram-se dependentes:

- a) Os filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados, bem como os menores sob tutela;
- b) Os filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos a quem incumbe a direcção do agregado familiar, que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11.º ou 12.º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior;
- c) Os filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não auferam rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado.

d) *Eliminada*

5 - O disposto no número anterior não prejudica a tributação autónoma das pessoas nele referidas excepto se, tratando-se de filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados, bem como de menores sob tutela, a administração dos rendimentos por eles auferidos não lhes pertencer na totalidade.

6 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 9 do artigo 78.º, as pessoas referidas nos números anteriores não podem fazer parte de mais do que um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos.

7 - A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - O conceito de pessoas singulares abrange as empresas individuais, o EIRL e os membros de pessoas colectivas sujeitas ao regime da transparência fiscal nos termos do artigo 6.º do CIRC.

2 - A existência de agregado familiar determina que a obrigação de imposto seja calculada em função do conjunto dos rendimentos das pessoas que o compõem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção. Nos termos do n.º 2 do art.º 1671.º do Código Civil, a direcção da família pertence a ambos os cônjuges. Daqui se retirando que pode não existir qualquer relação entre a titularidade de rendimentos e a obrigação do imposto. Realce-se que o tema da "unidade familiar" enquanto "unidade fiscal" foi amplamente debatido a nível internacional, especialmente nas décadas de 70 e 80 do séc. XX. Nesse debate não deixaram de ser contempladas considerações diversas de carácter ideológico relativas ao papel da família como "cédula fundamental da sociedade". Saliente-se, ainda, que na maioria dos países desenvolvidos, a evolução recente vai no sentido da tributação separada (a propósito da polémica entre a tributação conjunta e a tributação separada do agregado familiar, é de referir que em Espanha a tributação conjunta foi considerada inconstitucional pelo Tribunal Constitucional, através da Sentença n.º 45/1999, de 20 de Fevereiro).

3 - Os n.ºs 2 e 5 deste artigo são expressão do que vem consagrado na alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º e no n.º 1 do artigo 104.º da CRP que implica a proibição de discriminações desfavoráveis dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou sem filhos, e a não imposição pelo legislador da utilização do instrumento fiscal (benefícios fiscais) para o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família, cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Janeiro 2010. V. também o n.º 3 do artigo 6.º da LGT.

4 - Em consequência do disposto no n.º 2 do presente artigo, deve ser apresentada uma única declaração de rendimentos, nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 59.º do CIRS. *"O quociente conjugal estabelecido no artigo 69.º do CIRS, técnica vulgarmente designada de splitting, embora não constitua uma imposição da nossa Constituição, apresenta-se, na medida em que neutraliza fiscalmente o casamento, como uma das vias possíveis de concretização da exigência constitucional que proíbe que os casados sejam prejudicados face aos solteiros ou unidos de facto. Já merece censura constitucional a insuficiente consideração pelo nosso ordenamento jurídico-fiscal dos encargos com os filhos e outros dependentes pelo CIRS e, bem assim, a discriminação dos unidos de facto face a casados, já que, enquanto os primeiros podem optar pela tributação conjunta ou manterem-se na tributação separada, os segundos estão obrigados à tributação conjunta", cf. José Casalta Nabais, Direito Fiscal, 5.ª edição, Almedina, Janeiro 2010.*

5 - Sobre o conceito de residência v. notas ao artigo 16.º do CIRS.

6 - Sobre rendimentos obtidos em território português v. notas ao artigo 18.º do CIRS.

7 - A Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011) introduziu a obrigatoriedade da identificação dos dependentes na declaração de IRS, através do número fiscal de contribuinte, para efeitos da aplicação das correspondentes deduções à colecta e benefícios fiscais.

8 - Os filhos, adoptados e enteados maiores, entre os 18 e 25 anos, que, no ano a que respeita o imposto, cumpriam serviço militar ou serviço cívico, deixam de ser considerados dependentes, deixando assim, igualmente, de integrar o agregado familiar do sujeito passivo.

9 - Os menores que contraíam casamento deixam de poder fazer parte do agregado familiar, já que se tornam emancipados, nos termos do disposto no artigo 132.º do CC.

10 - Sobre o conceito de dependente v. Ofício-Circulado 20001 de 29/01/1999.

11 - Pelo imposto liquidado relativamente aos rendimentos do agregado familiar - neste caso, a unidade fiscalmente relevante - são sujeitos passivos, solidariamente responsáveis pelo pagamento do IRS, as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado, ainda que a dívida de imposto não resulte de rendimentos por si auferidos.

12 - Sobre responsabilidade dos cônjuges por dívidas de imposto v. Acórdão do TCAN de 13/11/2008 - Proc. n.º 00470/05.OBEBRG; Acórdão do TCAS de 19/01/2011 - Proc. n.º 04438/10.

13 - No caso de sujeitos separados de facto, pode cada um dos cônjuges apresentar a respectiva declaração dos seus rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo, regime que resulta do n.º 2 do artigo 59.º do CIRS. Nesta situação, os abatimentos e as deduções à colecta são consideradas, em regra, em meta-de das permitidas aos sujeitos passivos casados [artigo 59.º, n.º 2, al. a)]. Para efeitos de aplicação das taxas, não se aplica o quociente conjugal [artigo 59.º, n.º 2, al. b)] e cada um dos cônjuges terá direito à dedução pessoal respectiva prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º [artigo 59.º, n.º 2, al. c)].

14 - Sobre a impossibilidade de assinatura de um dos cônjuges da declaração de rendimentos v. Ofício-Circular X-1/93, de 28 de Janeiro da Direcção de Serviços do IRS.

15 - *I - O IRS é um imposto que incide sobre o valor anual dos rendimentos empresariais e profissionais, ficando sujeitos a esse imposto o agregado familiar constituído pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoa e bens e seus dependentes, bem como podem optar pelo seu regime de tributação as pessoas que vivam em união de facto e que preencham os pressupostos da lei respectiva (cfr art.ºs 1.º, n.º 1, 3.º, n.ºs 2 e 3, 14.º do CIRS)*

N.º 3

A noção de agregado familiar acolhida é restrita. Abrange apenas os cônjuges ou membros de união de facto (artigo 14.º), os pais, biológicos ou adoptivos, padrastos, madrastas, e tutores, e os respectivos filhos, enteados e os sujeitos a tutela.

Disposições relacionadas

Artigos 14.º, 15.º, 16.º, 17.º, 17.º-A, 18.º e 19.º do CIRS.

Jurisprudência

Prova do casamento: STA, 30-11-2010, Proc. n.º 0572/10.

Agregado familiar: TCAN, 01-07-2004, Proc. n.º 14/04.

Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20001, de 29/01/1999 - Direcção de Serviços do IRS (Interpretação do Art.º 14.º, n.º 1 da alínea b) conjugado com o disposto no n.º 7 do mesmo artigo. Conceito de dependente).

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 23-30; Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 33-36; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 290-291; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999.

Artigo 14.º · Uniões de facto

1 - As pessoas que vivendo em união de facto preencham os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2 - A aplicação do regime a que se refere o número anterior depende da identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respectiva declaração de rendimentos.

3 - No caso de exercício da opção prevista no n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - A lei respectiva a que alude o n.º 1 deste artigo é a Lei n.º 7/2001 de 11 de Maio, com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 23/2010 de 30 de Agosto, e que adopta medidas de protecção às uniões de facto.

2 - A união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 7/2001 de 11 de Maio. Assim, a opção pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens depende da verificação de dois pressupostos: desde logo, a identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período de dois anos; por outro lado, a assinatura conjunta da respectiva declaração de rendimentos. Resulta igualmente do normativo que as excepções impeditivas da atribuição de direitos ou benefícios fundados na união de facto previstas no artigo 2.º da Lei n.º 7/2001 de 11 de Maio são aqui aplicáveis.

II - Não obstante constar do comprovativo da declaração modelo 3 de IRS que os sujeitos passivos são casados, fixado no probatório que tal estado civil não corresponde à realidade e que os mesmos não viveram em economia comum, o impugnante não pode como tal ser considerado, sendo, em consequência, anulado o acto de liquidação do imposto.

III - O casamento, enquanto facto sujeito a registo civil obrigatório, apenas pode ser provado por documento autêntico [art.ºs 1.º, al. d), 3.º, 4.º e 50.º do CRC]; todavia, a prova do facto negativo (não celebração do casamento) pode ser objecto de prova testemunhal. - Acórdão do STA de 30/11/2010 - Proc. n.º 0572/10.

16 - 1) O domicílio fiscal dos sujeitos passivos é o local da residência habitual, sendo de presumir, no caso dos contribuintes casados, que a residência habitual é a do agregado familiar, isto é, a residência de família adoptada de comum acordo. 2) Não tendo o contribuinte demonstrado ter dado conhecimento à AF, da alteração do seu domicílio fiscal, em decorrência da dissolução do seu casamento, é de considerar válida e eficaz a notificação da liquidação do imposto endereçada ao domicílio fiscal correspondente à residência de família, que constituiu o casal. - Acórdão do TCAS de 18/12/2008 - Proc. n.º 02479/08.

17 - I - A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.

II - Sendo um cidadão português sujeito na Alemanha a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente por ter aí a sua residência e sendo esse o seu único rendimento, deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.

III - Assim, é afastado em relação àquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRIS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo». - Acórdão do STA de 08/07/2009 - Proc. n.º 0382/09.

Por Nina Aguiar

N.º 1

O n.º 1 diz-nos que ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que não residindo, aqui obtenham rendimento. Quanto às primeiras, obviamente, só ficam sujeitas verdadeiramente a IRS as pessoas singulares que residam em território português e auferam rendimentos tributáveis neste imposto. Aparte este aspecto, da disposição resulta que existem duas categorias de sujeitos passivos de IRS: os residentes e os não residentes. Os primeiros tributam por todo o seu rendimento (vinculação pessoal e tributação pelo rendimento mundial). Os segundos tributam apenas pelo rendimento obtido no território português (vinculação territorial de carácter real). O artigo 16.º estabelece os critérios que determinam a condição de residente. O artigo 18.º define os critérios com base nos quais se determina o local da obtenção dos rendimentos.

N.º 2

O n.º 2 contém ao mesmo tempo uma regra de incidência objectiva e outra de incidência subjectiva. Existindo agregado familiar, o imposto incide sobre o conjunto dos rendimentos obtidos pelo agregado familiar (regra de incidência objectiva). Opta-se aqui pela tributação conjunta dos rendimentos do agregado familiar. Os sujeitos passivos, pelo conjunto dos rendimentos obtidos pelo agregado familiar, são as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar. Significa esta regra que quando haja rendimentos auferidos por um dependente, esses rendimentos, em princípio, são tributáveis sendo sujeitos passivos não o dependente que os auferir mas as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar. Sobre a direcção do agregado familiar, do artigo 1671º n.ºs 1 e 2 do Código Civil extrai-se que a direcção da família cabe a ambos os cônjuges. A regra é transponível para o plano da aplicação da lei fiscal, o que no entanto só é válido para as situações em que exista matrimónio (TCAN, 01-07-2004, Proc. n.º 14/04). Nos casos de união de facto, no entanto, por analogia, poderá sustentar-se que a direcção do agregado familiar pertence a ambos os membros dessa união, e não se vê como possa sustentar-se solução diferente.

3 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é o local da sua residência habitual, sendo obrigatória a comunicação do domicílio à administração tributária; aliás, a mudança de domicílio fiscal do sujeito passivo é ineficaz (e portanto inoponível) enquanto não for comunicada, regime que resulta do disposto nos números 1 a 3 do artigo 19.º da LGT.

4 - O facto de a Lei n.º 7/2001 de 11 de Maio não prever a comunicabilidade das dívidas dos unidos de factos determinou a necessidade de consagrar o n.º 3 deste artigo.

5 - No caso de sujeitos separados de facto, pode cada um dos cônjuges apresentar a respectiva declaração dos seus rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo (artigo 59.º, n.º 2). Nesta situação, os abatimentos e as deduções à colecta são consideradas, em regra, em metade das permitidas aos sujeitos passivos casados [artigo 59.º, n.º 2, al. a)]. Para efeitos de aplicação das taxas, não se aplica o quociente conjugal [artigo 59.º, n.º 2, al. b)] e cada um dos cônjuges terá direito à dedução pessoal respectiva prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º [artigo 59.º, n.º 2, al. c)].

6 - I - *Tendo a autoridade fiscal Francesa informado que não considerava o impugnante como residente em França para efeitos de dupla tributação já que apesar de o mesmo se encontrar ao serviço de empresa francesa exercer o seu trabalho durante o ano de 1995 quer em Singapura quer na Tunísia o impugnante só poderá ser tributado em Portugal em IRS se pela lei portuguesa for considerado naquele mesmo ano residente em Portugal.*

II - *Apesar de a Lei fiscal e as leis sobre as uniões de facto e sobre as pessoas que vivam em economia comum - artigo 14-A do CIRS e Leis n.ºs 6/2001 e 7/2001 alargarem a tais situações a aplicação do regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens tais normas não se aplicam ao caso dos autos por serem normas posteriores que versam sobre a incidência do IRS e não terem efeito retroactivo nem carácter interpretativo e não serem susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.*

III - *Todavia o impugnante não pode deixar de ser considerado residente em território português e como tal sujeito passivo de IRS já que durante o ano de 1995 permaneceu em Portugal por menos de 183 dias e em 31 de Dezembro de 1995 dispunha em Melgaço de habitação em condições de fazerem, supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.*

IV - *A condição de emigrante do impugnante e o facto de durante o período de férias o impugnante aí habitar aliado ao facto de aí habitarem durante todo o ano a mulher com quem o mesmo vive em união de facto bem como a filha de ambos mais corroboram senão demonstram cabalmente tal intenção.* - Acórdão do TCAN de 16/06/2005 - Proc. n.º 00307/01

Por Nina Aguiar

A união de facto encontra-se prevista regulada pela Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, republicada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto. Esta Lei procura criar condições de tratamento igualitário entre as pessoas casadas e as que vivem em união de facto. Nesta medida, o artigo 14.º do CIRS contém, *prima facie*, uma desigualdade de tratamento entre as pessoas casadas e as que vivem em união de facto, já que para as primeiras vigora, obrigatoriamente, a regra da tributação conjunta dos rendimentos, enquanto para as pessoas membros de união de facto essa regra não existe, constituindo antes uma opção.

Disposições relacionadas

Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, republicada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto.

Jurisprudência

STA, 30-11-2010, Proc. n.º 0572/10; TCAS, 07-04-2011, Proc. n.º 4550/11.

Doutrina

Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 33-36; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 290-291.

Artigo 15.º - Âmbito da sujeição

1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - Nos termos do n.º 1 do artigo 5.º da CRP, Portugal abrange o território historicamente definido no continente europeu e os arquipélagos dos Açores e da Madeira (quanto a estes ver notas ao artigo 17.º do CIRS). Do território nacional fazem parte ainda as águas territoriais, a zona económica exclusiva e os direitos de Portugal aos fundos marinhos contíguos, que são definidos por lei, nos termos do n.º 2 do artigo 5.º da CRP. A Lei n.º 33/77 de 28 de Maio fixa a largura e os limites do mar territorial e estabelece uma zona económica exclusiva de 200 milhas do Estado Português. Nos termos do mesmo diploma, estão excluídos da soberania estadual o espaço exterior, o espaço aéreo internacional, o alto mar, a área (leito do mar, fundos marinhos e seu subsolo além dos limites da jurisdição nacional) e a Antárctica, que são tidos como património da humanidade, *res communis* ou *res omnium*.

2 - As pessoas singulares residentes são tributadas segundo o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*worldwide income principle*), nos termos do n.º 1 deste artigo, que impõe aos sujeitos passivos singulares residentes a tributação, nos termos deste código, da totalidade dos seus rendimentos, independentemente de a sua fonte ser nacional ou estrangeira. Diz-se, por isso, tratar-se de uma obrigação de âmbito pessoal - Princípio da Residência - tratando-se de residentes, a obrigação fiscal é integral. O princípio da residência em matéria fiscal, prende-se com o facto dos Estados quererem tributar os seus residentes por todos os seus rendimentos, independentemente da sua fonte ser nacional ou estrangeira, donde resulta que os contribuintes que sejam considerados residentes num determinado Estado serão tributados nesse Estado por todos os seus rendimentos, incluindo os rendimentos obtidos no estrangeiro - obrigação mundial ilimitada dos residentes (tributação do rendimento global do contribuinte, sem ter em conta as suas origens e as fronteiras). O fundamento principal subjacente a este princípio e que legitima a tributação pelo Estado da residência é a equidade, fundamentalmente no caso dos impostos que operem através de taxas progressivas, ou seja, faz sentido, nestes casos, que os contribuintes que sejam considerados residentes num determinado território sejam tributados também pelos rendimentos obtidos no estrangeiro a fim de lhes ser aplicada a taxa correspondente à sua efectiva capacidade contributiva. Acresce que, entre outros argumentos que poderiam ainda ser invocados, se um contribuinte reside num determinado Estado, beneficiará aí, em princípio, dos serviços e equipamentos públicos, logo, fará também sentido que esse Estado (Estado da residência) obtenha as competentes receitas fiscais.

3 - As pessoas singulares não residentes são tributadas segundo o princípio da territorialidade, nos termos do n.º 2 deste normativo, segundo o qual os estados exercem a sua jurisdição fiscal sobre todos os bens, pessoas e transacções conectados com o seu território, cfr. Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010

4 - Diz-se, por isso, tratar-se de uma obrigação real - Princípio da Fonte - serão tributados apenas os rendimentos que se considerem aqui obtidos, isto é, em princípio, os que resultarem de uma fonte situada em território nacional. O princípio da fonte tem subjacente o facto de os Estados quererem tributar os rendimentos obtidos no interior dos seus territórios independentemente dos titulares dos rendimentos serem considerados residentes ou não nesses territórios, o que conduz a que os contribuintes que sejam considerados não residentes num determinado território, sejam tributados apenas pelos rendimentos nele obtidos, ou seja, apenas quando a fonte dos rendimentos se situe nesse território - obrigação limitada dos não residentes (tributação dos contribuintes limitada aos rendimentos produzidos no território). A adopção do princípio da fonte, como é óbvio, é também legítima em virtude de os rendimentos terem tido a sua origem num determinado Estado (Estado da fonte), geralmente consumindo-se os recursos aí existentes e beneficiando-se aí também, embora em casos mais restritos, dos serviços e equipamentos públicos.



5 - Conforme se depreende do exposto anteriormente, ambos os princípios - o da residência e o da fonte - podem considerar-se válidos, dependendo sobretudo do tipo de rendimentos em causa. Porém, os conflitos entre as pretensões do Estado da fonte e do Estado da residência irão gerar vários constrangimentos, designadamente situações de dupla tributação internacional, o que de resto visam resolver as Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. Igualmente, segundo a lei interna de cada Estado, pode dar-se o caso de um sujeito passivo ser considerado residente em dois Estados, pelo que em matéria concorrência de jurisdições fiscais na tributação de rendimento é muito útil consultar a convenção modelo da OCDE e as Convenções sobre Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português, disponíveis no sítio electrónico do Ministério das Finanças (www.portaldasfinancas.gov.pt), que se destinam a neutralizar a dupla tributação internacional, tomando ainda em linha de conta que o CIRS, no artigo 81.º estabelece o mecanismo de crédito de imposto referente a rendimentos obtidos no estrangeiro.

Por Nina Aguiar

Existem duas categorias de sujeitos passivos de IRS: os residentes e os não residentes. Os primeiros tributam por todo o seu rendimento (vinculação pessoal e tributação pelo rendimento mundial). Os segundos tributam apenas pelo rendimento obtido no território português (vinculação territorial de carácter real). O artigo 16.º estabelece os critérios que determinam a condição de residente. O artigo 18.º define os critérios com base nos quais se determina o local da obtenção dos rendimentos.

Disposições relacionadas

Artigos 16.º, 17.º, 17.º-A, 18.º e 19.º do CIRS.

Jurisprudência

STA, 08-07-2009, Proc. n.º 0382/09; STA, 25-03-2009, Proc. n.º 068/09.

Doutrina

Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2003, pp. 509-511; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 13-23; Leite de Campos/Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra, 1997, pp. 286-293; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999.

Artigo 16.º · Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º.

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º.

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - O conceito de residência definido internamente assenta numa definição muito ampla e que por vezes choca com o estabelecido em legislações estrangeiras, gerando-se por vezes situações de dupla residência que terão que ser resolvidas, ou pela via das normas convencionais, no caso de poder ser aplicável à situação uma Convenção sobre Dupla Tributação, de forma a chegar-se apenas a uma única residência, ou pela via da eliminação unilateral da dupla tributação.

2 - A permanência em território por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados levanta inúmeras dificuldades relacionadas com a demonstração do facto que incumbe à Administração Fiscal (artigo 74.º n.º 1 da LGT), atenta a liberdade de circulação e abolição de fronteiras no espaço comunitário.

3 - O n.º 2 deste normativo estabelece uma presunção relativa, ou *iuris tantum*, que pode ser ilidida mediante a prova a que alude o n.º 3; a possibilidade de afastar a presunção legal só foi introduzida pela Lei n.º 60-A/2005 de Dezembro, destinando-se a combater o que se configurava em certa medida como um abuso de conexão (*excess of jurisdiction*), na medida em que frequentemente o Estado Português pretendia tributar rendimentos sem qualquer conexão razoável, com o pretexto da residência em território português do cônjuge do sujeito passivo emigrante, atento o princípio da tributação unitária do agregado familiar. Assim, o cônjuge não residente pode afastar a regra de tributação conjunta do n.º 2, desde que efectue prova da

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 4 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 10.º; art.º 44.º; art.º 47.º; art.º 65.º.

Artigo 30.º · Actos isolados

A determinação do rendimento tributável dos actos isolados está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, conforme resulta do disposto no artigo 28.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Víctor Duarte

Consideram-se rendimentos provenientes da prática de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada (cfr. art.º 3.º n.º 3), podendo referir-se às seguintes actividades:

- a) Qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária [cfr. art.º 3.º n.ºs 1 alínea a) e 2 alínea h)];
- b) Qualquer actividade de prestação de serviços exercida por conta própria, designadamente de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias [cfr. art.º 3.º n.ºs 1 alínea b) e 2 alínea i)].

A Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010), introduziu significativas alterações ao tratamento dos actos isolados em sede de IRS, quer em termos de delimitação conceptual (na medida em que a sua caracterização deixou de depender da sua imaterialidade relativamente aos restantes rendimentos do sujeito passivo), quer quanto às formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais deles provenientes.

Ainda que considerados rendimentos empresariais e profissionais, o legislador sempre entendeu - na redacção anterior à Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010) - subtraí-los a qualquer das formas de determinação do rendimento tributável previstas no art.º 28.º (regime simplificado ou contabilidade organizada), sendo dedutíveis apenas os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção dos rendimentos brutos, até à sua concorrência, com as limitações previstas no art.º 33.º.

Porém, nos anos de 2010 e seguintes, a respectiva determinação encontra-se sujeita aos regimes simplificado ou de contabilidade organizada, conforme o que resultar do disposto no art.º 28.º.

Como é evidente, este novo enquadramento legal acarreta obrigações acessórias a que os titulares de rendimentos empresariais e profissionais provenientes da prática de actos isolados não se encontravam anteriormente sujeitos - v.g. obrigações contabilísticas (cfr. art.º 117.º), no caso de ficarem abrangidos pelo regime de contabilidade organizada. Mantém-se, contudo, a dispensa de escrituração dos livros de registo a que se refere o art.º 116.º n.º 1 na determinação do rendimento tributável dos actos isolados no regime simplificado de tributação (cfr. n.º 5 do mesmo normativo).

Outrossim, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012), revogou o n.º 3 do art.º 115.º, eliminando a dispensa de passar recibo em modelo oficial e de emitir factura (ou documento equivalente) por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas [cfr. art.º 115.º, n.º 1, alíneas a) e b)]. Contudo, mantém-se inalterada a dispensa de apresentação das declarações de início e, obviamente, de alterações e cessação de actividade (cfr. art.º 112.º), uma vez que estas pressupõem o exercício de actividades empresariais e profissionais com carácter habitual e reiterado.

Outrossim, a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (OE 2012), revogou o n.º 3 do art.º 115.º, eliminando a dispensa de passar recibo em modelo oficial e de emitir factura (ou documento equivalente) por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas [cfr. art.º 115.º n.º 1 alíneas a) e b)]. Contudo, mantém-se inalterada a dispensa de apresentação das declarações de início e, obviamente, de alterações e cessação de actividade (cfr. art.º 112.º), uma vez que estas pressupõem o exercício de actividades empresariais e profissionais com carácter habitual e reiterado.

Ver: art.º 3.º; art.º 28.º; art.º 112.º; art.º 115.º; art.º 116.º; art.º 117.º.

Doutrina administrativa

Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios" (Ofício-Circulado n.º 020052 de 2001-09-17, da Direcção de Serviços do IRS).

Por Patrícia Anjos Azevedo

A figura dos actos isolados surgiu para dar resposta à frequência com que por vezes alguns sujeitos passivos de imposto exercem actividades de natureza diferente da sua actividade principal, ou até mesmo em virtude de por vezes alguns sujeitos não exercerem qualquer actividade remunerada. Nestes casos, e para tais actividades, dispensa-se os respectivos sujeitos do cumprimento da maior parte das obrigações acessórias.

- Anteriormente às alterações introduzidas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento de Estado de 2010), consideravam-se como actos isolados todos aqueles que, não gerando mais do que 50% dos rendimentos do contribuinte que aufera rendimentos da categoria B, não tenham origem numa prática reiterada ou previsível no âmbito da sua actividade profissional.

- No entanto, a já referenciada Lei do OE de 2010 veio introduzir alterações significativas no tratamento dos actos isolados em sede de IRS, quer em termos conceptuais, quer no tocante às formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais que sejam por esta forma obtidos.

- Assim, consideram-se, agora, rendimentos provenientes da prática de actos isolados todos aqueles que não resultem de uma prática previsível ou reiterada (cfr. redacção actualmente em vigor do art.º 3.º n.º 3 do CIRS), podendo reportar-se às seguintes actividades: (i) Actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias; (ii) Actividades de prestação de serviços exercidas por conta própria, designadamente de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que em conexão com actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

A delimitação do conceito de acto isolado tem origem no seu carácter esporádico, conferindo-se larga margem de subjectividade e tendo de haver cuidado no sentido de não se praticarem, relativamente ao mesmo sujeito passivo de imposto, demasiados "actos isolados", facto que os desculpabilizaria do cumprimento da maior parte das obrigações acessórias, contabilísticas e de escrituração previstas no CIRS.²⁷

Refira-se também que, apesar de todas as dificuldades em termos de controle, os actos isolados são tributados em sede de IRS ou de IVA.

Assim, é certo que a prática um qualquer acto de comércio cairá na incidência do IRS, tendo o rendimento de ser incluído na declaração Modelo 3 do contribuinte que pratique esse acto. Para o efeito, relembre-se que «Serão considerados actos de comércio todos aqueles que se acharem especialmente regulados neste Código, e, além deles, todos os contratos e obrigações dos comerciantes, que não forem de natureza exclusivamente civil, se o contrário do próprio acto não resultar» (art.º 2.º do Código Comercial) e que o CIRS inclui, na categoria B [art. 3.º, n.º 1 al. a) e b), n.º 2 al. h) e i)] os rendimentos provenientes da prática de actos isolados que decorram do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou do exercício por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços.

Além disso, muito embora não resulte claramente do Código do IRS, também aqui existe a dispensa de entrega da declaração de início de actividade, conforme entendimento constante no «Manual de operações de início de actividade» (Ofício-Circulado n.º 30093, de 1 Junho 2006). No entanto, relembre-se que esta dispensa não se estende à emissão do documento (avulso) de suporte da operação.

A título ilustrativo, em Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, relativo ao Recurso 772/03, de 02/07/2003, discutia-se a operação de loteamento de um terreno, tendo sido obtido para tal um alvará camarário e tendo-se finalmente procedido à venda dos lotes. Não se incluiu tal operação na categoria G, pois não se tratava de ganhos fortuitos; mas sim integrando uma actividade comercial ou industrial - um acto isolado. O acórdão referido propugna o entendimento de que, independente da intenção inicial de construir uma vivenda, foram praticados actos no sentido de permitir a venda do terreno em lotes. Assim, não poderíamos nunca deixar de considerar tal actividade como uma actividade de carácter comercial ou industrial, ainda que a venda em si tenha constituído um acto isolado. A tributação foi portanto feita na categoria B e não como mais-valias, não constando que se tratassem de ganhos com carácter fortuito ou inesperado.

27 Acerca dos actos isolados, veja-se Rui Duarte Morais, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008 e Manuel Faustino, «Definição legal do conceito de acto isolado no Código do IRS» *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, Outubro de 2002.

Nota final

Por comparação, verificamos que a redacção da disposição do art.º 30.º foi ligeiramente alterada, já que hoje em dia se remete expressamente para o art.º 28.º, ao passo que anteriormente se indicava o limite da dedutibilidade dos encargos, remetendo-se para o art.º 33.º.

Redacção anterior*Artigo 30.º - Actos isolados*

Na determinação do rendimento tributável dos actos isolados, são dedutíveis apenas os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção dos rendimentos brutos, até à sua concorrência, com as limitações previstas no artigo 33.º (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)

Por Nina Aguiar

Os actos isolados previstos no âmbito da categoria B podem ser actos de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou actos de prestação de serviços de natureza profissional. Todas estas actividades, além de poderem ser exercidas de modo habitual, podem também ser praticadas através de actos esporádicos, sendo o rendimento destes últimos que se pretende tributar através deste preceito.

O regime dos actos isolados no IRS foi drasticamente alterado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, abolindo todas as especificidades que este regime apresentava anteriormente. Actualmente, a tributação dos actos isolados faz-se em termos exactamente idênticos ao do exercício habitual das actividades compreendidas na categoria B.

A dificuldade maior que se suscita a propósito dos actos isolados é a determinação da natureza comercial de determinadas actividades, quando praticadas de forma esporádica.

Jurisprudência

STA, 20-11-2002, Proc. n.º 1022/02; STA, 19-12-2007, Proc. n.º 0874/07; STA, 20-11-2002, Proc. n.º 1022/02; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 371/04; TCAN, 18-06-2009, Proc. n.º 10/00; TCAN, 08-05-2008, Proc. n.º 128/02; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 267/04; TCAS, 12-05-2010, Proc. n.º 3703/09; TCAS, 05-05-2009, Proc. n.º 2873/09; TCAS, 18-11-2008, Proc. n.º 1681/07; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 04-07-2006, Proc. n.º 973/06.

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 79-80; Faustino, *IRS, De Reforma em Reforma*, Lisboa, 200, pp. 605-614; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 162-166.

Artigo 31.º · Regime simplificado

1 - A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.

2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.

3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.

4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos

das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.

5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração, o coeficiente de 0,20 aí indicado.

6 - *Revogado*

7 - Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

8 - Cessando a aplicação do regime simplificado no decurso do período referido no número anterior, as fracções dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

9 - Para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 33.º-A na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

O princípio estruturante adoptado para a determinação do rendimento tributável no regime simplificado consiste na aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade económica, determinados em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (cfr. n.ºs 1 e 4). Até à aprovação de tais indicadores ou na sua ausência (situação que se verifica actualmente), o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade de profissionais [cfr. art.º 6.º n.º 1 alínea b) do Código do IRC], o montante que resulte da aplicação dos coeficientes fixados no n.º 2 (0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação da produção). Aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios à exploração, aplica-se o coeficiente de 0,20 [cfr. n.º 5, na redacção dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (OE 2008), aplicável aos exercícios de 2006 e seguintes].

De referir que a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010) introduziu significativas alterações neste artigo, eliminando o limite mínimo de rendimento tributável previsto na parte final do n.º 2 e, bem assim, revogando o n.º 6, que previa as regras a aplicar aos denominados "rendimentos acessórios" (ou seja, rendimentos da categoria B resultantes de actos praticados por quem obtivesse rendimentos de outras categorias objecto de englobamento, que não ultrapassassem 50% do valor total dos rendimentos brutos englobados do próprio ou do agregado, aos quais eram aplicáveis as regras de tributação dos actos isolados, desde que, no respectivo ano, não ultrapassassem determinados limites).

O n.º 7 define o critério de imputação dos subsídios não destinados à exploração (v.g. subsídios ao investimento) no âmbito do regime simplificado. Assim, visando a atenuação ou mitigação dos efeitos decorrentes do escalonamento progressivo das taxas gerais deste imposto (designadamente, por não operar o mecanismo de diferimento a que se refere o art.º 22.º do Código do IRC, uma vez que não se mostra aplicável a remissão prevista no art.º 32.º do presente Código), estes são considerados, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, numa fracção de 1/5 em cada período de tributação - no período de tributação do recebimento e nos quatro períodos de tributação subsequentes. Nos casos em que a cessação da determinação dos rendimen-

quota-parte no lucro da sociedade, e este lucro é calculado com base nas regras do CIRC, sendo portanto um rendimento líquido. Em relação a todas as outras situações de rendimentos da categoria B distinguem-se os rendimentos provenientes das vendas de mercadorias e de produtos e os restantes. No caso dos rendimentos provenientes de vendas de mercadorias e de produtos, é aplicado ao volume ou valor de vendas o coeficiente 0,20, o que equivale a presumir que os gastos relativos a essas vendas são de 80% do valor das vendas. Para os restantes rendimentos (excluindo as variações de produção, as quais não são tributadas no regime simplificado), aplica-se ao seu valor um coeficiente de 0,70, o que significa que se presume que os gastos relativos a tais rendimentos são de 30% do seu valor.

Disposições relacionadas

Artigo 28.º e 31.º-A CIRS; Artigo 6.º CIRC.

Jurisprudência

TCAN, 06-11-2008, Proc. n.º 1069/05;

Instruções administrativas

Circular 5/2007, de 13/03 (Categoria B - Regime Simplificado. Alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); Ofício-Circulado 20112/2005, de 30 de Dezembro - Direcção de Serviços do IRS (Regime simplificado de determinação do rendimento tributável - exercício da opção pelo regime de contabilidade).

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 75-79; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 174-195.

Artigo 31.º-A · Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis

- 1 - Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável.
- 2 - Para execução do disposto no número anterior, se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º, deve o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte.
- 3 - O disposto no n.º 1 não prejudica a consideração de valor superior ao aí referido quando a Direcção-Geral dos Impostos demonstre que esse é o valor efectivo da transacção.
- 4 - Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º, nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º e nos n.ºs 2 e 6 do artigo 31.º, deve considerar-se o valor referido no n.º 1, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.
- 5 - O disposto nos n.ºs 1 e 4 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.
- 6 - A prova referida no número anterior deve ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

tos empresariais e profissionais com base no regime simplificado [seja por opção - nos termos dos n.ºs 3 e 4 alínea b) do art.º 28.º - ou por obrigação - nos termos do n.º 6 do mesmo artigo] ocorre antes do termo daquele quinquénio, as fracções dos subsídios ainda não tributadas (ou seja, não consideradas, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em períodos de tributação anteriores) são objecto de imputação, para efeitos de tributação, ao último período de tributação de aplicação daquele regime, o que se justifica por razões de consistência e de simplificação na transição para o regime da contabilidade organizada (cfr. n.º 8).

Por último, para efeitos de cálculo de mais-valias [cfr. art.º 3.º n.º 2 alínea c)], o n.º 9 prevê a consideração das quotas mínimas de depreciação ou amortização, calculadas sobre o valor patrimonial tributário definitivo relevante para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação, se superior ao valor declarado no contrato que tituló a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Ver: art.º 28.º; art.º 31.º-A; art.º 32.º; art.º 36.º-B; art.º 55.º; art.º 73.º; art.º 76.º.

Doutrina administrativa

Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios" (Ofício-Circulado n.º 020052 de 2001-09-17, da Direcção de Serviços do IRS).

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral, de 2003-07-31). Regime simplificado - Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (OE 2006) (Circular n.º 3/2006 de 16 de Fevereiro).

Subsídios à exploração - Regimes simplificados de tributação (Ofício-Circulado n.º 020126 de 2008-01-31).

Por Nina Aguiar

O regime simplificado de tributação dos rendimentos da categoria B encontra-se previsto no artigo 28.º, disposição que define os pressupostos da aplicação deste regime. O artigo 31.º, por sua vez, define as regras para o apuramento do rendimento tributável neste mesmo regime. No n.º 1 determina-se que esta determinação é feita com base em "indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade económica". Para compreender o significado da expressão, cujo sentido literal não é imediatamente apreensível, é conveniente ter em mente que a concepção do apuramento do lucro segundo "indicadores de base técnico-científica" é uma concepção com um longo passado em Portugal, sendo unicamente apreensível à luz desse passado (antes da reforma fiscal de 1988 existia entre a nós a tributação dos "rendimentos normais"). O regime simplificado é, realmente, uma forma de combater a evasão fiscal ao imposto sobre o rendimento por parte de pequenas empresas, fim que em si é legítimo, mas procurando atingir esse objectivo pelo método arcaico da tributação dos rendimentos normais, em substituição de um regime de contabilidade simplificada, existente em praticamente todos os países europeus e que é a forma correcta de tributar os lucros das pequenas empresas, dentro do princípio da tributação do rendimento real. A determinação do rendimento através da aplicação de "indicadores de base técnico-científica" significa, portanto, o regresso da tributação dos "rendimentos normais", introduzida em Portugal em 1929 (Teixeira Ribeiro, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989, pp. 12 et seq.).

Os "indicadores de base técnico-científica" não se encontram, até hoje, aprovados. Na sua falta, manda o n.º 2 que se aplique um método alternativo, baseado em gastos presumidos. O rendimento tributável calcular-se-á, segundo este método em três passos, ou tendo em conta três diferentes tipos de rendimento: i) os rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC; ii) os rendimentos provenientes das vendas de mercadorias e de produtos; e iii) os restantes rendimentos provenientes da categoria B, excluindo a variação de produção. O primeiro caso diz respeito a um sócio de uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal (v.g. uma sociedade de profissionais ou uma sociedade civil), que presta serviços a essa mesma sociedade, e concerne os rendimentos decorrentes desta prestação de serviços. Quanto a estes, eles são incluídos nos rendimentos da categoria B do sócio sujeito passivo sem qualquer operação adicional. Com efeito os rendimentos a que o legislador se refere neste ponto são percebidos pelo sócio sob a forma de lucro imputado (uma vez mais nos termos do artigo 6.º, n.º 1 do CIRC) ou

Por Nina Aguiar

N.º 1

O n.º 1 estabelece dois critérios com base nos quais se determina a residência de uma pessoa singular em território português. O primeiro desses critérios é o da permanência em território português [alínea a)]: são residentes as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos, permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional. O critério está de acordo com o artigo 4.º, n.º 2, al. b) da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, que erige em critério para determinar a residência a permanência habitual. O segundo critério enunciado [alínea b)], é o da habitação à disposição (TCAN, 16-06-2005, Proc. n.º 307/01). O critério está igualmente de acordo com o artigo 4.º, n.º 2 al. a) da Convenção Modelo. Estes dois critérios têm de ser conjugados com um terceiro critério, previsto no n.º 2. Além destes três critérios, que constituem critérios gerais, o n.º 1 prevê ainda duas situações particulares: As pessoas que em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território [al. c)] e as pessoas que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português [al. d)].

N.º 2

O número 2 estabelece um terceiro critério de ordem geral, destinado a aplicar-se alternativamente aos dois enunciados no número anterior. Trata-se do critério da residência do agregado familiar (STA, 12-7-2006, Proc. n.º 126/06, STA, 15-12-2004, Proc. n.º 834/04; STA, 19-10-2005, Proc. n.º 119/05). Em relação a último critério, prevê-se, no n.º 3, a possibilidade de o contribuinte considerado residente "por dependência" ilidir esta presunção.

N.º 3

Aqui se estabelece a possibilidade de o contribuinte considerado residente "por dependência" ilidir esta presunção. Para tal é necessário, em primeiro lugar, que o titular dos rendimentos em causa não preencha o critério previsto na al. a) do n.º 1, i.e., que não permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; e é preciso em segundo lugar que o mesmo faça prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português. Embora a norma não vá mais longe, parece lógico concluir que o titular dos rendimentos deverá provar que a maior dos seus rendimentos são obtidos fora do território português, o que poderá implicar facultar à administração fiscal informação respeitante à sua situação fiscal no seus Estado de residência.

Disposições relacionadas

Artigos 15.º, 17.º e 17.º-A CIRS. Artigo 19.º LGT.

Jurisprudência

STA, 24-2-2011, Proc. n.º 876/10; STA, 12-1-2011, Proc. n.º 882/10; STA, 08-07-2009, Proc. n.º 0382/09; STA, 18-01-2006, Proc. n.º 1102/05; STA, 12-7-2006, Proc. n.º 126/06; STA, 15-12-2004, Proc. n.º 834/04; STA, 19-10-2005, Proc. n.º 119/05; STA, 20-04-2004, Proc. n.º 1254/04; STA, 24-3-2004, Proc. n.º 1872/03; TCAN, 02-06-2005, Proc. n.º 119/04; TCAN, 16-06-2005, Proc. n.º 307/01; TCAS, 07-04-2011, Proc. n.º 4550/11.

Instruções administrativas

Ofício-Circulado n.º 90015/2010, de 08/06 - SDGC; Ofício - Circulado 30069/2004 de 11/02 - DSIRS

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 14-19.

Por Patrícia Anjos Azevedo

No âmbito da determinação de competências para a tributação do rendimento e do capital a nível interno, bem como no que respeita as convenções sobre dupla tributação, os critérios de residência²¹ são, via de regra, a base jurídica à tributação.

No entanto, e centrando-nos nas convenções sobre dupla tributação, o conceito de "residência" terá normalmente de ser aferido por remissão para as legislações internas, facto que coloca algumas dúvidas em termos de aplicação na prática. Na hipótese de se verificar um qualquer conflito de competências, algumas das convenções sobre dupla tributação oferecem, como critério interpretativo, a possibilidade de recurso à convenção modelo da OCDE (mais especificamente, o seu art.º 4.º, n.ºs 2 e 3).

Na ausência de convenções celebradas entre Portugal e outro Estado que esteja implicado na mesma relação jurídica, bem como obviamente na ausência de uma situação jurídica plurilocalizada, importará ter em atenção os critérios indicados nas disposições respectivas do CIRS e CIRC português²².

Relativamente aos casos que nos interessam para aqui, verificamos que os contribuintes individuais com residência em Portugal serão tributados pela totalidade dos seus rendimentos (cfr. art.º 15.º do CIRS)²³, estando os critérios de residência²⁴ para efeitos fiscais elencados ao longo deste art.º 16.º do CIRS, que agora se comenta.

N.º 1, alínea b)

Em caso de permanência por menos de 183 dias (seguidos ou interpolados), podem considerar-se como residentes todos aqueles em relação aos quais se possa supor terem intenção de manter residência habitual no país, já que em 31 de Dezembro do período fiscal em questão dispõem de habitação em Portugal.

N.º 1, alínea c)

Os tripulantes de navios ou de aeronaves consideram-se também residentes desde que em 31 de Dezembro do período fiscal em questão estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em Portugal.

N.º 1, alínea d)

Os funcionários do Estado português que trabalhem no estrangeiro continuam a ser considerados como residentes em Portugal.

N.º 2

Acerca deste n.º 2, interessa destacar a seguinte situação ilustrativa - Recurso 382/09 do STA. Descritores: Convenção para evitar a dupla tributação. Residente na Alemanha. IRS. Hierarquia das normas. Rendimentos do trabalho:

A aplicação, a este caso, do critério do art.º 16.º, n.º 2 do CIRS viola o regime do art.º 4.º, n.º 1 da CDT celebrada entre Portugal e a Alemanha, já que este último não se prende com critérios exclusivamente jurídicos, enquanto que o primeiro se baseia apenas numa ficção jurídica, facto já realçado na doutrina nacional e estrangeira e também na prática fiscal estrangeira. Mesmo perante o cenário de uma "dupla residência", a aplicação do art.º 4.º, n.º 2 não foi correctamente feita.

Suportando-nos no conceito de "centro de interesses vitais" (segundo a interpretação da convenção-modelo da OCDE), verifica-se que apenas um interesse pessoal se encontra em Portugal (a residência da mulher). Quanto aos interesses económicos, situam-se todos em território alemão, sendo que isto implicaria que se fixasse a residência em território alemão (art.º 4.º da CDT PT-Alemanha). Só se aplica o conceito de direito interno nas situações apenas em conexão com a ordem jurídica nacional ou situações em que haja conexão com outro Estado, mas com o qual não haja vinculação por via convencional. Ora, isso não acontece neste caso.

21 Pelo contrário, os critérios de proveniência dos rendimentos só se aplicam a casos específicos nas convenções sobre dupla tributação, designadamente e por vezes em caso de estabelecimentos estáveis, bens imobiliários, artistas, atletas, juros, dividendos, royalties, etc. - para maiores desenvolvimentos, cfr. TEIXEIRA, Glória, *A tributação do rendimento - perspectiva nacional e internacional*, Almedina, 2000.

22 Relativamente às sociedades, o CIRC apresenta-nos dois critérios alternativos: o teste da sede da sociedade e o teste do local de direcção efectiva.

23 Aos não residentes aplica-se o princípio da territorialidade (cfr. n.º 2 do art.º 15 do CIRS).

24 O código civil português distingue entre residência e domicílio. Em termos de legislação fiscal apenas se utiliza o termo residência.

De acordo com o art.º 8.º da CRP, o Direito Comunitário encontra-se num plano superior ao direito interno ordinário, seguindo-se por conseguinte a definição da Convenção-Modelo da OCDE e da respectiva CDT em questão.

Já a doutrina, nomeadamente Alberto Xavier, esclarece que a remissão na CDT ao direito interno não é incondicional, tendo de se fazer a análise caso a caso, independentemente da situação conjugal e da aplicação do "critério da dependência", ficção do direito interno.

Não é sequer um caso de "dupla residência", não prefigurando a necessidade de recurso aos "critérios de desempate" (com a finalidade de respeitar o princípio da unicidade de residência), critério este presente na CDT em questão (critério do "centro de interesses vitais").

Por tudo isto, deu-se provimento ao recurso. De facto, tal como resulta do art.º 8.º, n.º 2 da CRP tem de ser dada supremacia às normas constantes de convenções internacionais, nomeadamente o aqui em questão art.º 4.º, n.º 1 da Convenção entre Portugal e Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, no que respeita à definição dos residentes num e noutra território. Um cidadão português residente na Alemanha e aí sujeito a imposto sobre o rendimento do trabalho dependente aí prestado, ainda mais sendo o seu único rendimento, deve ser considerado residente na Alemanha, independentemente da residência dos outros membros do seu agregado familiar. Assim, afasta-se o critério do art.º 16.º, n.º 2 do CIRS, prevalecendo o critério estipulado na convenção, aliás tal como resulta também da respectiva convenção da OCDE que lhe serve de modelo.

N.º 3 (*Redacção da Lei n.º 60-A/2005 de 31 de Dezembro*)

N.º 4 (*Aditado pela Lei n.º 60-A/2005 de 31 de Dezembro*)

N.º 5 (*Aditado pela Lei n.º 60-A/2005 de 31 de Dezembro - Anterior n.º 3.*)

Na sua versão original, os n.ºs 6 a 9 desta disposição foram aditados pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, produzindo efeitos desde 01/01/2009. Os mesmos números viram a sua redacção alterada pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio, com entrada em vigor no dia seguinte, diploma que procede à primeira alteração à Lei do OE para 2012, e disponível online em: <http://dre.pt/pdf1sdip/2012/05/09300/0248102516.pdf>.

Já o n.º 10 da disposição agora objeto de análise e comentário foi aditado pela mesma Lei (Lei n.º 20/2012, de 14 de maio) que procede à primeira alteração à Lei do OE para 2012.

Ora, com as aludidas alterações na redacção dos números 6 a 9 e o aditamento de um n.º 10 a este normativo, o legislador pretendeu clarificar os critérios de residência atualmente em vigor, especialmente a definição de residente não habitual, pelo que o atual n.º 6 remete para os n.ºs 1 e 2 desta disposição (que se mantêm inalterados), definindo o critério para aferição do estatuto de residentes não habituais pela negativa. Anteriormente, a redacção deste n.º 6 apenas remetia para uma das alíneas do n.º 1, sendo que, com o alargamento desta remissão expressa, se pretende uma maior abrangência na fixação do estatuto de residentes não habituais.

Já o n.º 7, na sua atual redacção, vem referir que, em consequência do estatuto de residente não habitual, o sujeito passivo em questão adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos, tendo desaparecido a menção ao facto de serem renováveis, e esclarecendo-se que se iniciam a partir do ano da sua inscrição como residente em território português, com inclusão desse mesmo ano.

O novo n.º 8 refere-se a prazos para efetuar o pedido de inscrição como residente não habitual, sendo que o sujeito passivo deverá solicitar tal inscrição no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março (inclusive) do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território. A redacção anterior não previa prazos para o cumprimento de tal formalidade - referindo-se, aliás, não propriamente a esta questão, mas sim ao gozo do direito a ser tributado como residente não habitual (esta última questão encontra-se atualmente regulada no n.º 9).

Assim, concretamente acerca do gozo do direito em apreço, refere o atual n.º 9 que «O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português», o que significa que os resultados práticos do pedido dependem de, no ano em questão, o sujeito passivo ter sido considerado residente em território português. Veja-se que, anteriormente às alterações operadas em maio de 2012, este número do art.º 16.º do CIRS referia-se à possibilidade de retomar o gozo de tal estatuto e não ao gozo, propriamente dito.

Finalmente, o novo n.º 10 (que, lembre-se foi aditado em 2012) reporta-se à possibilidade de retomar o gozo do estatuto de residente não habitual (anteriormente regulado no n.º 9, como vimos). Apresenta-se como critério para tal ocorrência, o ano a partir do qual o sujeito passivo volte a ser considerado como residente em território português.

Artigo 17.º · Residência em região autónoma

1 - Para efeitos deste Código, considera-se que no ano a que respeitam os rendimentos as pessoas residentes no território português são residentes numa Região Autónoma quando permaneçam no respectivo território por mais de 183 dias.

2 - Para que se considere que um residente em território português permanece numa Região Autónoma, para efeitos do número anterior, é necessário que nesta se situe a sua residência habitual e aí esteja registado para efeitos fiscais.

3 - Quando não for possível determinar a permanência a que se referem os números anteriores, são considerados residentes no território de uma Região Autónoma os residentes no território português que ali tenham o seu principal centro de interesses, considerando-se como tal o local onde se obtenha a maior parte da base tributável, determinada nos seguintes termos:

- a) Os rendimentos do trabalho consideram-se obtidos no local onde é prestada a actividade;
- b) Os rendimentos empresariais e profissionais consideram-se obtidos no local do estabelecimento ou do exercício habitual da profissão;
- c) Os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no local do estabelecimento a que deva imputar-se o pagamento;
- d) Os rendimentos prediais e incrementos patrimoniais provenientes de imóveis consideram-se obtidos no local onde estes se situam;
- e) Os rendimentos de pensões consideram-se obtidos no local onde são pagas ou colocadas à disposição.

4 - São havidas como residentes no território de uma Região Autónoma as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aí se situe o principal centro de interesses, nos termos definidos no número anterior.

Anotações

Por Nina Aguiar

O n.º 1 estabelece como principal critério para definir a residência numa região autónoma a permanência no respectivo território por mais de 183 dias. No entanto, este critério não é suficiente. Segundo o número 2, para que possa considerar-se que um sujeito passivo permaneceu no território da região autónoma por mais de 183 dias, é necessário: i) que se situe aí a sua residência habitual; e que ii) aí se encontre registado para efeitos fiscais. Quanto ao critério da situação da residência habitual, para que ele seja compatível com o critério do n.º 1, deve entender-se no sentido em que a expressão é utilizada no artigo 16.º, n.º 1, al. b), significando a necessidade de possuir em território da região autónoma "habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual". Assim, o critério da "permanência" exige a verificação de três requisitos simultâneos.

No entanto, o artigo 17.º prevê ainda a possibilidade de se considerar o sujeito passivo residente em território de uma região autónoma quando não seja possível verificar o critério da “permanência”, quando o sujeito passivo demonstre ter numa região autónoma o seu “principal centro de interesses”. O “principal centro de interesses” é o local onde se obtenha a maior parte da base tributável. Obviamente, a aplicação deste critério defronta a conhecida dificuldade que existe em determinar o local em que se obtém o rendimento. O n.º 3 contém critérios para determinar o local da obtenção do rendimento para rendimentos do trabalho, para rendimentos empresariais e profissionais, para rendimentos de capitais, para rendimentos provenientes de imóveis e para pensões. Estes critérios privilegiam uma conexão económica real com o território da região. No caso dos rendimentos de capitais e das pensões, porém, o critério é o da situação da entidade à qual é imputável o pagamento, o qual é um critério mais maleável.

No n.º 4, finalmente, dispõe-se que são havidas como residentes no território de uma Região Autónoma as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aí se situe o principal centro de interesses, nos termos definidos no número anterior. Assim, uma vez determinada a residência em região autónoma de um sujeito passivo segundo o critério do principal centro de interesses, todas as pessoas que constituem o agregado familiar são consideradas residentes na região autónoma, ainda que efectivamente residam noutra local. Este último preceito suscita algumas questões para as quais não se encontra uma solução clara. A mais relevante é a de saber se o principal centro de interesses diz respeito a um único sujeito passivo ou ao agregado familiar. Conforme a solução que se considerar correcta, assim se deverá atender à base tributável de um único sujeito passivo, ou à base tributável do agregado familiar.

Disposições relacionadas

Artigo 16.º CIR5.

Jurisprudência

STA, 07-06-2006, Proc. n.º 0307/06.

Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 16-17.

Artigo 17.º-A · Regime opcional para os residentes noutra estado membro da união europeia ou do espaço económico europeu

1 - Os sujeitos passivos residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal quando sejam titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território, podem optar pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com as adaptações previstas nos números seguintes.

2 - Os sujeitos passivos referidos no número anterior, na situação de casados e não separados de pessoas e bens ou que se encontrem em situação idêntica à prevista no artigo 14.º, podem optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar, aplicável aos sujeitos passivos residentes em território português casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que:

- a) Ambos os sujeitos passivos sejam residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu;
- b) Os rendimentos das categorias A, B e H obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado familiar;
- c) A opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos respectivos representantes legais.

3 - Exercida a opção prevista nos números anteriores, a taxa do imposto aplicável à totalidade dos rendimentos obtidos em território português que seriam sujeitos a englobamento caso fossem obtidos por sujeitos passivos residentes é:

a) No caso da opção prevista no n.º 1, a taxa média que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, corresponder à totalidade do rendimento colectável determinado de acordo com as regras previstas no capítulo II deste Código, sendo tomados em consideração todos os rendimentos do sujeito passivo, incluindo os obtidos fora do território português;

b) No caso da opção prevista no n.º 2, a taxa média que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º e o disposto no artigo 69.º, corresponder à totalidade do rendimento colectável determinado de acordo com as regras previstas no capítulo II deste Código, sendo tomados em consideração todos os rendimentos dos membros do agregado familiar, incluindo os obtidos fora do território português.

4 - À colecta apurada e até ao seu montante são deduzidos os montantes previstos no artigo 79.º, bem como os previstos nos artigos 82.º a 88.º relativamente a despesas ou encargos que respeitem aos sujeitos passivos, a pessoas que estejam nas condições previstas no n.º 4 do artigo 13.º ou ainda, para efeitos da dedução prevista no artigo 84.º, aos ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores ao valor do IAS desde que essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado da residência.

5 - Independentemente do exercício da opção prevista nos números anteriores, os rendimentos obtidos em território português estão sujeitos a retenção na fonte às taxas aplicáveis aos rendimentos auferidos por não residentes, sem prejuízo do disposto em convenção destinada a eliminar a dupla tributação ou de um outro acordo de direito internacional que vincule o Estado Português, com a natureza de pagamento por conta quando respeitem aos rendimentos englobados.

6 - A opção referida nos números anteriores deve ser efectuada na declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º, a entregar nos prazos previstos na alínea a) do n.º 1 do artigo 60.º, acompanhada dos documentos que comprovem as condições de que depende a aplicação deste regime.

7 - A Direcção-Geral dos Impostos pode solicitar aos sujeitos passivos ou aos seus representantes que apresentem, no prazo de 30 dias, os documentos que julgue necessários para assegurar a correcta aplicação deste regime.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - A finalidade do Espaço Económico Europeu (EEE) foi o de criar um mercado único que compreendesse não só os países da então Comunidade Europeia, mas também os países da Associação Europeia de Comércio Livre (EFTA). O acordo sobre o EEE foi assinado em Maio de 1992 entre os então 12 Estados membros que constituíam a Comunidade Europeia e os seis países que formavam na altura a EFTA e entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1994. O objectivo do Acordo EEE, tal como definido no Artigo 1.º, é o de promover o fortalecimento das relações económicas e comerciais entre as partes tendo em vista a criação de um espaço económico europeu homogéneo. Para tal, o Acordo cobre provisões horizontais relativas a cada um dos quatro pilares fundamentais do Mercado Interno, as "quatro liberdades": livre circulação de mercadorias (excluindo, em larga medida, agricultura e pescas), livre circulação de pessoas, serviços e capitais. Actualmente, fazem parte da EFTA a Islândia, a Noruega, o Principado de Liechtenstein e a Suíça.

2 - Só poderão ficar abrangidos pelo regime opcional previsto nesta disposição, além dos residentes em outro estado membro da União Europeia, os sujeitos passivos que residam nos países do EEE desde que com estes exista intercâmbio de informações em matéria fiscal. São os acordos sobre troca de informações que constituem o principal instrumento legal que habilitará as autoridades fiscais portuguesas a solicitar às autoridades competentes daquelas jurisdições os elementos que considere relevantes para a correcta avaliação da situação tributária de um contribuinte específico, incluindo informações sobre a movimentação de

fundos bem como sobre a titularidade de sociedades, fundações, trusts, fundos de investimento ou outras entidades. Em regra, os acordos sobre troca de informações fiscais surgem expressos nas convenções celebradas pelo Estado Português para atenuar a dupla tributação internacional, que se seguirem a estrutura da convenção modelo da OCDE surgem no artigo 26.º do respectivo texto.

3 - Requisitos cumulativos para a opção pela tributação no regime opcional previsto na presente disposição são:

- a) Que o sujeito passivo resida noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;
- b) Que o sujeito passivo seja titular de rendimentos das categorias A, B e H;
- c) Que do seu rendimento total mundial, 90% tenha sido obtido em território português. A obtenção de rendimentos em território português é determinada segundo as regras estabelecidas no artigo 18.º CIRS.

4 - Caso o sujeito passivo não pretenda exercer a opção de tributação aqui consagrada, ainda que preencha todos os requisitos legais, os seus rendimentos serão tributados pelo regime dos não residentes, nos termos do artigo 18.º do CIRS, estando sujeitos às respectivas taxas de retenção na fonte, caso em que podem ser convocadas as convenções sobre dupla tributação internacional celebradas com o Estado Português ou outros acordos de direito internacional.

5 - Pretendendo ser tributado pelo regime estabelecido neste normativo, o sujeito passivo tanto poderá optar pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português, como optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar, aplicável aos sujeitos passivos residentes em território português casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, neste último caso, apenas se se verificarem os requisitos exigidos no n.º 2 deste artigo e para que possam beneficiar, tal como o agregado familiar residente, do quociente conjugal a que alude o artigo 69.º do CIRS.

6 - Em qualquer dos casos a determinação do rendimento colectável será efectuada de acordo com as regras estabelecidas no capítulo II do CIRS, e para o qual concorre a totalidade do rendimento mundial, incluindo portanto o que for obtido fora do território português. De notar que ao rendimento colectável apurado não são aplicáveis, em ambos os casos, as taxas normais de imposto previstas na tabela do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS, o que pode substanciar um regime mais atractivo designadamente nos escalões mais baixos de rendimento, enquanto os respectivos valores não atingirem os valores das taxas liberatórias previstos no artigo 71.º do CIRS que ao caso couberem (aplicáveis aos rendimentos ilíquidos, com excepção das pensões, obtidos em território português, nos termos do n.º 5 do artigo 71.º do CIRS). Todavia, o facto de apenas as taxas médias de imposto serem aplicáveis ao rendimento colectável dos sujeitos passivos que optem por este regime de tributação pode levantar problemas, mormente àqueles que se situem no último escalão da tabela do n.º 1 do artigo 68.º do CIRS, pois para este não está prevista taxa média, não sendo de admitir integração analógica (n.º 4 do artigo 11.º da LGT) ou interpretação extensiva do preceito por se tratar de uma norma de incidência. De qualquer forma, muito dificilmente se vislumbra que o sujeito passivo que reúna as condições para ser tributado por este regime opcional e se situe nos escalões mais altos de rendimento não prefira a tributação segundo as regras estabelecidas para os não residentes às taxas liberatórias de imposto, que nunca vão além dos 30% (n.º 12 do artigo 71.º do CIRS) e sempre poderão lançar mão do estatuído no n.º 8 do artigo 71.º do CIRS.

7 - O n.º 1 do artigo 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, dispõe que até que o valor do indexante dos apoios sociais (IAS), instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, mantém-se aplicável este último valor para efeito das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do Código do IRS.

8 - As deduções à colecta que não possam ser tidas em consideração no Estado da residência de que podem beneficiar os sujeitos passivos e a que alude o n.º 4 deste artigo, reservam a finalidade de colocar no mesmo plano os residentes e os não residentes com domicílio em países membros da União Europeia ou em Países do Espaço Económico Europeu cooperadores com o Estado Português no intercâmbio de informação fiscal

que optem por este regime de tributação. Ao invés, se os referidos não residentes não optarem por este regime, não beneficiarão de qualquer dedução à colecta, porquanto tributados às taxas liberatórias de imposto, o que constitui uma variável determinante no percurso decisório de estabelecer qual o regime de tributação mais vantajoso para o sujeito passivo.

Artigo 18.º · Rendimentos obtidos em território português

1 - Consideram-se obtidos em território português:

- a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- e) Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- f) Os rendimentos que não se encontrem previstos na alínea anterior decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
- i) As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes representativas do capital de entidades com sede ou direcção efectiva em território português, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia, ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável situado no mesmo território;
- j) As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;
- l) As pensões e os prémios de jogo, lotarias, rifas, totoloto e apostas mútuas, bem como importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- m) Os rendimentos de actos isolados nele praticados;
- n) Os incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam, incluindo, designadamente, os rendimentos provenientes de operações relativas a instrumentos financeiros derivados, devidos

ou pagos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

o) Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

2 - Entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma das actividades previstas no artigo 3.º.

3 - É aplicável ao IRS o disposto nos n.ºs 4 e 5 do artigo 4.º e nos n.ºs 2 a 9 do artigo 5.º ambos do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - Os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que embora residentes no território nacional, se ausentem deste por período superior a seis meses devem designar um representante com residência em território nacional, designação da qual depende o exercício de direitos perante a Administração Tributária, cfr. artigo 19.º n.ºs 4 e 5 da LGT.

2 - O conceito de estabelecimento estável é de imperiosa relevância no contexto da tributação de rendimentos obtidos em território nacional, pois consubstancia o elemento de conexão com a jurisdição fiscal portuguesa segundo o princípio da territorialidade ou da fonte. Evidentemente que como o conceito assume enorme relevo no âmbito da tributação de rendimentos das pessoas colectivas, o legislador não poderia deixar de recorrer ao que dispõe o CIRC sobre este particular, designadamente nos n.ºs 2 a 9 do artigo 5.º para completar a definição que resulta do disposto no n.º 2 deste artigo. Assim, incluem-se na noção de estabelecimento estável um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português. Nos casos de instalações móveis ou não permanentes, dispõem os n.ºs 3 a 5 do artigo 5.º do CIRC, cujo elemento de conexão com o território nacional é o tempo de permanência. Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não sendo um agente independente actue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das actividades desta (cfr. n.º 6 do artigo 5.º do CIRC). Ao invés, não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua actividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade, suportando o risco empresarial da mesma (cfr. n.º 7 do artigo 5.º do CIRC).

3 - termos do n.º 4 do artigo 4.º do CIRC, não se consideram obtidos em território português os rendimentos enumerados na alínea c) do n.º 3 da mesma disposição quando os mesmos constituam encargo de estabelecimento estável situado fora desse território relativo à actividade exercida por seu intermédio e, bem assim, quando não se verificarem essas condições, os rendimentos referidos no n.º 7 da mesma alínea, quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultoria, organização, investigação e desenvolvimento em qualquer domínio.

4 - Nos termos do n.º 5 do artigo 4.º do código do CIRC, o território português compreende também as zonas onde, em conformidade com a legislação portuguesa e o direito internacional, a República Portuguesa tem direitos soberanos relativamente à prospecção, pesquisa e exploração dos recursos naturais do leito do mar, do seu subsolo e das águas sobrejacentes.

5 - Os rendimentos tributáveis auferidos por não residentes não são, em regra, englobados, nos termos do disposto na alínea do n.º 3 do artigo 22.º deste Código, tributando-se mediante a aplicação de taxas libertórias e taxas especiais que se prevêem, respectivamente, nos artigos 71.º e 72.º do CIRS, exceptuando,

evidentemente, os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou em país do espaço económico europeu com o qual o Estado Português tenha acordos de cooperação administrativa em matéria fiscal que tenham escolhido a tributação pelo regime opcional previsto no artigo anterior. Relativamente ainda a sujeitos passivos residentes em outro Estado membro da UE, ou em país do EEE, que sejam titulares dos rendimentos referidos nas alíneas a) a d), m) e o) do n.º 1 deste artigo e que não se encontrem no regime de tributação previsto no artigo 17.º-A, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora do território nacional, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes, nos termos e condições do disposto nos n.ºs 8 a 11 do artigo 71.º do CIRS. Tal solução legislativa é uma das emanações do princípio da não discriminação que resulta do artigo 12.º do Tratado CE pois procura atenuar os efeitos da tributação diferenciada entre sujeitos passivos residentes e sujeitos passivos não residentes.

6 - Não encontramos no TCE normas que incidam expressamente sobre a tributação directa, pelo que tem sido a jurisprudência emanada do Tribunal de Justiça da União Europeia que vem integrando a harmonização fiscal dos Estados membros, em muitos casos fazendo valer o princípio da igualdade para solucionar, segundo as regras do Tratado, casos de discriminação positiva ou negativa, consoante se trate de residentes ou não residentes. Jurisprudência que tem carácter vinculativo para os Tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como vem proclamando pacificamente o Supremo Tribunal Administrativo nos casos de reenvio prejudicial a que alude o artigo 234.º do TCE.

7 - *"Recentemente, o tribunal [TJUE] tem decidido um número crescente de casos que apontam para um completo reforço do princípio da não discriminação no âmbito da tributação tanto da tributação individual como das empresas. No que tem sido classificado de uma jurisprudência consistente, o tribunal considerou que o princípio da não discriminação proíbe não só a discriminação baseada na nacionalidade, mas também qualquer forma de discriminação dissimulada. De acordo com esta fundamentação, a discriminação baseada na residência pode levar a uma violação do princípio tanto para as empresas, como para os indivíduos. O impacto desta última abordagem é perturbador para muitos sistemas fiscais da EU que têm sido alicerçados sobre os princípios da tributação mundial de residentes e da tributação na fonte dos não residentes."* Cfr. Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, 2010;

8 - V. Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, 2006.

Artigo 19.º · Contitularidade de rendimentos

Os rendimentos que pertençam em comum a várias pessoas são imputados a estas na proporção das respectivas quotas, que se presumem iguais quando indeterminadas.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - Nos termos do n.º 2 do artigo 57.º, tratando-se de rendimentos da categoria B, incumbe ao titular a quem pertença a respectiva administração apresentar na sua declaração de rendimentos os elementos contabilísticos exigidos para o apuramento da matéria colectável, nela identificando os restantes contitulares e a parte que lhes couber. Caso assim não suceda, presume-se que as quotas dos contitulares são iguais.

2 - Um dos casos mais comuns e frequentes de contitularidade de rendimentos é o das rendas resultantes das cedências do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal. O Ofício Circularizado n.º 12/90 de 12 de Abril (Direcção de Serviços de IRS) veio sancionar o entendimento segundo o qual sendo os diversos condóminos do edifício comproprietários das partes comuns do mesmo, como resulta do estatuído no n.º 1 do artigo 1420.º, do Código Civil, deverão tais rendimentos ser-lhes imputados na proporção do

valor relativo das respectivas fracções autónomas (percentagem ou permilagem), em consonância com o regime estabelecido no art.º 18.º do Código do IRS, ainda que destinando-se estes rendimentos à realização de despesas da responsabilidade do condomínio, deverão os mesmos ser imputados a cada um dos condóminos. Igual tratamento deverá ser conferido às despesas de manutenção e conservação, deduções específicas contempladas no art.º 40.º do CIRS, efectuadas com as referidas partes comuns, sendo imputadas a cada condómino na proporção dos rendimentos. Quando as rendas tenham sido objecto de retenção na fonte, nos termos do artigo 94.º do CIRS, deverá considerar-se imputável a cada condómino, e assim mencionada nas respectivas declarações de rendimentos, a quota-parte nas retenções efectuadas, determinada de acordo com o critério acima indicado. Competirá ao administrador do prédio entregar a cada condómino documento em que indique a quota-parte da renda e imposto retido na fonte que lhes são imputáveis, bem como das despesas de manutenção e conservação efectuadas com a parte cedida susceptíveis de dedução nos termos do artigo 40.º do CIRS. Mais recentemente, foi publicada uma informação vinculativa (processo 2210/2010, com despacho concordante da Subdirectora-Geral de 5 de Maio de 2010) relativamente à cedência da parte do imóvel para efeitos de publicidade, onde na mesma linha de entendimento, deverão os montantes recebidos a título de rendas e advenientes da cedência do uso da parte comum do prédio, no caso, as paredes do imóvel para efeitos de publicidade, ser, proporcionalmente, indicados no respectivo anexo F da declaração de rendimentos a apresentar por cada dos comproprietários do imóvel em causa.

3 - Idêntica situação frequente ocorre com os rendimentos prediais - categoria F - gerados por herança indivisa, caso em que o recibo de renda deve ser emitido pelo cabeça de casal ou administrador da herança, que depois deverá emitir documento a cada um dos consortes, na nota de retenção na fonte com indicação do contitular respectivo e da quota que lhe pertencer. Cada um dos herdeiros deverá incluir na anual de rendimentos o montante destes rendimentos e o imposto que porventura foi deduzido correspondente a estes.

Artigo 20.º - Imputação especial

1 - Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6.º do Código do IRC, que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação efectuada nos termos e condições dele constante ou, quando superior, as importâncias que, a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B.

3 - Constitui rendimento dos sujeitos passivos de IRS residentes em território português os lucros ou rendimentos obtidos por entidades não residentes em território português e aí submetidos a um regime fiscal claramente mais favorável, no caso em que, nos termos e condições do artigo 66.º do Código do IRC, os mesmos detenham, directa ou indirectamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos, 25% ou 10% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou os elementos patrimoniais dessas entidades, consoante os casos, aplicando-se para o efeito, com as necessárias adaptações, o regime aí estabelecido.

4 - Para efeitos do disposto no número anterior, as respectivas importâncias integram-se como rendimento líquido na categoria B, nos casos em que as partes de capital ou os direitos estejam afectos a uma actividade empresarial ou profissional, ou na categoria E, nos restantes casos.

5 - No caso de ser aplicável a parte final do n.º 1, o resultado da imputação efectuada nos anos subsequentes deve ser objecto dos necessários ajustamentos destinados a eliminar qualquer duplicação de tributação dos rendimentos que possa vir a ocorrer.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - O regime da transparência fiscal que surge previsto no artigo 6.º do CIRC consiste na desconsideração da personalidade colectiva com a finalidade de imputar a matéria colectável por ela gerada nos respectivos sócios ou membros, fazendo com sejam estes a suportar o imposto sobre o rendimento, quer se tratem de pessoas singulares, quer sejam pessoas colectivas. Transfere-se assim a tributação da esfera da entidade, que não é tributada em sede de IRC para a esfera dos sócios ou membros que, por isso, serão tributados em IRS ou IRC, consoante se tratem de pessoas singulares ou de pessoas colectivas. Estão sujeitas ao regime da transparência fiscal, desde que tenham sede ou direcção efectiva em território nacional i) as sociedades civis não constituídas sob forma comercial, ii) as sociedades de profissionais, iii) as sociedades de simples administração de bens, iv) os agrupamentos complementares de empresas (ACE), e v) e os agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE). Fundamentalmente, o regime visa alcançar a neutralidade do sistema de tributação, prevenir a evasão fiscal, uma vez que se aplica independentemente da distribuição de lucros, e atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, posto que o rendimento é tributado na esfera dos sócios ou membros e não na da entidade que os gerou.

2 - É importante realçar alguns aspectos deste regime:

- a) Quando um dos sócios ou membros de uma entidade sujeita ao regime da transparência fiscal não for residente em território português, considera-se que obtém os rendimentos que lhe são imputáveis, nos termos do artigo 6.º CIRC, através de um estabelecimento estável aqui situado (n.º 9 do artigo 5.º do CIRC);
- b) As sociedades sujeitas ao regime da transparência fiscal não são tributadas em IRC, excepto quanto às tributações autónomas (artigo 12.º do CIRC);
- c) O regime de eliminação da dupla tributação económica, previsto no n.º 1 do artigo 51.º do CIRC, aparece expressamente vedado a estas sociedades, conforme alínea b) do mesmo número;
- d) Os prejuízos fiscais das sociedades civis não constituídas sob forma comercial, das sociedades de profissionais e das sociedades de simples administração de bens, a que seja aplicado o regime da transparência fiscal, só podem ser deduzidos aos lucros tributáveis dessas mesmas sociedades (cf. n.º 7 do artigo 52.º CIRC). Exceptuam-se desta norma os ACE e AEIE, cujos prejuízos fiscais são directamente imputáveis aos respectivos sócios ou membros, como anteriormente referido;
- e) As sociedades de profissionais, que fiquem abrangidas pelo regime simplificado de tributação, aplicam-se os coeficientes previstos no Código do IRS (n.º 2 do artigo 31.º do CIRS);
- f) No caso de liquidação de sociedades abrangidas pelo regime da transparência fiscal, ao valor que for atribuído aos sócios em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade, nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime (n.º 4 do artigo 81.º do CIRC);
- g) As deduções à colecta e retenções na fonte respeitantes às sociedades sujeitas a este regime são imputadas aos respectivos sócios ou membros.

3 - Ao utilizar a expressão rendimento líquido da categoria B no n.º 2 deste artigo, pretendeu o legislador impedir que os valores a imputar na esfera do sócio ou membro singular sejam objecto de deduções específicas. Todavia, quando o lucro obtido pela entidade transparente envolva componentes relativamente às quais haja havido retenções na fonte, a par da transferência dos resultados para os sócios ou membros, verifica-se também a transferência dos valores correspondentes às respectivas retenções na fonte, para que possam ser deduzidas à colecta.

Artigo 21.º · Substituição tributária

Quando, através de substituição tributária, este Código exigir o pagamento total ou parcial do IRS a pessoa diversa daquela em relação à qual se verificam os respectivos pressupostos, considera-se a substituta, para todos os efeitos legais, como devedor principal do imposto, ressalvado o disposto no artigo 103.º.

Anotações

Por Carla Lopes

1 - A substituição tributária verifica-se quando, por imposição da lei, a prestação tributária for exigida a pessoa diferente do contribuinte, sendo a mesma efectuada através do mecanismo da retenção na fonte do imposto devido, nos termos do disposto no artigo 20.º da LGT. Tem sido entendido, aliás, que a LGT “trabalha aqui com um conceito de retenção na fonte e de pagamento por conta em sentido amplo” (cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Janeiro 2010) para o que é indispensável a consulta ao disposto nos artigos 20.º, 28.º, 33.º e 34.º, todos da LGT.

2 - “Neste domínio, costuma distinguir-se entre substituição total e substituição parcial. Ocorre a primeira quando a substituição abrange tanto a obrigação de imposto como a generalidade das obrigações fiscais acessórias, o que acontece no caso da retenção na fonte com carácter definitivo do imposto - caso dos rendimentos das pessoas singulares tributados em IRS através de taxas liberatórias (artigo 71.º do CIRS) (...) Verifica-se, porém, a substituição parcial quando o substituído tiver de cumprir a generalidade das obrigações fiscais acessórias. (...) como é o que se verifica, por exemplo, no IRS relativamente aos rendimentos do trabalho dependente” (cf. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 5.ª edição, Almedina, Janeiro 2010,) e ainda aos rendimentos da categoria B e F de sujeitos passivos residentes.

3 - V. sobre substituição tributária, Ana Paula Dourado, *Substituição e responsabilidade tributária*, CTF, 391, Julho-Setembro de 1998; Diogo Feio, *A substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra, 2001; L. M. Alonso Gonzalez, *Substitutos y Retenedores en el Ordenamiento Español*, Marcial Pons, Madrid 1992; L. M. T. Menezes Leitão, *A substituição e a responsabilidade fiscal no direito português*, CTF n.º 388; Manuel Faustino, *O Dever de Retenção na Fonte e Outros Deveres Autónomos de Cooperação em IRS*; Patrícia Noiret Cunha e Sérgio Vasques, *A Tributação Directa na Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Coimbra, 2006.

4 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento (substituição total - tributação por taxas liberatórias), sem prejuízo de quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final (substituição parcial), caso em que cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituído a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior, este o regime que resulta do artigo 103.º do CIRS (v. também artigo 28.º da LGT).

Por Patrícia Anjos Azevedo

(Corresponde ao art.º 20.º, na redacção anterior à revisão do articulado, efectuada pelo DL 198/2001, de 3 de Julho)

Recorrendo à teoria geral do imposto, nomeadamente aos elementos da relação jurídico-tributária, do lado passivo de tal relação encontramos o contribuinte, ou seja, o devedor do imposto (que pode ser originário ou então não originário - no fundo, o sujeito passivo da relação jurídica tributária em sentido amplo). No entanto, convém fazer alguns afinamentos em termos de conceptualização.

Ora, por definição, o contribuinte é aquele relativamente ao qual se verifica o facto tributário. O contribuinte reflecte ou manifesta a sua capacidade contributiva e é aquele que a lei visa atingir (isto é, é o titular do rendimento ou de um património; é o que pratica um acto sujeito a imposto sobre o consumo, por exemplo). No fundo, o contribuinte é aquele que acarreta ou deve acarretar o encargo ou sacrifício do imposto.

Já quanto ao conceito de devedor do imposto, podemos dizer que devedor do imposto será aquele que, em face da Administração Fiscal, deverá satisfazer a obrigação de imposto. Em sentido amplo, o devedor do imposto é tanto o devedor principal ou originário, como os devedores indirectos, acessórios ou não originários, a quem pode exigir-se o pagamento da prestação tributária, em segunda linha.

Assim, o devedor do imposto poderá ser o sujeito passivo originário (se for a entidade em relação à qual se verificaram os pressupostos constantes na incidência do respectivo tributo); mas também o sujeito passivo não originário - aquele que, não se encontrando na situação anterior, é chamado ao cumprimento da obrigação de imposto (cabem aqui as situações de substituição tributária, responsabilidade e sucessão).

Concretamente quanto ao que nos interessa para aqui, verificamos que o art.º 20.º da LGT prevê o instituto da substituição fiscal (ou tributária), que acontece quando a prestação tributária é exigida a pessoa diferente do contribuinte, exigência essa que decorre da lei. Tal substituição é em princípio feita utilizando a técnica da retenção na fonte do imposto devido; o substituto é o contribuinte de facto (suporta o encargo); o substituído é o contribuinte de Direito. Assim, a substituição tributária realiza-se com base numa relação triangular, a qual se estabelece entre o substituto, o Fisco e o contribuinte substituído.

Como exemplos de alguns casos de substituição fiscal contemplados na nossa legislação tributária, encontramos o art. 98.º, n.º 3 do CIRS e ainda os art.ºs 21.º e 103.º do CIRS, aliás relativamente a estes dois últimos, respectivamente disposição que agora se comenta e disposição para a qual remete a presente.

A substituição fiscal poderá também dar lugar a casos de responsabilidade fiscal pelo não cumprimento da obrigação de retenção ou da obrigação de entrega, nos termos do art.º 28.º da LGT - cfr. também o disposto no art.º 103.º do CIRS.

Deste modo, se o imposto é retido e não entregue nos cofres do estado, valerá o disposto no art.º 28.º n.º 1 da LGT: o substituto é o único responsável; o substituído fica desonerado de qualquer responsabilidade.²⁵ Além disso, de acordo com o preceituado no art.º 28.º n.º 2 da LGT, o substituído tem a responsabilidade originária e o substituto a responsabilidade subsidiária. Finalmente, se a retenção é a título definitivo e não se procede à mesma, o substituto é o responsável originário e o substituído é o responsável subsidiário.²⁶

Ainda, muito embora com ressalvas relativamente às situações contempladas no art.º 103.º do mesmo diploma (sobre responsabilidade em caso de substituição), considera-se a pessoa a quem seja exigido o pagamento (total ou parcial) do imposto, ainda que diversa daquela relativamente à qual se verifiquem os respectivos pressupostos, como sendo um substituto legal, neste caso em posição de devedor principal do imposto. Tal consideração é bastante importante, designadamente para efeitos de apuramento da responsabilidade tributária pela não entrada do tributo nos cofres do Estado, por exemplo.

25 Sobre a responsabilidade tributária, veja-se CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010, Paulo Pitta e Cunha/ Costa Santos, *Responsabilidade Tributária das Administradores ou Gerentes*, Lisboa, 1999, Teixeira Ribeiro, Anotação ao Acórdão do STA de 28 de Novembro de 1990, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 125, 1992-1993; Saldanha Sanches/Rita Barreira, «Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes», in *Fisco* 70/71, Maio/Junho de 1995, I. Marques da Silva, «A responsabilidade tributária dos corpos sociais», in Diogo Leite de Campos e Outros, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Vols Editores, 1999, Sérgio Vasques, «A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária», in *Fiscalidade*, 1, Janeiro de 2000 e ainda, Tânia Meireles da Cunha, «Responsabilidade tributária subsidiária. Apontamentos», in *Miscelâneas*, n.º 5, IDET, Coimbra, 2008. Em Espanha, veja-se sobre a mesma matéria o contributo de Tomás Marcos Sánchez, «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», in Eduardo Galán/Corona/José António García - Cruces González (Coord.), *La responsabilidad de las Administradores de las Sociedades de Capital. Aspectos Civiles, Penales y Fiscales*, Madrid, 1999.

26 Relativamente a estas matérias, vide alguns manuais de Direito Fiscal "clássicos", nomeadamente os seguintes: CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, 2005, SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, 2002. Além disso, são também importantes as seguintes obras: CASALTA NABAIS, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, 1998; FREITAS PEREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, 2005.

CAPÍTULO II - DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

SECÇÃO I - REGRAS GERAIS

Artigo 22.º · Englobamento

1 - O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes.

2 - Nas situações de contitularidade, o englobamento faz-se nos seguintes termos:

- a) Tratando-se de rendimentos da categoria B, cada contitular engloba a parte do rendimento que lhe couber, na proporção das respectivas quotas;
- b) Tratando-se de rendimentos das restantes categorias, cada contitular engloba os rendimentos líquidos e as deduções legalmente admitidas, na proporção das respectivas quotas.

3 - Não são englobados para efeitos da sua tributação:

- a) Os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes em território português, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 7 e 8 do artigo 72.º;
- b) Os rendimentos referidos nos artigos 71.º e 72.º auferidos por residentes em território português, sem prejuízo da opção pelo englobamento neles previsto.

4 - Ainda que não englobados para efeito da sua tributação, são sempre incluídos para efeito de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, os rendimentos isentos, quando a lei imponha o respectivo englobamento.

5 - Quando o sujeito passivo exerça a opção referida no n.º 3, fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do artigo 71.º, no n.º 7 do artigo 72.º e no n.º 7 do artigo 81.º.

6 - Quando o sujeito passivo aufera rendimentos que dêem direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional previsto no artigo 81.º, os correspondentes rendimentos devem ser considerados pelas respectivas importâncias líquidas dos impostos sobre o rendimento pagos no estrangeiro.

7 - Sempre que a lei imponha o englobamento de rendimentos isentos, observa-se o seguinte:

- a) Os rendimentos isentos são considerados, sem deduções, para efeitos do disposto no artigo 69.º, sendo caso disso, e para determinação das taxas a aplicar ao restante rendimento colectável;
- b) Para efeitos da alínea anterior, quando seja de aplicar o disposto no artigo 69.º, o quociente da divisão por 2 dos rendimentos isentos é imputado proporcionalmente à fracção de rendimento a que corresponde a taxa média e a taxa normal.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Jurisprudência

Retenção na fonte - Natureza - Substituição tributária - Rendimento: I - No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos art.º 2.º, n.º 3, al. a) e 71.º, n.º 2 do CIRS.

II - A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de àquela não o ter feito, conforme resulta dos art.ºs 28.º, n.º 3 da LGT e 103.º, n.º 3 do CIRS. (Ac. STA, de 29 de Setembro de 2010, Proc. n.º 079/10)

Artigo 23.º · Valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal

1 - A equivalência de rendimentos ou encargos expressos em moeda sem curso legal em Portugal é determinada pela cotação oficial da respectiva divisa, de acordo com as seguintes regras:

- a) Tratando-se de rendimentos transferidos para o exterior, aplica-se o câmbio de venda da data da efectiva transferência ou da retenção na fonte, se a ela houver lugar;
- b) Tratando-se de rendimentos provenientes do exterior, aplica-se o câmbio de compra da data em que aqueles foram pagos ou postos à disposição do sujeito passivo em Portugal;
- c) Tratando-se de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano, aplica-se o câmbio de compra da data em que aqueles forem pagos ou postos à disposição do sujeito passivo;
- d) Tratando-se de encargos, aplica-se a regra da alínea a).

2 - Não sendo possível comprovar qualquer das datas referidas no número anterior, aplica-se o câmbio de 31 de Dezembro do ano a que os rendimentos ou encargos respeitem.

3 - Não existindo câmbio nas datas referidas no n.º 1, aplica-se o da última cotação anterior a essas datas.

4 - Quando a determinação do rendimento colectável se faça com base na contabilidade, seguem-se as regras legais a esta aplicáveis.

Anotações

Por Hugo Lacerda

Neste artigo estão estipuladas as regras para valores fixados em moeda sem curso legal em Portugal, não existindo sobre esta matéria grandes considerações, uma vez que não têm sido levantadas questões sobre esta matéria, dada a "feliz" redacção deste artigo.

Artigo 24.º · Rendimentos em espécie

1 - A equivalência pecuniária dos rendimentos em espécie faz-se de acordo com as seguintes regras, de aplicação sucessiva:

- a) Pelo preço tabelado oficialmente;
- b) Pela cotação oficial de compra;
- c) Tratando-se de géneros, pela cotação de compra na bolsa de mercadorias de Lisboa ou, não existindo essa cotação, pelo preço médio do respectivo ano ou do último determinado e que constem da estiva camarária;
- d) Pelos preços de bens ou serviços homólogos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística;
- e) Pelo valor de mercado, em condições de concorrência.

2 - Quando se tratar da utilização de habitação, o rendimento em espécie corresponde à diferença entre o valor do respectivo uso e a importância paga a esse título pelo beneficiário, observando-se na determinação daquele as regras seguintes:

- a) O valor do uso é igual à renda suportada em substituição do beneficiário;

b) Não havendo renda, o valor do uso é igual ao valor da renda condicionada, determinada segundo os critérios legais, não devendo, porém, exceder um terço do total das remunerações auferidas pelo beneficiário;

c) Quando para a situação em causa estiver fixado por lei subsídio de residência ou equivalente quando não é fornecida casa de habitação, o valor de uso não pode exceder, em qualquer caso, esse montante.

3 - Nos casos previstos no n.º 5) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, o rendimento em espécie corresponde:

a) No caso de empréstimos concedidos pela entidade patronal sem juros ou a taxa de juro reduzida, ao valor obtido por aplicação ao respectivo capital da diferença entre a taxa de juro de referência para o tipo de operação em causa, publicada anualmente por portaria do Ministro das Finanças, e a taxa de juro que eventualmente seja suportada pelo beneficiário;

b) No caso de empréstimos concedidos ao trabalhador por outras entidades, ao valor correspondente à parte dos juros suportada pela entidade patronal.

4 - Os ganhos referidos no n.º 7) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º consideram-se obtidos, respectivamente:

a) No momento do exercício da opção ou de direito de efeito equivalente, correspondendo à diferença positiva entre o valor do bem ou direito nessa data e o preço de exercício da opção, ou do direito, acrescido este do que eventualmente haja sido pago pelo trabalhador ou membro de órgão social para aquisição da opção ou direito;

b) No momento da subscrição ou do exercício de direito de efeito equivalente, correspondendo à diferença positiva entre o preço de subscrição ou de exercício do direito de efeito equivalente para a generalidade dos subscritores ou dos titulares de tal direito, ou, na ausência de outros subscritores ou titulares, o valor de mercado, e aquele pelo qual o trabalhador ou membro de órgão social o exerce, acrescido do preço que eventualmente haja pago para aquisição do direito;

c) No momento da alienação, da liquidação financeira ou da renúncia ao exercício, a favor da entidade patronal ou de terceiros, de opções, direitos de subscrição ou outros de efeito equivalente, correspondendo à diferença positiva entre o preço ou o valor da vantagem económica recebidos e o que eventualmente haja sido pago pelo trabalhador ou membro de órgão social para aquisição das opções ou direitos;

d) No momento da recompra dos valores mobiliários ou direitos equiparados, pela entidade patronal, correspondendo à diferença positiva entre o preço ou o valor da vantagem económica recebidos e o respectivo valor de mercado, ou, caso aquele preço ou valor tenha sido previamente fixado, o quantitativo que tiver sido considerado como valor daqueles bens ou direitos, nos termos da alínea a), ou como preço de subscrição ou de exercício do direito para a generalidade dos subscritores ou dos titulares do direito, nos termos da alínea b), ou o valor de mercado, nos termos da alínea e);

e) Nos planos de atribuição de valores mobiliários ou direitos equiparados em que se verifiquem pela entidade patronal, como condições cumulativas, a não aquisição ou registo dos mesmos a favor dos trabalhadores ou membros de órgãos sociais, a impossibilidade de estes celebrarem negócios de disposição ou oneração sobre aqueles, a sujeição a um período de restrição que os exclua do plano em casos de cessação do vínculo ou mandato social, pelo menos nos casos de iniciativa com justa causa da entidade patronal, e ainda que se adquiram outros direitos inerentes à titularidade destes, como sejam o direito a rendimento ou de participação social, no momento em que os trabalhadores ou membros de órgãos sociais são plenamente investidos dos direitos inerentes àqueles valores ou direitos, em particular os de disposição ou oneração, sendo o ganho apurado pela diferença positiva entre o valor de mercado à data do final do período de restrição e o que eventualmente haja sido pago pelo trabalhador ou membro de órgão social para aquisição daqueles valores ou direitos.

5 - Quando se tratar da atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, o rendimento anual corresponde ao produto de 0,75% do seu custo de aquisição ou produção pelo número de meses de utilização da mesma.

6 - No caso de aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, o rendimento corresponde à diferença positiva entre o respectivo valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como rendimentos decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição.

7 - Para efeito do disposto no número anterior, considera-se valor de mercado o que corresponder à diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização constante de tabela a aprovar por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Hugo Lacerda

- 1 - Este artigo contém as regras para a tributação das vantagens acessórias, expressamente elencadas na lei.
- 2 - Refira-se que não existe qualquer norma que obrigue a retenção na fonte para rendimentos em espécie.

SECÇÃO II - RENDIMENTOS DO TRABALHO

Artigo 25.º · Rendimentos do trabalho dependente: deduções

1 - Aos rendimentos brutos da categoria A deduzem-se, até à sua concorrência, e por cada titular que os tenha auferido, os seguintes montantes:

- a) 72% de doze vezes o valor do IAS;
- 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%.

2 - Se, porém, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde excederem o limite fixado na alínea a) do número anterior, aquela dedução é pelo montante total dessas contribuições.

3 - *Eliminado*

4 - A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 pode ser elevada até 75% de doze vezes o valor do IAS, desde que a diferença resulte de:

- a) Quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respectiva actividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem;
- b) Importâncias comprovadamente pagas e não reembolsadas referentes a despesas de formação profissional, desde que a entidade formadora seja organismo de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

5 - *Eliminado*

6 - *Revogado*

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo descreve as deduções específicas a efectuar aos rendimentos brutos da categoria A (rendimentos do trabalho dependente). Assim, cada titular poderá deduzir, até à concorrência do rendimento desta categoria - o que significa que o montante líquido da mesma não pode ser negativo - os seguintes valores: (i) € 4.190,40 correspondente a 72% de 12 vezes o valor do Indexante de Apoio Social ("IAS").

Refira-se, quanto a este limite, que nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010, mantém-se aplicável este último valor para efeito da indexação prevista no presente artigo. Conforme o Decreto-lei n.º 143/2010, de 31 de Dezembro, o valor da retribuição mensal garantida, a partir de 1 de Janeiro de 2011, é de € 485,00, sendo que em 2010 era de € 475,00.

Conforme o disposto no n.º 2 do artigo, caso as contribuições obrigatórias para o regime de protecção social e subsistemas legais de saúde excedam o limite referido de € 4.190,40, a dedução é realizada pelo montante integral destas contribuições.

São considerados descontos obrigatórios os que resultam de imposição legal, incluindo para o regime de protecção social aplicável, por contraposição aos descontos facultativos que, sendo permitidos por lei, carecem de autorização expressa do titular do direito à remuneração.

A dedução prevista na alínea a) pode ser elevada até € 4.365,00 (75% de 12 vezes o valor do IAS), desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais, suportadas pelo sujeito passivo e indispensáveis à actividade bem como as importâncias comprovadamente pagas relativas a despesas com formação profissional.

(ii) São ainda dedutíveis os montantes pagos, a título de indemnização, pelo trabalhador à entidade patronal em consequência da rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio, desde que resulte de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado. Não sendo esse o caso, apenas será permitida a dedução de indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio.

(iii) Finalmente são dedutíveis as quotizações sindicais, apenas na parte em que não constituam contrapartida de benefícios sociais (por exemplo à saúde, educação, habitação) e desde que não excedam, por cada titular, 1% do rendimento bruto da categoria A, devendo ser acrescidas em 50%.

Doutrina Administrativa

Ofício-Circulado 11/92, de 19 de Maio de 1992

Assunto: Descontos obrigatórios para os regimes de protecção social.

Sumário: Os descontos efectuados pelos empregados bancários para o SAMS, bem como os efectuados pelos funcionários públicos para a ADSE, estão abrangidos pela previsão do n.º 2 do artigo 25.º do Código do IRS, tendo natureza de contribuições obrigatórias e relevando como dedução específica dos rendimentos do trabalho dependente.

Ofício-Circulado 1976/98, de 15 de Janeiro de 1998

Assunto: Retroactivos e contribuições (facultativas) pagas à Segurança Social.

Sumário: Refere-se ao enquadramento, em sede de IRS, das contribuições facultativas para regimes de segurança social, pagas em ano diferente daquele a que o rendimento englobado diz respeito. Informa que as contribuições retroactivas pagas a regimes de segurança social, tendo em vista determinados objectivos, não poderão ser deduzidas ao rendimento bruto da categoria A, nos termos do artigo em análise.

Ofício-Circulado 20065, de 12 de Março de 2002

Assunto: Dedução de contribuições obrigatórias para a segurança social relativas a anos anteriores.

Sumário: Declara que as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social integram a dedução aos rendimentos da categoria A, prevista no artigo 25.º do Código do IRS.

Adicionalmente esclarece que as contribuições para a segurança social respeitantes a anos anteriores e que tenham incidido sobre remunerações efectivamente pagas ou colocadas à disposição, desde que obrigatórias, são integralmente dedutíveis ao rendimento da categoria A do ano em que ocorre o seu pagamento.

Despacho, Informação 806/97, de 7 de Julho de 1997

Assunto: Encargos obrigatórios para regimes de protecção social pagos no estrangeiro por nacionais residentes em território português.

Sumário: As disposições comunitárias em matéria de segurança social têm força legal geral e aplicam-se obrigatória e directamente em todos os Estados-membros. Conclui-se que os encargos obrigatórios para sistemas de segurança social pagos em Estados da União Europeia ou no Espaço Económico Europeu deverão, mediante prova inequívoca do seu pagamento, ser deduzidos aos rendimentos sujeitos a tributação em Portugal.

Despacho I, 1688/89, de 30 de Maio de 1989

Assunto: Quotizações para a segurança social estrangeira.

Sumário: Os cidadãos estrangeiros residentes em Portugal que provarem estar abrangidos pela segurança social obrigatória do seu país, têm direito a deduzir as importâncias que aí forem pagas.

Despacho 1101/2008, de 13 de Novembro de 2008

Assunto: Relevância fiscal das contribuições para planos de saúde.

Sumário: As contribuições para os Planos de Saúde que tenham natureza facultativa para os respectivos aderentes, não podem ser dedutíveis aos rendimentos brutos da categoria A, nem da categoria H.

Despacho P 1148/2010, de 1 de Junho de 2010

Assunto: Descontos para a ADSE efectuados por trabalhador enquadrado no regime geral da segurança social. Enquadramento em IRS.

Sumário: Os descontos para a ADSE efectuados por trabalhadores assumem natureza de descontos facultativos uma vez que protecção social equivalente se encontra assegurada pelo regime geral de segurança social. Desse modo, tais descontos não relevam para efeitos de dedução aos rendimentos brutos da categoria A.

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Junho de 1999 (Recurso n.º 23487)

Assunto: IRS. Deduções para a Segurança Social. Princípio da Anualidade. Sua interpretação.

Sumário: Um dos princípios mais marcantes do IRS é o da sua anualidade, entendido este no sentido de que os rendimentos que ele procura tributar são todos os que se obtêm em cada ano civil. Porém, e como contrapartida, nele devem ser considerados todos os gastos que contribuíram para esses rendimentos. Esta regra, no entanto, não é absoluta visto o Código do IRS prever situações em que determinados rendimentos ou despesas podem ser considerados em ano diferente daquele em que foram obtidos ou a que dizem respeito. Assim acontece, por exemplo, com o reporte de rendimentos, contemplado no seu artigo 24.º, como também com as deduções para a Segurança Social previstas no n.º 2 do seu artigo 25.º. Deste modo, é de admitir que se deduza no ano de 1996 as contribuições para a Caixa Geral de Aposentações pagas nesse ano, mas respeitantes ao serviço militar prestado de 1954 a 1956.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14 de Maio de 2003 (Recurso n.º 471/03)

Assunto: Impugnação Judicial. Contribuições para a Segurança Social. Dedução.

Sumário: As contribuições para a segurança social respeitantes a período anterior àquele em que ocorre o respectivo pagamento, em virtude de deferimento de pedido seu, embora facultativo, nos casos em que aquele pedido é permitido para os ditos efeitos de contagem de tempo para aposentação/jubilização, enquadram-se nas deduções referidas no n.º 2 do artigo 25.º do Código do IRS, sendo, por isso, dedutíveis ao rendimento do ano em que ocorre o seu pagamento.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18 de Junho de 2003 (Processo n.º 154/03)

Assunto: IRS - Segurança Social e contribuições obrigatórias.

Sumário: A expressão "contribuições obrigatórias para regimes de protecção social", utilizada no artigo 25.º, n.º 2 do Código do IRS, deve entender-se no sentido de contribuições não integrantes dos esquemas de protecção complementares da iniciativa dos particulares. São contribuições obrigatórias as estabelecidas para a contagem do tempo do serviço militar, ainda que o contribuinte tivesse de apresentar um requerimento.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Sul de 9 de Dezembro de 2009 (Processo n.º 3555/09)

Assunto: Impugnação. IRS. Regime de previdência especial e próprio dos advogados.

Sumário: Do artigo 5.º n.º 1 da Portaria n.º 487/83, de 27 de Abril, decorre que as contribuições para a Caixa de Previdência de Advogados e Solicitadores (CPAS) são obrigatórias. Os rendimentos auferidos pelo impugnante como gerente de uma sociedade de Advogados são-no na qualidade de trabalhador por conta de outrem por força do artigo 6.º, al. d) do Decreto-lei n.º 327/93, de 25 de Setembro, que exclui do regime obrigatório de segurança social dos membros de órgãos estatutários das pessoas colectivas.

Artigo 26.º · Contribuições para regimes complementares de segurança social

Quando nos rendimentos previstos no n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º não puder ser discriminada a parte correspondente às contribuições efectuadas pela entidade patronal, considera-se rendimento do trabalho dependente a importância determinada com base em tabela aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

Quando, a respeito dos rendimentos previstos no n.º 3, alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º (relativos às importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, segundo determinadas características) não for possível determinar a parte correspondente às contribuições efectuadas pela entidade patronal, isto é, não sendo possível distinguir a parte de capital e a parte de rendimento, deverá ser utilizada a tabela constante da Portaria n.º 543/2000, de 4 de Agosto. Mediante a aplicação da mencionada tabela será possível apurar a parte correspondente ao capital a ser integrado na categoria A (sendo a parte relativa ao rendimento tributada na categoria E - rendimentos de capitais).

Artigo 27.º · Profissões de desgaste rápido: deduções

1 - São dedutíveis ao rendimento, e até à sua concorrência, as importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de seguros de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, desde que os mesmos não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em dívida durante os primeiros cinco anos, com o limite de cinco vezes o valor do IAS.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se como profissões de desgaste rápido as de praticantes desportivos, definidos como tal no competente diploma regulamentar, as de mineiros e as de pescadores.

3 - No caso previsto no n.º 1, sempre que se verifique o pagamento de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos, observa-se o disposto no n.º 2 do artigo 60.º.

4 - O disposto no n.º 1 aplica-se, com as devidas adaptações, às contribuições pagas a associações mutualistas.

Anotações

Por Marta Ramos Mendes

Refere o presente artigo que aos rendimentos brutos da categoria A auferidos por praticantes desportivos, mineiros e pescadores (profissões consideradas de desgaste rápido), poderão ser integralmente deduzidos, com o limite de cinco vezes o IAS, as importâncias dispendidas na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice (garantido após os 55 anos) e desde que não garantam o pagamento e este não se verifique por resgate ou adiantamento do capital em vida, durante os primeiros 5 anos. Caso se verifique alguma condição resolutive, deverá o sujeito passivo apresentar declaração de substituição no prazo de 30 dias a contar da data de verificação da condição.

Doutrina

FERREIRA, Rogério Fernandes, "Enquadramento fiscal do sector segurador (descrição do regime fiscal e para-fiscal)", *in* Revista Fisco n.º 37, Dezembro - 1991

SANTOS, J. Carlos Gomes, "Profissões de desgaste rápido", *in* Revista de Ciência e Técnica Fiscal n.º 357, Janeiro/Março - 1990

SECÇÃO III - RENDIMENTOS EMPRESARIAIS

Artigo 28.º · Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150 000.

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos:

- a) Na declaração de início de actividade;
- b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.

5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

6 - A aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25%, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.

7 - Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos nos termos do artigo 39.º, aplicando-se o disposto no número anterior quando se verificarem os pressupostos ali referidos.

8 - Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, excepto tratando-se de prestações de serviços efectuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos.

9 - Sempre que da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º se determine um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 4, pelo regime de contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado.

10 - No exercício de início de actividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de actividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3.

11 - Se, tendo havido cessação de actividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação.

12 - O referido no número anterior não prejudica a possibilidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade.

13 - Exceptuam-se do disposto no n.º 11 as situações em que o reinício de actividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 31.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo contempla as formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (categoria B), com vista ao apuramento objectivo do correspondente rendimento líquido.

A reforma da tributação do rendimento introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (comumente denominada "reforma fiscal de 2000"), procedeu a uma reformulação das formas de determinação dos rendimentos da actual categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) - categoria que, além do mais, aglutinou os rendimentos enquadráveis, até à entrada em vigor daquela lei em 1 de Janeiro de 2001, nas então existentes categorias B (rendimentos do trabalho independente), C (rendimentos comerciais e industriais) e D (rendimentos agrícolas), reforçando a unicidade do imposto.

Nessa conformidade, o n.º 1 preceitua que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (salvo no caso da imputação de rendimentos aos sócios e membros de entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, a que se refere o art.º 20.º - que são líquidos por natureza e, como tal, objecto de englobamento directo) é efectuada com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade organizada.

Entendendo o legislador que o volume de rendimentos traduz, em certa medida, o grau de complexidade organizativa da actividade, estabelece o n.º 2 - na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010) - que ficam abrangidos pelo regime simplificado de tributação os sujeitos passivos de IRS que, no âmbito da respectiva actividade e no período de tributação imediatamente anterior, não tenham ultrapassado um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B de € 150.000,00.

Tratando-se do período de tributação em que se inicia a actividade, o montante que releva para efeitos de enquadramento no regime simplificado é o valor anual de rendimentos estimado constante da declaração de início de actividade a que se refere o art.º 112.º n.º 1 (cfr. n.º 10).

De notar que o facto de os sujeitos passivos se encontrarem eventualmente obrigados a dispor de contabilidade organizada por exigência legal - como é o caso, designadamente, dos titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada (EIRL) - não releva para este efeito.

No entanto, o n.º 3 prevê a possibilidade de os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado optarem pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade organizada, devendo tal opção ser formulada pelos sujeitos passivos:

- a) Na declaração de início de actividade;
- b) Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações a que se refere o art.º 112.º n.º 2 (cfr. n.º 4).

Por sua vez, o n.º 5 - na redacção dada pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007) - define um período mínimo de permanência, no regime simplificado de tributação ou no regime de determinação dos rendimentos com base na contabilidade (neste caso se o enquadramento resultar de uma opção), de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos do n.º 4 alínea b), a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

Quando não ocorra a opção pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, a aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B exceda € 150.000,00 em dois períodos de tributação consecutivos ou € 187.500,00 num único período de tributação, efectuando-se a tributação com base na contabilidade organizada a partir do período de tributação subsequente ao da verificação de qualquer desses pressupostos, ainda que resultem de correcção dos valores de base ao apuramento do rendimento tributável pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) nos termos do art.º 39.º (cfr. n.ºs 6 e 7).

Atenta a tutela das expectativas dos sujeitos passivos, admite-se a opção, no período de tributação da entrada em vigor dos indicadores objectivos de base técnico-científica referidos no art.º 31.º n.º 1, pela determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o triénio referido no n.º 5, se da aplicação daqueles indicadores resultar um rendimento tributável superior ao resultante da aplicação dos coeficientes definidos no n.º 2 do mesmo artigo (cfr. n.º 9). O n.º 8 prevê um regime especial, com carácter facultativo, aplicável aos casos em que os rendimentos auferidos resultem de serviços prestados a uma única entidade, efectuando-se a tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A (rendimentos do trabalho dependente). Contudo, a opção em apreço deve ser mantida por um período de três anos e não pode ser exercida com referência a prestações de serviços efectuadas por um sócio a uma sociedade de profissionais (cfr. art.º 6.º n.º 1 alínea b) do Código do IRC). Tendo em vista a prevenção de práticas evasivas, as situações de reinício da actividade antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da respectiva cessação, são objecto de um tratamento neutro, mantendo-se a aplicação da forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais vigente à data da cessação (cfr. n.º 11), sem prejuízo da possibilidade de a DGCI autorizar a alteração em caso de modificação substancial das circunstâncias que envolvem o exercício da actividade empresarial ou profissional (cfr. n.º 12) e exceptuando-se as situações em que o reinício de actividade ocorra após o termo do triénio referido no n.º 5 (cfr. n.º 13).

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada nos n.ºs 7 e 12 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 30.º; art.º 31.º-A; art.º 73.º.

Doutrina administrativa

IRS. Ero na brochura sobre o regime simplificado (Ofício-Circulado n.º 020050 de 2001-09-10, da Direcção de Serviços do IRS).

Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios" (Ofício-Circulado n.º 020052 de 2001-09-17, da Direcção de Serviços do IRS).

Opção pelo regime de contabilidade organizada - Coimas (Ofício-Circulado n.º 003911 de 2003-05-28, da Direcção de Serviços da Justiça Tributária).

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de “apoio à imobilização definitiva de embarcações” nos termos do art.º 2.º n.º 2 da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral, de 2003-07-31).

IRS - Regime simplificado de determinação do rendimento tributável - Exercício da opção pelo regime de contabilidade (Ofício-Circulado n.º 020112 de 2005-12-30, da Direcção de Serviços do IRS).

Regime simplificado - Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (OE 2006) (Circular n.º 3/2006 de 16 de Fevereiro).

Categoria B - Regime simplificado. Alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007) (Circular n.º 5/2007 de 13 de Março).

Jurisprudência

IRS. Regime de contabilidade organizada. Informação vinculativa. Acção para reconhecimento de direito - I. A alínea b) do n.º 4 do art.º 31.º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (a que corresponde o art.º 28.º na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho), ao estabelecer que a opção pelo regime de contabilidade organizada deve ser apresentada “até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento”, não estabelece qualquer termo inicial para a apresentação de tais declarações. II. Assim, não havia qualquer obstáculo legal a que a opção referida, relativa aos anos de 2002 e 2003, fosse formulada no ano de 2001. III. Tendo a administração tributária informado por escrito os contribuintes, através de uma brochura distribuída pelos seus serviços, de que a opção formulada até 2001-06-29 pelo regime de contabilidade organizada seria válida por cinco anos, está vinculada por tal informação, por força do disposto na alínea a) do n.º 4 do art.º 68.º da LGT (acórdão do STA de 2007-03-14, Proc. n.º 1154/06).

IRS. Regime simplificado de tributação. Reforma fiscal. Sujeito passivo. Contabilidade organizada - I. A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (reforma fiscal) criou, dentro do sistema fiscal de tributação do rendimento, os chamados regimes simplificados, como regimes não vinculativos, válidos somente para quem não optasse pelo regime de contabilidade organizada. II. A declaração de alterações, apresentada por virtude de modificações que o sujeito passivo pretendeu introduzir aos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, tem os efeitos previstos no art.º 112.º n.º 5 do CIRS, substituindo, no que toca aos aspectos alterados e para todos os efeitos legais, a declaração de início de actividade. III. Deste modo, tendo o sujeito passivo tributado pelo regime simplificado apresentado em 7 de Setembro de 2001 a sua opção pelo regime de contabilidade organizada - declaração de alterações -, por aplicação do disposto no n.º 4 do art.º 31.º do CIRS, passou a ser tributado por esse regime nos anos seguintes, independentemente do volume de vendas e do período de permanência no anterior regime de tributação simplificado. IV. As liquidações de imposto dos anos de 2002 e 2003, efectuadas pelo regime simplificado de tributação, carecem, por isso, de base legal, pelo que devem ser anuladas (acórdão do STA de 2010-03-17, Proc. n.º 56/10).

Artigo 29.º - Imputação

1 - Na determinação do rendimento só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas.

2 - No caso de afectação de quaisquer bens do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial e profissional, o valor de aquisição pelo qual esses bens são considerados corresponde ao valor de mercado à data da afectação.

3 - No caso de transferência para o património particular do sujeito passivo de bens afectos à sua actividade empresarial e profissional, o valor dos bens corresponde ao valor de mercado dos mesmos à data da transferência.

4 - O valor de mercado a que se referem os números anteriores, atribuído pelo sujeito passivo no momento da afectação ou da transferência dos bens, pode ser objecto de correcção sempre que a Direcção-Geral dos Impostos considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 32.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo estabelece critérios de imputação a observar no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, consagrando um princípio de autonomia ou separação patrimonial assente na distinção entre o património do sujeito passivo afecto à sua actividade empresarial ou profissional e o respectivo património pessoal ou particular.

O n.º 1 exprime aquela autonomia ao nível de rendimentos e gastos, ao prever a correspondente circunscrição aos obtidos ou incorridos com referência a bens ou valores integrantes de activos empresariais ou afectos ao objecto prosseguido nas actividades empresariais e profissionais desenvolvidas pelo sujeito passivo.

Os n.ºs 2 e 3 estabelecem regras próprias de imputação nos casos de afectação e transferência de bens entre o património particular do sujeito passivo e a sua actividade empresarial ou profissional, determinando que o valor a considerar corresponde ao valor de mercado à data da afectação ou da transferência, consoante o caso.

Assim, tratando-se de afectação de quaisquer bens (imóveis ou outros) do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial ou profissional, o valor de mercado à data da afectação equipara-se, nos termos do n.º 2, ao valor de aquisição pelo qual esses bens devem ser considerados para efeitos de apuramento de resultados (v.g. depreciações e mais-valias) no âmbito da categoria B e, bem assim, nos termos do art.º 44.º n.º 1 alínea c), ao valor de realização a considerar para a determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a IRS em sede da categoria G [cfr. art.º 10.º n.º 1 alínea a)], ainda que estes apenas se considerem obtidos no momento da ulterior alienação onerosa dos bens ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas [cfr. art.º 10.º n.º 3 alínea b)].

Por outro lado, tratando-se de transferência para o património particular do sujeito passivo de quaisquer bens (imóveis ou outros) afectos à sua actividade empresarial ou profissional, o valor de mercado dos mesmos à data da transferência equipara-se, nos termos do n.º 3, ao valor de realização a considerar para efeitos de apuramento de mais-valias no âmbito da categoria B [cfr. art.º 3.º n.º 2 alínea c)] e, bem assim, nos termos do art.º 47.º, ao valor de aquisição pelo qual esses bens devem ser considerados para a determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a IRS em sede da categoria G.

Quer a afectação, quer a transferência são deslocações inter-patrimoniais cuja ocorrência é aferida atendendo à imputação efectuada pelo sujeito passivo (à sua actividade empresarial ou profissional ou ao seu património particular, respectivamente), o que pode ser detectado, designadamente, com base no tratamento contabilístico conferido aos bens em apreço - a reconhecer como activos enquanto se encontrarem afectos à actividade empresarial ou profissional - ou através do controlo dos encargos relativos aos mesmos - conforme sejam suportados pelo sujeito passivo a título particular ou reconhecidos no âmbito da sua actividade empresarial ou profissional.

O valor de mercado - ou seja, aquele que resulta tendencialmente do equilíbrio entre a oferta e a procura - é atribuído pelo sujeito passivo no momento da afectação ou da transferência, sem prejuízo da sua correcção nos casos em que a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) considere, fundamentadamente (isto é, de modo exposto e por meio de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão - cfr. art.º 77.º da lei geral tributária), que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes (cfr. n.º 4).

Ocorrendo a situação a que se refere o n.º 4, a DGCI procede à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação (cfr. art.º 65.º n.º 2), sendo a competência para a prática deste acto exercida pelo director de finanças da área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos, sem prejuízo da respectiva delegação nos termos e condições previstos no art.º 65.º n.º 5 (parte final).

Anotações

Por Sandra Videira e Víctor Duarte

Uma das medidas mais emblemáticas da reforma da tributação do património operada pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, consistiu no facto de os valores patrimoniais tributários considerados para efeitos do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) terem passado a constituir os valores mínimos a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável em sede da categoria B do IRS.

Nesse sentido, nos casos em que o valor patrimonial tributário definitivo relevante para efeitos de liquidação do IMT, ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação, for superior ao valor declarado no contrato que tituló a transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (quer se trate de inventários, quer se trate de activos não correntes), é aquele o valor a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável (cfr. n.º 1), sem prejuízo de a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) considerar um valor superior ao mesmo quando demonstre tratar-se do preço efectivamente praticado na transacção (cfr. n.º 3).

Se o sujeito passivo tomar conhecimento do valor patrimonial tributário definitivo após o termo do prazo normal para a entrega da declaração anual de rendimentos a que se refere o artigo 57.º, deve ser apresentada declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte (cfr. n.º 2, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro), que constitui prazo especial relativamente ao previsto no art.º 60.º n.º 2.

Nos termos do n.º 4, o referido valor releva, ainda, para efeitos do disposto nos art.ºs 28.º n.ºs 2 e 6 (formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais) e 31.º n.º 2 (aplicação dos coeficientes do regime simplificado).

Porém, atento o disposto nos n.ºs 5 e 6 (aditados pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro (OE 2007)), o sujeito passivo pode requerer a instauração do procedimento a que se refere o art.º 139.º do Código do IRC, a fim de efectuar prova de que o valor de realização foi inferior ao valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do IMT (ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação). O pedido de demonstração em apreço tem efeito suspensivo da liquidação, apenas na parte correspondente ao valor da diferença positiva entre o valor patrimonial tributário definitivo considerado para efeitos de liquidação do IMT e o valor constante do contrato, a qual, em caso de indeferimento total ou parcial do pedido, é da competência da DGCI (cfr. art.º 139.º n.º 4 do Código do IRC).

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 3 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 28.º; art.º 31.º; art.º 57.º; art.º 60.º; art.º 139.º do Código do IRC.

Artigo 32.º · Remissão

Na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC, com as adaptações resultantes do presente Código.

Anotações

Por Sandra Videira e Víctor Duarte

Corresponde ao art.º 33.º-B na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

O critério de repartição no sistema de tributação do rendimento actualmente em vigor é de natureza estritamente subjectiva ou pessoal, distinguindo entre pessoas singulares (sujeitas a IRS) e pessoas colectivas (sujeitas a IRC), pelo que, atenta a uniformidade dos aspectos caracterizadores das actividades empresariais

e profissionais, independentemente da natureza jurídica adoptada, não se justifica a existência de regras diversas de determinação do lucro tributável das empresas consoante aquelas sejam exercidas em nome individual ou sob a configuração de uma pessoa colectiva.

Nessa medida, este artigo impõe, em sede de IRS, a aplicação das regras estabelecidas no Código do IRC, para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais não abrangidos pelo regime simplificado. Ou seja, no caso de sujeitos passivos de IRS abrangidos pelo regime de contabilidade organizada (por opção ou por obrigação), os rendimentos empresariais e profissionais são determinados de harmonia com as regras definidas no Código do IRC (nomeadamente, na Secção II do respectivo Capítulo III, que dispõe sobre a determinação da matéria colectável das pessoas colectivas e outras entidades residentes que exerçam, a título principal, uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola), atenta a remissão prevista neste artigo.

Contudo, a necessidade de salvaguardar alguma especificidade na tributação das pessoas singulares justifica que a aplicação das regras do Código do IRC na determinação dos referidos rendimentos empresariais e profissionais seja efectuada com as necessárias adaptações, designadamente as resultantes dos art.ºs 33.º e seguintes do presente Código.

Doutrina administrativa

Restituição do IVA - 8.ª Directiva (Circular n.º 14/2008 de 11 de Julho).

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral, de 2003-07-31).

Qualificação tributária das quotas pagas à Ordem dos Notários e a comparticipação para o fundo de compensação dos notários (Informação vinculativa - Proc. n.º 7484/05, com despacho concordante do subdirector-geral do IR, de 2006-02-13).

Rendimentos da categoria B - Afectação à actividade de viatura cedida em comodato (Informação vinculativa - Proc. n.º 6070/09, com despacho concordante do subdirector-geral dos impostos, de 2009-11-18).

Artigo 33.º · Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

1 - Para além das limitações previstas no Código do IRC, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, mesmo quando contabilizadas como custos ou perdas do exercício, as despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalham, na parte que exceder, no seu conjunto, 10% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos deste imposto.

2 - Por portaria do Ministro das Finanças podem ser fixados para efeitos do disposto neste artigo o número máximo de veículos e respectivo valor por sujeito passivo.

3 - *Eliminado*

4 - *Eliminado*

5 - Quando o sujeito passivo afecte à sua actividade empresarial e profissional parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis com ela conexos referentes a amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo não podem ultrapassar 25% das respectivas despesas devidamente comprovadas.

6 - Se o sujeito passivo exercer a sua actividade em conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respectiva utilização ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.

7 - Não são dedutíveis as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do âmbito territorial da sua aplicação.

8 - As remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Prosseguindo um objectivo de neutralidade fiscal, as regras aplicáveis neste imposto em matéria de dedutibilidade de encargos incorridos no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais por sujeitos passivos de IRS abrangidos pelo regime de contabilidade organizada são idênticas às vigentes em sede de IRC para efeitos da determinação do lucro tributável, por força da remissão prevista no art.º 32.º deste Código. Contudo, a circunstância de se tratar de actividades empresariais ou profissionais exercidas em nome individual determina algumas restrições, elencadas taxativamente neste artigo, relativamente a certos encargos que, pela sua natureza, comportam riscos acrescidos de promiscuidade com a esfera pessoal ou particular do sujeito passivo.

Deste modo, o legislador visa a prevenção de situações de difícil controlo, afastando dificuldades previsíveis na administração do imposto caso optasse pela solução, aparentemente mais equitativa, de subordinar, sem mais, a dedutibilidade fiscal de encargos para efeitos de determinação do rendimento líquido da categoria B às regras constantes do Código do IRC (designadamente, nos respectivos art.ºs 23.º e 45.º, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho).

É o caso das despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de pessoas que façam parte do seu agregado familiar, ainda que contabilizadas como gastos do período de tributação, para as quais o n.º 1 estabelece um limite global correspondente a 10% do total dos rendimentos contabilizados, sujeitos a IRS e dele não isentos, sem prejuízo das limitações que resultam das regras definidas no Código do IRC.

Na sequência do disposto no n.º 2, a Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto, fixa limites, quer quanto às deduções respeitantes a depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas aceites na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, quer quanto ao número máximo de veículos motorizados passíveis de afectação às correspondentes actividades. Assim, não são aceites como gastos:

- a) As depreciações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (e veículos motorizados não automóveis) na parte correspondente ao custo de aquisição ou ao valor de reavaliação excedente ao montante a que se refere o art.º 34.º n.º 1 alínea e) do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho);
- b) As prestações devidas pelo aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas (e veículos motorizados não automóveis) na parte correspondente ao valor das respectivas depreciações que, nos termos das alíneas c) e e) do n.º 1 do art.º 34.º do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), não sejam aceites como gastos, sem prejuízo da eventual dedução a esse excesso das diferenças ocorridas nos períodos de tributação em que a amortização financeira tenha sido inferior àquela depreciação máxima.

A referida portaria limita ainda o número de viaturas ou veículos afectos ao exercício de actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, independentemente do título por que a afectação se opere (v.g. propriedade plena, locação, usufruto ou posse de qualquer direito que permita aceder à respectiva utilidade económica), excepto relativamente aos de cilindrada inferior a 125 cm³, a uma unidade por sujeito passivo e por trabalhador ao seu serviço, devendo, em qualquer caso, ser comprovada a indispensabilidade do respectivo uso.

No caso de afectação à actividade empresarial e profissional de parte do imóvel destinado à habitação do sujeito passivo, o n.º 5 fixa um limite para os encargos dedutíveis com ela conexos relativos a depreciações ou rendas, energia, água e telefone fixo correspondente a 25% das correspondentes despesas devidamente comprovadas.

Os encargos dedutíveis dos titulares de rendimentos desta categoria que exercem a sua actividade em conjunto com outros profissionais devem ser objectivados através de rateio em função da respectiva utilização ou, supletivamente, em proporção aos rendimentos ilíquidos auferidos por cada um deles (cfr. n.º 6).

Por último, as importâncias escrituradas pelo sujeito passivo como remuneração do seu trabalho ou do prestado por membros do respectivo agregado familiar e, bem assim, quaisquer outras prestações com carácter remuneratório, designadamente a título de ajudas de custo, compensação pela utilização de automóvel próprio em serviço ou subsídio de refeição, também não são aceites fiscalmente para efeitos de determinação do rendimento líquido da categoria B (cfr. n.º 8).

No sentido de prevenir e combater o fenómeno da corrupção (desincentivando, designadamente, subornos a agentes públicos), o n.º 7 estabelece, em termos idênticos ao art.º 23.º n.º 2 do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), que não são dedutíveis fiscalmente as despesas ilícitas, nomeadamente as decorrentes de condutas que fundadamente (isto é, com base em provas evidentes e não bastando a invocação de mera suspeita) indiciem a violação da legislação penal portuguesa, ainda que praticadas fora do alcance territorial da sua aplicação.

Ainda que este artigo não estabeleça limitações à dedutibilidade fiscal dos encargos com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos (além das fixadas actualmente pela Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto) e das despesas de representação, a natureza destes encargos justifica também um tratamento diferenciado, mas nestes casos o legislador optou pela via da respectiva tributação autónoma (cfr. art.º 73.º n.ºs 2 a 5 e 8), em linha com a solução adoptada em sede de IRC.

Ver: Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto.

Doutrina administrativa

Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios" (Ofício-Circulado n.º 020052 de 2001-09-17, da Direcção de Serviços do IRS).

Rendimentos da categoria B - Afectação à actividade de viatura cedida em comodato (Informação vinculativa - Proc. n.º 6070/09, com despacho concordante do subdirector-geral dos impostos, de 2009-11-18).

Artigo 34.º - Custos das explorações plurianuais

A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo de produção, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total do mesmo produto e ainda não considerada em exercício anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 50.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 34.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo permite a actualização extra-contabilística da quota-parte dos encargos suportados em explorações silvícolas plurianuais (ou seja, cujo ciclo de produção é superior a um ano) equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, se aquela ainda não tiver sido considerada em períodos de tributação anteriores, através de correcção monetária por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda constantes da portaria a que se refere o art.º 50.º.

Este tratamento específico visa colmatar os efeitos decorrentes da erosão monetária neste tipo de explorações, que se caracterizam por ciclos de produção relativamente longos.

De resto, idêntico tratamento, com carácter facultativo, consta do art.º 18.º n.º 7 do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), aplicável na determinação do lucro tributável deste tipo de actividade aos sujeitos passivos de IRS abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, por força da remissão prevista no art.º 32.º do presente Código.

Atendendo a que cada espécie arbórea ou florestal (v.g. sobreiros, eucaliptos, pinheiros, etc.) tem um ciclo de produção diferenciado, a actualização referida neste artigo deve ser efectuada produto a produto, pelo que os sujeitos passivos devem assegurar os procedimentos contabilísticos que permitam autonomizar de modo claro e inequívoco os encargos incorridos com referência a cada produto da exploração.

Ver: art.º 50.º.

Artigo 35.º · Critérios valorimétricos

Na determinação do lucro das actividades agrícolas pode ser sempre utilizado o critério referido no n.º 5 do artigo 26.º do Código do IRC.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 35.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo confere a possibilidade de aplicação do método do preço de venda deduzido da margem normal de lucro, previsto nos n.ºs 1, alínea c), e 5 do art.º 26.º Código do IRC, na determinação do lucro tributável das actividades agrícolas.

Esta faculdade encontra justificação no facto de se tratar de um sector de actividade em que, muito frequentemente, o cálculo do custo de aquisição ou de produção resulta excessivamente oneroso ou não pode ser efectuado com razoável rigor.

O art.º 26.º, n.º 5, do Código do IRC admite, nos casos em que a margem normal de lucro não seja facilmente determinável, a respectiva substituição por uma dedução igual ou inferior a 20% do preço de venda, considerando-se como preços de venda os constantes de elementos oficiais ou os últimos que, em condições normais, tenham sido praticados pelo sujeito passivo ou ainda aqueles que, no termo do período de tributação, forem correntes no mercado, desde que considerados idóneos ou de controlo inequívoco (cfr. n.º 4 do mesmo normativo).

Contudo, o art.º 26.º n.º 1 alínea d) do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho) passou a prever um método de valorimetria mais consentâneo com as especificidades deste sector de actividade, tendo como base os preços de venda dos produtos agrícolas colhidos de activos biológicos no momento da colheita, deduzidos dos custos estimados no ponto de venda (com excepção dos custos de transporte e outros indispensáveis para a respectiva colocação no mercado).

Artigo 36.º · Subsídios à agricultura e pesca

Os subsídios de exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito das actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca exercidas, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos, e na parte em que excedam custos ou perdas, podem ser incluídos no lucro tributável, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 35.º-A na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo prevê, com carácter facultativo, um regime de diferimento no reconhecimento dos rendimentos correspondentes a subsídios à exploração atribuídos a sujeitos passivos no âmbito de determinadas actividades (agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca), desde que pagos numa única prestação sob a forma de prémios devidos pelo abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos (v.g. gado ou embarcações), e apenas na parte em que excedam gastos, concorrendo para a formação do lucro tributável numa fracção de apenas 1/5 em cada período de tributação - no período de tributação do recebimento e nos quatro períodos de tributação subsequentes.

O regime em apreço reveste-se de natureza especial - pois o regime-regra para os subsídios à exploração (v.g. verbas concedidas com vista a compensar preços de venda insuficientes para assegurar uma rentabilidade mínima ou a financiar deficits de exploração num dado período) é o do reconhecimento integral no período de tributação da respectiva atribuição [cfr. art.ºs 18.º e 20.º n.º 1 alínea j) do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), por remissão do art.º 32.º do presente Código] - e visa a atenuação ou mitigação dos efeitos decorrentes do escalonamento progressivo das taxas gerais deste imposto.

De notar que a parte do subsídio à exploração que não excede gastos não aproveita de qualquer diferimento ao abrigo deste regime, concorrendo na totalidade para a formação do lucro tributável do período de tributação da respectiva atribuição.

Ainda que se verifique o abandono da actividade, a correspondente cessação em sede de IRS só ocorre quando se encontrarem reunidos os pressupostos referidos no art.º 114.º n.º 2, pelo que, no caso de opção pelo regime previsto no presente artigo, aquela não se verificará antes do termo do período de diferimento de imputação do subsídio.

Tratando-se de subsídios à exploração que não sejam pagos numa só prestação, que sejam pagos fora das modalidades expressamente previstas neste artigo ou que não excedam gastos, este regime não se mostra aplicável.

Outrossim, este regime apenas é aplicável aos sujeitos passivos de IRS abrangidos pelo regime de contabilidade organizada, uma vez que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada nos termos do art.º 28.º n.º 3, ficam abrangidos pelo regime simplificado é efectuada conforme as regras previstas no art.º 31.º.

Ver: art.º 28.º; art.º 31.º; art.º 32.º; art.º 114.º; art.º 18.º do Código do IRC; art.º 20.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral, de 2003-07-31).

Jurisprudência

Ajuda financeira atribuída pelo IFADAP. Abate de embarcação. Incidência do IRS - A verba relativa a uma ajuda financeira atribuída pelo Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas (IFADAP), nos termos do Regulamento (CE) n.º 3699/93, do Conselho, de 21 de Dezembro, pelo abate de embarcação, não tendo natureza indemnizatória, não estava abrangida, antes da entrada em vigor das alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, aos art.ºs 3.º, 4.º e 35.º-A do Código do IRS (CIRS), na incidência do IRS (acórdão do TCA Sul de 2005-06-21, Proc. n.º 1118/03).

Artigo 36.º-A · Subsídios não destinados à exploração

Cessando a determinação do rendimento tributável com base na contabilidade no decurso do período estabelecido no artigo 22.º do Código do IRC, a parte dos subsídios ainda não tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Anotações

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Este artigo define o tratamento fiscal das fracções ainda não tributadas (ou seja, não incluídas no lucro tributável em períodos de tributação anteriores) dos subsídios não destinados à exploração (v.g. subsídios ao investimento) nos casos em que a cessação da determinação dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade organizada ocorre antes do termo do período a que se refere o art.º 22.º do Código do IRC (aplicável por força da remissão prevista no art.º 32.º do presente Código e que prevê o diferimento da imputação dos subsídios relacionados com activos não correntes).

A solução consagrada consiste na respectiva imputação, para efeitos de tributação, ao último período de tributação de aplicação do regime da contabilidade organizada, o que se justifica por razões de consistência e de simplificação na transição para o regime simplificado.

Ver: art.º 32.º; art.º 22.º do Código do IRC.

Artigo 36.º-B · Mudança de regime de determinação do rendimento

Em caso de mudança de regime de determinação do rendimento tributável durante o período em que o bem seja amortizável, devem considerar-se no cálculo das mais-valias as quotas praticadas, tendo em conta as correcções previstas no n.º 2 do artigo 64.º do Código do IRC, relativamente ao período em que o rendimento tributável seja determinado com base na contabilidade, e as quotas mínimas calculadas de acordo com o previsto no n.º 9 do artigo 31.º, relativamente ao período em que seja aplicado o regime simplificado.

Anotações

Por Sandra Videira e Vítor Duarte

Este artigo disciplina o tratamento a observar para efeitos de apuramento de mais-valias no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais [cfr. art.º 3.º, n.º 2, alínea c)] com referência a quaisquer bens, em caso de mudança de regime de determinação do rendimento tributável durante o respectivo período de depreciação ou amortização.

Assim, em caso de mudança do regime simplificado para o regime da contabilidade organizada ou vice-versa, identificam-se dois períodos diferenciados: o correspondente à determinação do rendimento tributável com base na contabilidade organizada [em que se consideram as quotas de depreciação ou amortização praticadas, tendo em conta as correcções previstas no art.º 64.º, n.º 2, do Código do IRC e o correspondente à aplicação do regime simplificado [em que se consideram as quotas mínimas de depreciação ou amortização, calculadas sobre o valor patrimonial tributário definitivo relevante para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação, se superior ao valor declarado no contrato que tituló a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (cfr. art.º 31.º, n.º 9)].

Ver: art.º 3.º; art.º 31.º; art.º 64.º do Código do IRC.

Artigo 37.º · Dedução de prejuízos fiscais

A dedução de prejuízos fiscais prevista no artigo 52.º do Código do IRC só nos casos de sucessão por morte aproveita ao sujeito passivo que suceder àquele que suportou o prejuízo.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 36.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo condiciona o reporte de prejuízos (entendidos como resultados líquidos negativos apurados na categoria dos rendimentos empresariais e profissionais) pelos sucessores do sujeito passivo que efectivamente suportou o prejuízo, limitando a correspondente dedução aos casos de sucessão por morte (seja por herança ou legado).

Com efeito, na sucessão *mortis causa* (legal ou voluntária) a situação patrimonial concreta e efectiva dos sucessíveis do "de cujus" apenas se define no momento da aceitação (expressa ou tácita), justificando-se assim a previsão legal no sentido da possibilidade de dedução de prejuízos fiscais gerados em vida do autor da sucessão.

Quanto aos casos de transmissão *inter vivos* (quer a título oneroso, quer a título gratuito), a relevância do elemento pessoal no âmbito das actividades empresariais e profissionais exercidas em nome individual impõe a necessidade de rigorosa observância do princípio da identidade do sujeito passivo em matéria de reporte de prejuízos e, nessa medida, afasta a respectiva dedutibilidade na esfera dos transmissários.

O reporte de resultados líquidos negativos apurados no âmbito da categoria B é efectuado de harmonia com a parte aplicável do art.º 52.º do Código do IRC e de acordo com as regras constantes do art.º 55.º, n.º 3, do presente Código, sendo que o facto de haver sucessão não produz quaisquer efeitos sobre o limite temporal para a dedução de prejuízos a que se refere o n.º 3, alínea a), do mesmo normativo, pelo que os sucessores do "de cujus" só podem aproveitar do reporte durante o número de anos remanescente, ou seja, até ao fim daquele limite, contado do período de tributação a que os prejuízos respeitam.

Ver: art.º 55.º; art.º 52.º do Código do IRC.

Artigo 38.º · Entrada de património para realização do capital de sociedade

1 - Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício de uma actividade empresarial e profissional por uma pessoa singular, desde que, cumulativamente, sejam observadas as seguintes condições:

- a) A entidade para a qual é transmitido o património seja uma sociedade e tenha a sua sede e direcção efectivas em território português;
- b) A pessoa singular transmitente fique a deter pelo menos 50% do capital da sociedade e a actividade exercida por esta seja substancialmente idêntica à que era exercida a título individual;
- c) Os elementos activos e passivos objecto da transmissão sejam tidos em conta para efeitos desta com os mesmos valores por que estavam registados na contabilidade ou nos livros de escrita da pessoa singular, ou seja, os que resultam da aplicação das disposições do presente Código ou de reavaliações feitas ao abrigo de legislação de carácter fiscal;
- d) As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeito de tributação dos ganhos ou perdas relativos à sua ulterior transmissão, pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos, valorizados nos termos da alínea anterior;
- e) A sociedade referida na alínea a) se comprometa, através de declaração, a respeitar o disposto no artigo 86.º do Código do IRC, a qual deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício da transmissão.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável aos casos em que façam parte do património transmitido bens em relação aos quais tenha havido diferimento de tributação dos respectivos ganhos, nos termos da alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º.

3 - Os ganhos resultantes da transmissão onerosa, qualquer que seja o seu título, das partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão referida no n.º 1 são qualificados, antes de decorridos cinco anos a contar da data desta, como rendimentos empresariais e profissionais, e considerados como rendimentos líquidos da categoria B, não podendo durante aquele período efectuar-se operações sobre as partes sociais que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de, no momento da concretização destas, se considerarem realizados os ganhos, devendo estes ser majorados em 15% por cada ano, ou fracção, decorrido desde aquele em que se verificou a entrada de património para realização do capital da sociedade, e acrescidos ao rendimento do ano da verificação daquelas operações.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 36.º-A na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo consagra um regime de neutralidade fiscal na realização do capital de sociedade mediante a entrada de património afecto a actividade empresarial ou profissional exercida por pessoa singular, não se procedendo ao apuramento de qualquer resultado para efeitos fiscais com referência aos elementos patrimoniais objecto de transmissão e diferindo-se a tributação para o momento ulterior da respectiva realização. Este regime prossegue objectivos de crescimento, competitividade e emprego, justificando-se que a transformação de empresas, no âmbito da sua evolução normal e visando a adopção de uma estrutura jurídica mais consentânea com as suas necessidades enquanto unidades económicas, não seja dificultada por razões de ordem fiscal.

Contudo, a aplicação do regime em apreço encontra-se condicionada à verificação cumulativa dos requisitos elencados nas diversas alíneas do n.º 1.

De notar que este regime só é aplicável se a transmissão se referir à totalidade do património afecto à actividade empresarial ou profissional exercida a título individual, pelo que a transmissão parcial daquele património não aproveita de qualquer diferimento temporal de tributação, determinando o imediato apuramento dos correspondentes resultados no âmbito da categoria B. Outrossim, idêntica consequência resulta da inobservância de qualquer das condições previstas nas alíneas do n.º 1.

Assim, impõe-se que a entidade transmissória seja uma sociedade e tenha a sua sede e direcção efectiva em território português [cfr. n.º 1, alínea a)]. Ora, a utilização da conjunção coordenativa copulativa “e” (ao invés da conjunção coordenativa disjuntiva “ou”) entre os critérios da sede e da direcção efectiva nesta alínea parece evidenciar de modo manifesto que não basta que a sociedade para a qual é transmitido o património tenha sede ou direcção efectiva em território português (qualificação de residente acolhida em sede de IRC pelo art.º 2.º, n.º 3, do respectivo Código), sendo antes necessário que a referida sociedade tenha quer a sua sede, quer a sua direcção efectiva neste território.

Por sua vez, o n.º 1, alínea b), define condições de continuidade económica, exigindo uma percentagem mínima de detenção do capital da sociedade pela pessoa singular transmitente (50%) e uma identidade substancial entre a actividade prosseguida por aquela e a que era exercida a título individual.

As alíneas c) e d) do n.º 1 estabelecem regras próprias para valorização quer dos elementos activos e passivos transmitidos (a relevar, na esfera da sociedade transmissória, pelos respectivos valores contabilísticos nos registos da pessoa singular transmitente em resultado da aplicação das regras de natureza fiscal), quer das partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão (a considerar, para a determinação dos ganhos ou perdas referentes à sua ulterior transmissão, pelo saldo apurado entre os valores contabilísticos dos mesmos elementos).

Por último, o n.º 1, alínea e), exige uma declaração de compromisso, por parte da sociedade transmissória e a ser junta à declaração anual de rendimentos da pessoa singular transmitente com referência ao período de tributação em que ocorre a transmissão, no sentido de respeitar as disposições do regime especial de neutralidade fiscal definidas no art.º 86.º do Código do IRC, que prevê um complexo de regras precisas a atender na determinação do lucro tributável da referida sociedade, relativamente ao património objecto de transmissão, designadamente em matéria de apuramento de resultados [n.º 1, alínea a)], depreciações e amortizações [n.º 1, alínea b)], ajustamentos em inventários, perdas por imparidade e provisões [n.º 1, alínea c)] e reporte de prejuízos fiscais (n.º 2).

Este regime não é aplicável aos casos em que integrem o património transmitido bens relativamente aos quais se tenha verificado o diferimento da tributação dos respectivos ganhos nos termos do art.º 10.º, n.º 3, alínea b) (cfr. n.º 2). Na verdade, o regime de diferimento de tributação aplicável aos casos de afectação de bens do património pessoal ou particular a actividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário [cfr. art.º 10.º, n.º 1, alínea a)] visa apenas a suspensão da tributação de eventuais ganhos (mais-valias) sujeitos a IRS em sede da categoria G até ao momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

O n.º 3 contém uma norma antiabuso específica, impondo um período mínimo de restrição de cinco anos a contar da data da transmissão a que se refere o n.º 1, durante o qual os ganhos resultantes da transmissão onerosa, a qualquer título, das partes de capital recebidas em contrapartida daquela são qualificados como rendimentos empresariais e profissionais [e não como mais-valias da alienação onerosa de partes sociais a que se refere o art.º 10.º, n.º 1, alínea b)] e considerados como rendimentos líquidos dessa categoria (ou seja, objecto de englobamento pela totalidade do respectivo quantitativo), não podendo durante o mesmo período realizar-se operações sobre as partes sociais abrangidas por quaisquer outros regimes de neutralidade fiscal (v.g. fusões, cisões e entradas de activos), sob pena de, no momento da respectiva concretização, se considerarem realizados os ganhos. Outrossim, introduz-se um agravamento da tributação, porquanto estes devem ser majorados em 15% por cada ano ou fracção, decorrido desde aquele em que se verificou a entrada de património para a realização do capital da sociedade, e englobados no ano da verificação das operações em apreço.

Por último, consubstanciando a entrada de património empresarial ou profissional para a realização de capital subscrito em sociedade, a que se refere o regime de neutralidade fiscal em apreço, uma entrada em espécie (ou seja, em bens diferentes de dinheiro), a mesma deve ser objecto de relatório emitido por um revisor oficial de contas (ROC) nos termos e condições definidos no art.º 28.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Ver: art.º 10.º; art.º 2.º do Código do IRC; art.º 86.º do Código do IRC;

Doutrina administrativa

Aplicabilidade do regime de neutralidade fiscal nos casos de sociedades por parte de heranças indivisas (Informação vinculativa - Proc. n.º 5487/07, com despacho concordante do substituto legal do director-geral, de 2010-10-14).

Artigo 39.º · Aplicação de métodos indirectos

1 - A determinação do rendimento por métodos indirectos verifica-se nos casos e condições previstos nos artigos 87.º a 89.º da lei geral tributária e segue os termos do artigo 90.º da referida lei e do artigo 59.º do Código do IRC, com as adaptações necessárias.

2 - O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes, só determinam a aplicação dos métodos indirectos após o decurso do prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação.

3 - O prazo a que se refere o número anterior não deve ser inferior a 5 nem superior a 30 dias e não prejudica a sanção a aplicar pela eventual infracção praticada.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 38.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Conforme resulta do seu enquadramento sistemático, este artigo respeita à aplicação de métodos indirectos de tributação no âmbito da categoria dos rendimentos empresariais e profissionais.

A aplicação de métodos indirectos reveste-se de carácter absolutamente excepcional e tem sempre natureza subsidiária, verificando-se apenas nas situações previstas nos art.ºs 87.º a 89.º da lei geral tributária (LGT) - v.g. impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta em resultado de anomalias e incorrecções que inviabilizem o apuramento do rendimento real (aqui entendido como aquele que é passível de determinação com base na contabilidade) - e seguindo os termos dos art.ºs 90.º da mesma lei e 59.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações (cfr. n.º 1).

Outra não poderia ser a solução, atento o art.º 75.º n.º 1 da LGT, que consagra a presunção de veracidade das declarações do sujeito passivo apresentadas nos termos legais, bem como dos dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Tratando-se de atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como de não exibição imediata daquela ou destes, o recurso a métodos indirectos encontra-se ainda condicionado ao decurso do prazo fixado para a respectiva regularização ou apresentação (não inferior a 5 dias nem superior a 30), sem que se mostre cumprida a obrigação (cfr. n.ºs 2 e 3).

Ocorrendo a situação a que se refere este artigo, a Direcção-Geral dos Impostos (DGI) procede à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação (cfr. art.º 65.º n.º 2), sendo a competência para a prática deste acto exercida pelo director de finanças da área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos, sem prejuízo da respectiva delegação nos termos e condições previstos no art.º 65.º n.º 5 (parte final).

O sujeito passivo pode solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, nos termos dos art.ºs 91.º e seguintes da LGT, salvo em caso de aplicação de regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto (cfr. art.º 67.º).

Ver: art.º 28.º; art.º 65.º; art.º 67.º; art.º 75.º da LGT; art.º 87.º da LGT; art.º 88.º da LGT; art.º 89.º da LGT; art.º 90.º da LGT; art.º 59.º do Código do IRC.

Jurisprudência

Impugnação judicial. IRS. Métodos indirectos. Procedimento de revisão - I. A matéria tributável fixada por métodos indirectos não é susceptível de impugnação judicial directa, a menos que não dê origem à liquidação de tributo. II. O erro sobre a quantificação da matéria tributável apurada por tais métodos e a falta de pressupostos para lançar mão dos métodos indirectos encontra-se sujeita a pedido de revisão da matéria colectável, sem o que, tais vícios não podem ser conhecidos na impugnação judicial deduzida contra as respectivas liquidações (acórdão do TCA Sul de 2008-11-18, Proc. n.º 2037/07).

Impugnação judicial. IRS. Prescrição. Métodos indirectos. Critério. Errada quantificação - (...) II. Em sede de IRS, como em outros impostos, a utilização de métodos indiciários é subsidiária e excepcional relativamente à tributação pelos valores declarados pelo contribuinte na respectiva declaração de rendimentos. III. Tais métodos só podem ser aplicados quando a contabilidade não revela a situação tributária real do contribuinte e não seja possível ainda, através dela, apurar essa realidade. IV. No âmbito dos pressupostos de que depende a aplicação dos métodos indiciários, cabe à administração fiscal a prova com um elevado grau de certeza, dos erros ou omissões que impedem o apuramento do lucro tributável através da contabilidade do sujeito passivo. V. Tendo a administração tributária encontrado um critério objectivo, válido para a quantificação do rendimento colectável do exercício, que o contribuinte não logrou infirmar e nem demonstrar o excesso de quantificação dessa forma apurado, a consequente liquidação não pode deixar de se manter, por não se mostrar inquinada de qualquer erro tendente à sua anulação (acórdão do TCA Sul de 2009-06-16, Proc. n.º 2885/09).

Impugnação de IRS. Fundada dúvida sobre a quantificação do facto tributário - I. É de admitir a possibilidade de operar com a fundada dúvida a que se refere o art.º 100.º do CPPT, quando a dúvida se refere à legalidade da actuação da administração e não à existência dos factos tributários que são afirmados pelo contribuinte como tendo acontecido e em que funda a dedução de imposto. II. É que o art.º 100.º do CPPT contém uma norma que se reporta à questão do ónus da prova, destruindo a presunção legal a favor da administração fiscal (*in dubio pro Fisco*), estabelecendo uma verdadeira repartição do ónus da prova (que se coloca apenas em relação a questões de facto), de acordo com os princípios da legalidade e da igualdade, e em termos de que a incerteza sobre a realidade dos factos tributários reverte, em regra, contra a administração fiscal, não devendo ela efectuar a liquidação se não existirem indícios suficientes daqueles. III. Tendo a administração tributária adoptado o recurso a métodos indiciários para determinar a matéria tributável do contribuinte, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação com recurso a tais métodos e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação. IV. Em tal situação, porque em relação à quantificação com recurso a métodos indiciários, pela sua própria natureza, não se pode exigir a mesma precisão que na quantificação feita com base na declaração do contribuinte, é exigível a este a prova de que os elementos utilizados pela administração tributária ou o método que utilizou são errados ou, pelo menos, que há dúvida fundada sobre as quantias efectivamente recebidas. V. Havendo a impugnante junto diversos documentos, entre eles diversas facturas que, embora não contrariem a necessidade do recurso a métodos indirectos, evidenciam uma discrepância entre o volume de negócios e os depósitos efectuados a que chegou a inspecção tributária, gera-se fundada dúvida sobre a quantificação do acto tributário, tanto mais que, no ano de 2001 em causa, não existia na lei a obrigatoriedade da manutenção de contas bancárias relativas exclusivamente ao exercício da actividade, a qual só veio a ser imposta pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que introduziu o art.º 63.º-C na LGT e que só é aplicável aos factos posteriores a 2005 por força do art.º 12.º n.º 1 do CC. (acórdão do TCA Sul de 2009-06-16, Proc. n.º 3073/09).

Impugnação judicial. IRS. Pressupostos para métodos indirectos. Errada quantificação - I. O recurso a métodos indiciários para a determinação do imposto é uma faculdade que assiste ao Fisco, com a margem de livre apreciação conferida pelos art.ºs 51.º e 52.º do CIRC, ex vi dos art.ºs 31.º e seguintes do CIRS e 87.º e seguintes da LGT, quando haja razões fundadas para concluir que não é possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável nas situações que estão expressamente tipificadas no CIRC e que assumem um carácter excepcional. II. Tem por isso a administração fiscal de demonstrar, sem margens para dúvidas, a existência de erros, omissões ou inexactidões na contabilidade da impugnante, já que a previsão do art.º 51.º do CIRC aponta para a necessidade de recorrer a presunções ou estimativas por carência de elementos que permitam apurar claramente o imposto, procedendo à rectificação de declarações ou à correcção oficiosa, de acordo com o art.º 52.º do mesmo Código. III. Tendo a administração tributária adoptado o recurso a métodos indiciários para determinar o lucro tributável do contribuinte, compete-lhe demonstrar a verificação dos pressupostos legais que permitem a tributação com recurso a tais métodos e, feita essa prova, recai sobre o contribuinte o ónus de demonstrar que houve erro ou manifesto excesso na quantificação. IV. Em tal situação, porque em relação à quantificação com recurso a métodos indiciários, pela sua própria natureza, não se pode exigir a mesma precisão que na quantificação feita com base na declaração do contribuinte, é exigível a este a prova de que os elementos utilizados pela administração tributária ou o método que utilizou são errados. V. O contribuinte não demonstra o erro na quantificação do lucro tributável se não consegue provar, como alegou, que um dos pressupostos factuais utilizados excede o realmente verificado e, pelo contrário, a prova apresentada confirma o acerto desse facto que até lhe é favorável. VI. Para determinação da matéria colectável por estimativas ou presunções podem ser utilizados quaisquer meios, designadamente as margens de lucro brutas de custo do sector, índices de rentabilidade, etc., na falta de outros elementos colocados à disposição da administração fiscal e directamente recolhidos da actividade do contribuinte. VII. Não se verifica a errada quantificação do apuramento do imposto por métodos indirectos, quando o critério utilizado pela administração tributária se revela adequado e apto para esse fim e o contribuinte não logra provar, no caso, qualquer erro ou excesso nessa quantificação (acórdão do TCA Sul de 2010-05-04, Proc. n.º 3903/10).

SECÇÃO IV - RENDIMENTOS DE CAPITALS

Artigo 40.º · Presunções e juros contáveis

1 - Presume-se que os mútuos e aberturas de crédito referidos no n.º 2 do artigo 6.º são remunerados à taxa de juro legal, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada.

2 - À presunção estabelecida no número anterior é aplicável o disposto no n.º 5 do artigo 6.º.

3 - Tratando-se das situações tributáveis nos termos do n.º 5 do artigo 5.º, o rendimento sujeito a imposto é o quantitativo que corresponder, em função da respectiva remuneração, ao período decorrido desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não tiver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão dos correspondentes títulos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 39.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

O art.º 6.º n.º 2 estabelece uma presunção de remuneração dos contratos de mútuo e de abertura de crédito (onerosos ou gratuitos) referidos no art.º 5.º, n.º 2, alínea a), mas não fixa o respectivo critério quantitativo. Assim, o n.º 1 do presente artigo preceitua que, caso não figure no contrato (ou título constitutivo) ou não haja sido declarada outra taxa mais elevada, aquela remuneração se presume efectuada à taxa de juro legal (a que se refere o art.º 559.º n.º 1 do Código Civil e que é fixada por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Justiça), actualmente fixada em 4% (cfr. Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril).

Contudo, a referida presunção legal é ilidível com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos (DGCI), nos termos do art.º 6.º, n.º 5, por remissão do n.º 2 do presente artigo. Outra não poderia ser a solução, atento o art.º 73.º da lei geral tributária (LGT), que dispõe que as presunções consagradas nas normas de incidência tributária (subjectiva ou objectiva, aqui entendida em sentido lato) admitem sempre prova em contrário.

Cabe ao sujeito passivo ilidir a presunção, sob pena de, enquanto tal não acontecer e atenta a natureza ex lege da obrigação de imposto (cfr. art.º 36.º, n.º 1, da LGT), a tributação operar logo que verificado o facto tributário que integra a respectiva previsão normativa.

Por outro lado, o n.º 3 procede à explicitação do conceito de juros contáveis relevante para as situações tributáveis nos termos do art.º 5.º, n.º 5, qualificando como rendimento sujeito a IRS o quantitativo correspondente, em função da respectiva remuneração, ao período decorrido desde a data do último vencimento (ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento) até à data em que ocorra a transmissão dos respectivos títulos.

Ver: art.º 5.º; art.º 6.º; art.º 36.º da LGT; art.º 73.º da LGT.

Artigo 40.º-A · Dupla tributação económica

1 - Os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades que sejam qualificados como rendimentos de capitais são, no caso de opção pelo englobamento, apenas considerados em 50% do seu valor.

2 - O disposto no número anterior é aplicável se a entidade devedora dos lucros ou que é liquidada tiver a sua sede ou direcção efectiva em território português e os respectivos beneficiários residirem neste território.

3 - Aplica-se o disposto no n.º 1, nas condições do número anterior e com as necessárias adaptações, relativamente aos rendimentos que o associado aufera da associação à quota e da associação em participação, tendo os rendimentos distribuídos sido efectivamente tributados, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.

4 - O disposto no n.º 1 é igualmente aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho.

5 - Para efeitos do disposto no número anterior, o sujeito passivo deve dispor de prova de que a entidade cumpre os requisitos e condições estabelecidos no artigo 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE, de 23 de Julho, efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado membro da União Europeia de que é residente.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Este artigo trata da dupla tributação económica, fenómeno que decorre da tributação na esfera do beneficiário pessoa singular de rendimentos auferidos mediante a interposição de uma pessoa colectiva sujeita a imposto (e dele não isenta), resultando numa tributação cumulativa daqueles rendimentos em sede de IRC (na esfera da pessoa colectiva) e em sede de IRS (na esfera da pessoa singular).

Nessa medida, este artigo consagra um mecanismo de eliminação parcial ou atenuação dos efeitos decorrentes da dupla tributação económica dos lucros (v.g. dividendos) devidos por pessoas colectivas sujeitas a IRC (e dele não isentas) residentes em território português - e, bem assim, dos rendimentos atribuídos pelas mesmas entidades em resultado de partilha que, nos termos do art.º 81.º do Código do IRC (alterado, renumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), sejam qualificados como rendimentos de aplicação de capitais - através da respectiva consideração, na esfera dos beneficiários (pessoas singulares) residentes no mesmo território, apenas em 50% do seu valor (cfr. n.ºs 1 e 2).

Contudo, o referido mecanismo só opera no caso de tais rendimentos serem englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respectivos titulares nos termos do art.º 71.º, n.º 6 (cfr. n.º 1).

Idêntico tratamento é conferido, nas mesmas condições e com as necessárias adaptações:

a) Aos rendimentos auferidos pelo associado no âmbito da associação em participação e da associação à quota (desde que tenham sido sujeitos a tributação efectiva), bem como aos valores atribuídos aos associados em resultado de amortização de partes sociais sem redução de capital (cfr. n.º 3); e

b) Aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado-membro da União Europeia (UE) que cumpra os requisitos e condições estabelecidos no art.º 2.º da Directiva n.º 90/435/CEE do Conselho, de 23 de Julho de 1990 (comumente denominada "Directiva sociedades-mães/sociedades afiliadas" e relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes) (cfr. n.º 4), carecendo de comprovação através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do respectivo Estado-membro (cfr. n.º 5).

Ver: art.º 71.º; art.º 81.º do Código do IRC; art.º 22.º do EBF; art.º 23.º do EBF; art.º 24.º do EBF; art.º 71.º do EBF;

Doutrina administrativa

Dividendos pagos em 2001 e 2002 (Circular n.º 4/2002 de 8 de Fevereiro).

Artigo 40.º-B · Swaps e operações cambiais a prazo

No cálculo do rendimento da cessão ou anulação de um *swap* ou de uma operação cambial a prazo, com pagamento e recebimento de valores de regularização, não é considerado:

- a) Qualquer pagamento de compensação que exceda os pagamentos de regularização, ou terminais, previstos no contrato original, ou os preços de mercado aplicáveis a operações com idênticas características, designadamente de prazo remanescente;
- b) O custo imputado à aquisição de uma posição contratual de um *swap* preexistente que exceda os pagamentos de regularização, ou terminais, previstos no contrato original, ou os preços de mercado aplicáveis a operações com idênticas características, designadamente de prazo remanescente.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

A presente norma foi aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

Os ganhos decorrentes de operações de *swaps* cambiais, *swaps* de taxa de juro, *swaps* de taxas de juros e divisas e de operações cambiais a prazo são, nos termos da alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS, considerados como rendimentos de capitais.

Designa-se por "*swap*" (*i.e.*, troca, permuta) o contrato através do qual as partes se obrigam ao pagamento recíproco e futuro de duas quantias pecuniárias, na mesma moeda ou em moedas diferentes, numa ou várias datas predeterminadas, calculadas por referência a fluxos financeiros associados a um ativo subjacente, por regra uma determinada taxa de câmbio ou juro²⁸.

Os *swaps* assumem-se como um importante instrumento de cobertura de risco que permite, a empresas e pessoas físicas, acautelar consequências adversas decorrentes de oscilações desfavoráveis de taxas de juros e de câmbio.

Determinados Autores²⁹ entendem, numa definição lata, que os *swaps* não são mais do que transações pelas quais os operadores trocam dívidas com certas características por dívidas com características diferentes (*swaps* de passivos) ou trocam aplicações financeiras com certas características por aplicações financeiras com características diferentes (*swaps* de ativos).

Os *swaps* cambiais são contratos em que as partes acordam em trocar, num primeiro momento, um determinado montante de capital, em determinada divisa, pelo contravalor de outra divisa à taxa de câmbio à vista, para em data futura inverterem as posições, com base numa taxa de câmbio previamente acordada. Os *swaps* cambiais materializam-se, para cada uma das partes, numa dupla operação cambial, realizando cada uma delas, à outra, uma venda e uma compra de uma mesma divisa. Com efeito, a divisa é inicialmente vendida, à taxa de câmbio à vista, à contraparte na operação, e simultaneamente recomprada à mesma entidade, a prazo, a uma taxa de câmbio a prazo previamente fixada.

Por seu turno, as operações cambiais a prazo podem definir-se como contratos de venda ou de compra de moeda para entrega numa data futura com fixação antecipada da taxa de câmbio, dita taxa de câmbio a prazo³⁰. Tal como refere XAVIER DE BASTO³¹, são operação de *forward*, destinadas a acautelar o risco do comprador ou do vendedor de variação da taxa de câmbio à vista (*i.e.*, a taxa de câmbio para entrega imediata).

28 Cf. ANTUNES, JOSÉ ENGRACIA, Os Instrumentos Financeiros, Almedina 2009, p. 167 e seguintes.

29 Vide, *inter alia*, XAVIER DE BASTO, JOSÉ GUILHERME, IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora 2007, p. 311 e seguintes e

TEKERA, GLÓRIA, Manual de Direito Fiscal, Almedina 2010, p. 433 e seguintes.

30 TORRES, MANUEL ANSELMO, Tributação directa das operações cambiais a prazo, "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 408, Outubro-Dezembro de 2002, p. 88.

31 XAVIER DE BASTO, JOSÉ GUILHERME, *Op. cit.*, p. 312 e seguintes.

Assim sendo, o comprador ou vendedor da divisa fica com a certeza do preço de compra ou de venda da moeda que necessita para o fim do prazo estabelecido, não obstante as eventuais flutuações da taxa de câmbio à vista.

Conforme sublinhado, os ganhos decorrentes de *swaps* e operações cambiais a prazo constituem rendimentos de capitais. Contudo, são os n.ºs 6 e 7 do artigo 5.º do Código do IRS que, precisando a regra de incidência contida na alínea q) do n.º 1, definem quais os ganhos que, em concreto se tributam. Assim sendo, e de acordo com a alínea a) do n.º 6 do artigo 5.º, o rendimento tributável decorrente de *swap* e operação cambial a prazo será a diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda na data futura e a taxa de câmbio à vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo para de moedas.

Aquele rendimento será tributado - por regra e salvo opção pelo englobamento - através de retenção na fonte, a título definitivo, à taxa de 25%, como resulta da alínea c) do n.º 1 do artigo 71.º do Código do IRS. Note-se que esta taxa aplicar-se-á quer os rendimentos seja auferidos por residentes ou não residentes em território nacional (aqui se devendo incluir sujeitos passivos de IRC), sempre que devidos por entidade que disponha ou deva dispor de contabilidade organizada.

Por outro lado, havendo cessão ou anulação das operações acima descritas que implique o pagamento ou recebimento de valores de regularização, tais montantes - e apenas estes - serão igualmente considerados como rendimentos de capitais, como resulta do n.º 7 do artigo 5.º do Código do IRS.

Contudo, por força da disposição ora sob análise, na determinação do rendimento da cessão ou anulação de um *swap* ou de uma operação cambial a prazo, não serão considerados quaisquer pagamentos de compensação que excedam os pagamentos de regularização, ou terminais, previstos no contrato original ou os preços de mercado aplicáveis a operações com idênticas características, designadamente de prazo remanescente. De igual modo, não será considerado o custo imputado à aquisição de uma posição contratual de um *swap* preexistente que excedam os pagamentos de regularização, ou terminais, previstos no contrato original ou os preços de mercado aplicáveis a operações com idênticas características, designadamente de prazo remanescente.

Ante o exposto, poder-se-á concluir não se admitir, na fixação do rendimento da cessão ou anulação de *swap* ou operação cambial a prazo, a dedução de quaisquer custos ou encargos eventualmente resultantes do pagamento de compensação ou da aquisição de posição contratual de um *swap* preexistente.

Tenha-se presente que, estando em causa instrumentos financeiros derivados (e.g., *swaps*), aplicar-se-á o disposto no n.º 10 do artigo 49.º do Código do IRC, *ex vi* do n.º 8 do artigo 5.º do Código do IRS, assim se determinando a prevalência da materialidade subjacente.

SECÇÃO V - RENDIMENTOS PREDIAIS

Artigo 41.º · Deduções

1 - Aos rendimentos brutos referidos no artigo 8.º deduzem-se as despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e se encontrem documentalmente provadas, bem como o imposto municipal sobre imóveis que incide sobre o valor dos prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

2 - No caso de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, deduzem-se também os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino deva obrigatoriamente suportar, por ele sejam suportados, e se encontrem documentalmente provados.

3 - Na sublocação, a diferença entre a renda recebida pelo sublocador e a renda paga por este não beneficia de qualquer dedução.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 40.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo trata das deduções específicas relativas à categoria F (rendimentos prediais), ou seja, do conjunto de despesas e encargos objectivamente conexos com a obtenção daqueles rendimentos e, nessa medida, cuja dedução ao rendimento bruto desta categoria se afigura como adequada, atento o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista o apuramento do correspondente rendimento líquido.

Na verdade, é precisamente na necessidade de previsão de deduções específicas que reside, essencialmente, a justificação para o tratamento autónomo nesta categoria de rendimentos auferidos em razão da fruição de capitais de natureza imobiliária, por contraposição aos restantes rendimentos de fruição enquadráveis na categoria E.

Nessa conformidade, este artigo admite expressamente a dedução das despesas de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo (cfr. n.º 1) e, bem assim, tratando-se de fracção autónoma de prédio em regime de propriedade horizontal, dos encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil (cfr. art.º 1424.º do Código Civil), o condómino deva obrigatoriamente suportar (cfr. n.º 2), desde que, em qualquer dos casos, por ele sejam efectivamente suportados e se encontrem documentalmente provados. É ainda dedutível o imposto municipal sobre imóveis (IMI) incidente sobre o valor dos prédios, ou parte deles, cujo rendimento tenha sido objecto de englobamento, visando a atenuação da carga fiscal incidente sobre os prédios arrendados e que decorre da incidência cumulativa em sede de IRS - sobre os rendimentos prediais - e de IMI - sobre o valor patrimonial tributário.

Este Código não faculta qualquer definição de despesas de conservação, pelo que importa atender, além do mais, ao disposto no art.º 11.º do regime do arrendamento urbano (RAU), ainda que entretanto revogado.

Nesse sentido, consideram-se despesas de conservação:

- a) A reparação e limpeza geral do prédio e suas dependências;
- b) As obras impostas pela Administração Pública, nos termos da lei geral ou local aplicável, e que visem conferir ao prédio as características apresentadas aquando da concessão da licença de utilização;
- c) Em geral, as intervenções destinadas a manter ou a repor o prédio em bom estado de preservação e nas condições de habitabilidade requeridas pelo fim do contrato de arrendamento e idênticas às existentes à data da sua celebração; e
- d) As obras ocasionadas por defeito de construção do prédio ou por caso fortuito (imprevisível) ou de força maior (inevitável) e, em geral, as que não sendo imputáveis a acções ou omissões ilícitas perpetradas pelo senhorio, ultrapassem 2/3 do rendimento líquido do ano em que se tornem necessárias.

As despesas de manutenção incluem, nomeadamente, os encargos suportados com a energia e manutenção dos elevadores, escadas rolantes e monta-cargas, porteiros, energia para iluminação, aquecimento ou climatização central, administração da propriedade horizontal, prémios de seguro do prédio e taxas autárquicas, não relevando quaisquer outros que não se mostrem inequivocamente conexos com a manutenção do prédio (v.g. encargos com processos judiciais de despejo de ocupantes).

Em caso de rendimentos derivados da cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal [cfr. art.º 8.º, n.º 2, alínea e)], umas e outras, suportadas com referência a tais partes comuns, devem ser objecto de imputação a cada condómino na proporção do valor relativo (permilagem) das respectivas fracções autónomas.

As despesas de beneficiação (v.g. obras de ampliação ou de alteração, como tais definidas no regime jurídico da urbanização e da edificação) não são dedutíveis, pois constituem um novo investimento no prédio (ainda que tendente a aumentar o rendimento gerado no futuro) e não um encargo indispensável para garantir a susceptibilidade de o prédio gerar (ou continuar a gerar) rendimento.

Por último, em caso de sublocação [cfr. art.º 8.º, n.º 2, alínea c)], não há lugar a qualquer dedução específica, uma vez que a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a renda paga ao senhorio, é um rendimento líquido por natureza (cfr. n.º 3).

Ver: art.º 8.º.

Doutrina administrativa

Rendas resultantes das cedências do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal (Ofício-Circulado n.º 12/90 de 12 de Abril, da Direcção de Serviços do IRS).

Deduções específicas da categoria F: Preço pago pela emissão de certificados de desempenho energético referentes a prédios/fracções geradores de rendimentos prediais englobados (Informação vinculativa - Proc. n.º 3081/2010, com despacho concordante da subdirectora-geral, de 2010-05-27).

SECÇÃO VI - INCREMENTOS PATRIMONIAIS

Artigo 42.º · Deduções

Sem prejuízo do disposto relativamente às mais-valias, não são feitas quaisquer deduções aos restantes rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 40.º-A na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Tratando-se de rendimentos cuja formação, pela sua natureza, não implica qualquer encargo, este artigo estabelece que, sem prejuízo do disposto nos restantes artigos da presente secção com referência às mais-valias, não são admitidas quaisquer deduções específicas aos restantes rendimentos enquadráveis na categoria G (incrementos patrimoniais).

Artigo 43.º · Mais-valias

1 - O valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos seguintes.

2 - O saldo referido no número anterior, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do artigo 10.º, positivo ou negativo, é apenas considerado em 50% do seu valor.

3 - O saldo referido no n.º 1, respeitante às transmissões previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores, quando positivo, é igualmente considerado em 50% do seu valor.

4 - Para efeitos do número anterior entende-se por micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

5 - Para apuramento do saldo positivo ou negativo referido no n.º 1, respeitante às operações efectuadas por residentes previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, não relevam as perdas apuradas quando a contraparte da operação estiver sujeita no país, território ou região de domicílio a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

6 - Para efeitos do número anterior, considera-se que:

- a) A data de aquisição dos valores mobiliários cuja propriedade tenha sido adquirida pelo sujeito passivo por incorporação de reservas ou por substituição daqueles, designadamente por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da sociedade emitente, é a data de aquisição dos valores mobiliários que lhes deram origem;
- b) A data de aquisição de acções resultantes da transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima é a data de aquisição das quotas que lhes deram origem;
- c) A data de aquisição das acções da sociedade oferente em oferta pública de aquisição lançada nos termos do Código dos Valores Mobiliários cuja contrapartida consista naquelas acções, dadas à troca, é a data da aquisição das acções das sociedades visadas na referida oferta pública de aquisição;
- d) Tratando-se de valores mobiliários da mesma natureza e que confirmam idênticos direitos, os alienados são os adquiridos há mais tempo;
- e) Nas permutas de partes de capital nas condições mencionadas no n.º 5 do artigo 73.º e no n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, o período de detenção corresponde ao somatório dos períodos em que foram detidas as partes de capital entregues e as recebidas em troca;
- f) O regime da alínea anterior é aplicável, com as necessárias adaptações, à aquisição de partes sociais nos casos de fusão ou cisão a que seja aplicável o artigo 74.º do Código do IRC.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 41.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo contempla os princípios orientadores em matéria de tributação de mais-valias em sede de IRS, estabelecendo que o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias resulta da dedução das menos-valias (se existirem) às mais-valias realizadas no mesmo ano pelo sujeito passivo, sujeitando-se a imposto o saldo assim apurado (cfr. n.º 1), com excepção das operações - efectuadas por residentes - previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do art.º 10.º, em que não relevam as perdas apuradas quando a contraparte se encontrar domiciliada em qualquer dos países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constantes de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças (cfr. n.º 5).

Os países, territórios ou regiões sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável encontram-se actualmente elencados na Portaria n.º 150/2004, de 13 de Fevereiro.

Por sua vez, os n.ºs 2 e 3 introduzem limites na consideração daquele saldo, a saber:

- a) Quanto às transmissões - efectuadas por residentes - previstas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do art.º 10.º, aquele saldo - positivo ou negativo - é considerado apenas em 50% do respectivo valor (cfr. n.º 2); e
- b) Quanto às transmissões - relativas a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores - previstas no art.º 10.º, n.º 1, alínea b), aquele saldo - quando positivo - é igualmente considerado apenas em 50% do respectivo valor (cfr. n.º 3), reflectindo um apoio selectivo ao mercado de capitais.

Nos termos do n.º 4 e para efeitos do n.º 3 (na redacção dada pela Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho), são consideradas micro e pequenas empresas as entidades definidas no art.º 2.º do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro.

O englobamento do saldo positivo apenas em 50% do respectivo valor nos casos em apreço visa a atenuação ou mitigação dos efeitos decorrentes do escalonamento progressivo das taxas gerais deste imposto, atenta a percepção integral destes ganhos - tendencialmente excepcionais - no ano fiscal da respectiva realização.

O saldo negativo apurado num determinado ano (ou metade do respectivo valor, nas situações a que se refere o n.º 2) pode ser objecto de reporte vertical nos termos e condições previstos nos n.ºs 5 e 6 do art.º 55.º.

Este artigo contém ainda disposições específicas a observar na determinação das mais-valias e menos-valias relativas à alienação onerosa de partes sociais (inclusive quotas) e outros valores mobiliários - mais-valias e menos-valias mobiliárias [cfr. art.º 10.º, n.º 1, alínea b)] - ou relativas às operações referidas nas alíneas e), f) e g) do n.º 1 do art.º 10.º.

Nessa conformidade, a alínea a) do n.º 6 salvaguarda, no plano temporal, os direitos adquiridos pelos titulares de valores mobiliários nos casos de alterações que não se traduzem num acréscimo patrimonial da entidade emitente nem resultam de qualquer manifestação de vontade daqueles, reportando-se a aquisição de valores mobiliários em resultado de aumento do capital social por incorporação de reservas (em que não há entrada de dinheiro fresco na entidade emitente) ou da respectiva substituição (v.g. por alteração do valor nominal ou modificação do objecto social da entidade emitente) à data de aquisição dos valores mobiliários originários. Tendo em vista a prevenção de práticas evasivas, a alínea d) do n.º 6 consagra a adopção do custo cronológico directo ou FIFO (*first in, first out* - primeira entrada, primeira saída) como método de valorimetria das saídas de valores mobiliários fungíveis, ou seja:

- a) Da mesma natureza (acções, obrigações, títulos de participação, unidades de participação em fundos de investimento, unidades de titularização de créditos, etc.); e
- b) Que confirmam idênticos direitos - v.g. tratando-se de acções, nomeadamente quanto à atribuição de dividendos e quanto à partilha do activo resultante da liquidação, pelo que devem integrar a mesma categoria nos termos do art.º 302.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

Nas restantes alíneas do n.º 6 encontra-se previsto um tratamento fiscalmente neutro, em sede de mais-valias, para as situações de transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima [cfr. alínea b)], troca de acções em contrapartida de oferta pública de aquisição lançada nos termos do Código dos Valores Mobiliários [cfr. alínea c)], permutas de partes de capital nas condições mencionadas nos art.ºs 73.º, n.º 5, e 77.º, n.º 2, do Código do IRC [cfr. alínea e)] e aquisição de partes sociais nos casos de fusão ou cisão a que seja aplicável o art.º 74.º do mesmo Código [cfr. alínea f)].

Ver: art.º 10.º; art.º 55.º; art.º 73.º do Código do IRC; art.º 74.º do Código do IRC; art.º 77.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Controlo de faltosos - Falta de entrega do Anexo G/G1 do ano de 2006 - Artigo 76.º n.ºs 1 alínea b) e 3 do Código do IRS - Revisão por erro imputável aos serviços (Ofício-Circulado n.º 020146 de 2010-06-16, da Direcção de Serviços do IRS).

Jurisprudência

Fiscalidade directa. Tributação das mais-valias imobiliárias. Livre circulação de capitais. Incidência do imposto. Discriminação. Coerência do sistema fiscal - O art.º 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, como a que está em causa no litígio no processo principal, que sujeita as mais-valias resultantes da alienação de um bem imóvel situado num Estado-membro, no caso vertente em Portugal, quando essa alienação é efectuada por um residente noutro Estado-membro, a uma carga fiscal superior à que incidiria, em relação a este mesmo tipo de operação, sobre as mais-valias realizadas por um residente do Estado-membro onde está situado esse bem imóvel [acórdão do TJCE (4.ª Secção) de 2007-10-11, Proc. C-443/06].

Mais-valias. Direito Comunitário. Não residente - O n.º 2 do art.º 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no art.º 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutro Estado-membro da União Europeia [acórdão do STA de 2008-01-16, Proc. n.º 439/06].

Artigo 44.º · Valor de realização

1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, considera-se valor de realização:

- a) No caso de troca, o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior, acrescidos ou diminuídos, um ou outro, da importância em dinheiro a receber ou a pagar;

- b) No caso de expropriação, o valor da indemnização;
- c) No caso de afectação de quaisquer bens do património particular do titular de rendimentos da categoria B a actividade empresarial e profissional, o valor de mercado à data da afectação;
- d) No caso de valores mobiliários alienados pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de venda, e para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, o preço de mercado no momento do exercício;
- e) Tratando-se de bens ou direitos referidos na alínea d) do n.º 4 do artigo 24.º, quando não exista um preço ou valor previamente fixado, o valor de mercado na data referida;
- f) Nos demais casos, o valor da respectiva contraprestação.

2 - Nos casos das alíneas a), b) e f) do número anterior, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser, caso fosse devida.

3 - No caso de troca por bens futuros, os valores referidos na alínea a) do n.º 1 reportam-se à data da celebração do contrato.

4 - No caso previsto na alínea c) prevalecerá, se o houver, o valor resultante da correcção a que se refere o n.º 4 do artigo 29.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 42.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Nos termos do disposto neste artigo, considera-se como valor de realização, na determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a imposto:

- a) Tratando-se de troca (ou permuta), o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos (ou o valor de mercado, quando aquele não exista ou este for superior), acrescido (ou diminuído) da importância em numerário a receber (ou a pagar) - reportando-se estes valores, no caso de permuta por bens futuros e por razões de simplificação, à data da celebração do contrato [cfr. n.ºs 1, alínea a), e 3];
- b) Tratando-se de expropriação (caso típico de alienação onerosa decorrente de decisão unilateralmente imposta, ao invés de acordo de vontades entre as partes), o valor da indemnização [cfr. n.º 1 alínea b)];
- c) Tratando-se de afectação de quaisquer bens (imóveis ou outros) do património particular do sujeito passivo à sua actividade empresarial e profissional, o valor de mercado à data da afectação [ainda que estes ganhos apenas se considerem obtidos no momento da ulterior alienação onerosa dos bens ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas, cfr. art.º 10.º, n.º 3, alínea b)] - prevalecendo, se o houver, o valor resultante da correcção referida no art.º 29.º, n.º 4 [cfr. n.ºs 1, alínea c), e 4];
- d) Tratando-se de valores mobiliários (v.g. acções) alienados pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de venda, o preço de mercado no momento do exercício [cfr. alínea d)];
- e) Tratando-se de bens ou direitos referidos no art.º 24.º, n.º 4, alínea d), e não havendo um preço ou valor previamente fixado, o valor de mercado na data da recompra dos valores mobiliários ou direitos equiparados pela entidade patronal [cfr. alínea e)]; e
- f) Nas restantes situações, o valor da prestação recebida em contrapartida da transmissão onerosa dos bens ou direitos (regime-regra) [cfr. alínea f)].

Outrossim, tratando-se de direitos reais sobre bens imóveis nos casos das alíneas a), b) e f) do n.º 1 prevalece, se superior, o valor relevante para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação (cfr. n.º 2), reforçando-se a coerência e unidade do sistema fiscal mediante o acolhimento de regras próprias de outros impostos.

De notar que, por falta de base legal, não pode o sujeito passivo alienante requerer a instauração do procedimento a que se refere o art.º 139.º do Código do IRC (alterado, reenumerado e republicado pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho), a fim de efectuar prova de que o valor de realização foi inferior ao valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do IMT (ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação).

Ver: art.º 10.º; art.º 29.º; art.º 24.º; art.º 139.º do Código do IRC.

Doutrina administrativa

Valor de aquisição e realização a considerar para efeitos de reinvestimento (Informação vinculativa - Proc. n.º 5310/08, com despacho concordante do substituto legal do director-geral, de 2009-04-27).

Jurisprudência

Contrato de permuta. Impugnação de IRS. Mais-valias - (...) VI. É que, o valor de realização, ou de alienação, de todas as mais-valias sujeitas a IRS no caso de troca, será o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos, e, tratando-se de troca por bens futuros, o valor reporta-se à data da celebração do contrato [art.º 44.º n.º 1 alínea a) e n.º 3 do CIRS (anterior art.º 42.º)]. VII. E, fazendo apelo ao preceituado no art.º 10.º n.º 4 do CIRS, os rendimentos da categoria G (mais-valias) será apurada como a diferença entre um valor de realização (ou de alienação) e um valor de aquisição, que lhe é anterior. VIII. Sendo assim, dúvidas não restam de que o valor de realização a considerar será o valor atribuído pelos permutantes, estando ressalvado que, se os bens recebidos na permuta forem posteriormente avaliados por um valor superior àquele, será liquidada sisa adicional e será esse novo valor a considerar como valor de realização para efeitos de IRS, conforme dispõe o art.º 44.º n.º 2 do CIRS. (...) (acórdão do TCA Sul de 2004-05-11, Proc. n.º 1088/03).

Artigo 45.º · Valor de aquisição a título gratuito

1 - Para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS considera-se o valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito:

- a) O valor que tenha sido considerado para efeitos de liquidação de imposto do selo;
- b) O valor que serviria de base à liquidação de imposto do selo, caso este fosse devido.

2 - Revogado

3 - No caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos por doação isenta, nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, considera-se valor de aquisição o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 43.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Nos termos do disposto neste artigo, considera-se como valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito e na determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a imposto, o valor relevante para efeitos de liquidação de imposto do selo, ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação [cfr. n.º 1, alíneas a) e b), na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (OE 2010)], reforçando-se a coerência e unidade do sistema fiscal mediante o acolhimento de regras próprias de outros impostos.

No entanto, tendo em vista a prevenção de práticas evasivas no caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos por doação isenta nos termos da alínea e) do art.º 6.º do Código do Imposto do Selo (v.g. doações fictícias de prédios urbanos a favor de ascendentes ou descendentes - isentas de imposto do selo -, seguidas de alienação onerosa a um terceiro por preço equivalente ao valor patrimonial tributário resultante da 1.ª

avaliação efectuada nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis - sem qualquer tributação efectiva em sede de mais-valias), o n.º 3 define como valor de aquisição relevante para efeitos de determinação das mais-valias sujeitas a imposto o valor patrimonial tributário inscrito na respectiva matriz predial até aos dois anos anteriores à doação.

Ver: art.º 6.º do Código do Imposto do Selo.

Artigo 46.º - Valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis

1 - No caso da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, se o bem imóvel houver sido adquirido a título oneroso, considera-se valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transacções onerosas de imóveis (IMT).

2 - Não havendo lugar à liquidação de IMT, considera-se o valor que lhe serviria de base, caso fosse devida, determinado de harmonia com as regras próprias daquele imposto.

3 - O valor de aquisição de imóveis construídos pelos próprios sujeitos passivos corresponde ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, se superior àquele.

4 - Para efeitos do número anterior, o valor do terreno será determinado pelas regras constantes dos n.ºs 1 e 2 deste artigo.

5 - Nos casos de bens imóveis adquiridos através do exercício do direito de opção de compra no termo da vigência do contrato de locação financeira, considera-se valor de aquisição o somatório do capital incluído nas rendas pagas durante a vigência do contrato e o valor pago para efeitos de exercício do direito de opção, com exclusão de quaisquer encargos.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 44.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Nos termos do disposto neste artigo, considera-se como valor de aquisição a título oneroso de bens imóveis, no caso a que se refere o art.º 10.º, n.º 1, alínea a):

- a) O valor relevante para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) (cfr. n.º 1), ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação (cfr. n.º 2);
- b) Tratando-se de imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo, o valor patrimonial tributário inscrito na respectiva matriz predial ou, se superior, o valor do terreno - correspondente ao valor relevante para efeitos de liquidação de IMT, ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação (cfr. n.º 4) - acrescido dos custos de construção devidamente comprovados (cfr. n.º 3);
- c) Tratando-se de bens imóveis adquiridos mediante o exercício de direito de opção de compra no termo da vigência de contrato de locação financeira, o somatório do capital incluído nas rendas pagas durante a vigência do mesmo (ou seja, a parte das rendas destinada à amortização financeira) e o valor pago para efeitos de exercício daquele direito (em regra, o denominado valor residual), com exclusão de quaisquer encargos (v.g. comissões) [cfr. n.º 5, aditado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (OE 2011)].

Mais uma vez, o acolhimento de regras próprias de outros impostos reforça a coerência e unidade do sistema fiscal.

Ver: art.º 10.º; art.º 50.º.

Jurisprudência

IRS. Sinais exteriores de riqueza. Valor de aquisição. Aquisição de bens. Manifestações de fortuna - Não contendo a tabela inserta no art.º 89.º-A da lei geral tributária (LGT) qualquer indicação do que se deve entender por valor de aquisição, não pode a administração fiscal pretender que nesse valor se incluem os montantes pagos de sisa e encargos com a escritura, por tal entendimento não ter na letra da lei um mínimo de correspondência, sendo certo que o próprio Código do IRS (CIRS), no art.º 46.º, n.º 1, considera valor de aquisição o que tiver servido para efeitos de liquidação da sisa, isto é, o preço do imóvel (acórdão do STA de 2004-12-07, Proc. n.º 1248/04).

Artigo 47.º · Equiparação ao valor da aquisição

No caso de transferência para o património particular do titular de rendimentos da categoria B de quaisquer bens afectos à actividade empresarial e profissional, considera-se valor de aquisição o valor de mercado à data da transferência.

Anotações

Por Sandra Videira e Víctor Duarte

Corresponde ao art.º 44.º-A na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Tratando-se de transferência para o património particular do sujeito passivo de quaisquer bens (imóveis ou outros) afectos à sua actividade empresarial ou profissional, o valor de mercado dos mesmos à data da transferência equipara-se, nos termos do art.º 29.º, n.º 3, ao valor de realização a considerar para efeitos de apuramento de mais-valias no âmbito da categoria B [cfr. art.º 3.º, n.º 2, alínea c)] e, bem assim, nos termos deste artigo, ao valor de aquisição pelo qual esses bens devem ser considerados para a determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a IRS em sede da categoria G.

A transferência é uma deslocação inter-patrimonial cuja ocorrência é aferida atendendo à imputação efectuada pelo sujeito passivo ao seu património particular, o que pode ser detectado, designadamente, com base no tratamento contabilístico conferido aos bens em apreço - a desreconhecer como activos logo que deixarem de se encontrar afectos à actividade empresarial ou profissional - ou através do controlo dos encargos relativos aos mesmos - a suportar a título pessoal ou particular após a transferência.

O valor de mercado - ou seja, aquele que resulta tendencialmente do equilíbrio entre a oferta e a procura - é atribuído pelo sujeito passivo no momento da transferência, sem prejuízo da sua correcção nos casos em que a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) considere, fundamentadamente (isto é, de modo expresso e por meio de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão - cfr. art.º 77.º da lei geral tributária), que o mesmo não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes (cfr. art.º 29.º, n.º 4).

Ver: art.º 3.º; art.º 29.º; art.º 50.º.

Artigo 48.º · Valor de aquisição a título oneroso de partes sociais e de outros valores mobiliários

No caso da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, o valor de aquisição, quando esta haja sido efectuada a título oneroso, é o seguinte:

- a) Tratando-se de valores mobiliários cotados em bolsa de valores, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o da menor cotação verificada nos dois anos anteriores à data da alienação, se outro menos elevado não for declarado;
- b) Tratando-se de quotas ou de outros valores mobiliários não cotados em bolsa de valores, o custo documentalmente provado ou, na sua falta, o respectivo valor nominal;

- c) Tratando-se de bens ou direitos referidos na alínea a) do n.º 4 do artigo 24.º, o quantitativo que tiver sido considerado como valor do bem ou direito na data aí referida;
- d) Tratando-se de bens ou direitos referidos na alínea b) do n.º 4 do artigo 24.º, o preço de subscrição ou de exercício do direito para a generalidade dos subscritores ou dos titulares do direito ou o valor de mercado.
- e) Tratando-se de bens ou direitos referidos na alínea e) do n.º 4 do artigo 24.º, o valor de mercado na data referida;
- f) Tratando-se de valores mobiliários adquiridos pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de compra, o preço de mercado no momento do exercício.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 45.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Nos termos do disposto neste artigo, considera-se como valor de aquisição a título oneroso de partes sociais e de outros valores mobiliários, no caso a que se refere o art.º 10.º n.º 1 alínea b):

- a) Tratando-se de acções ou outros valores mobiliários cotados em bolsa de valores (ainda que a aquisição se efectue fora dela), o custo documentalmente provado (ou, não sendo possível a sua comprovação documental, o valor da menor cotação nos dois anos anteriores à data de realização, caso não seja declarado outro menos elevado);
- b) Tratando-se de acções ou outros valores mobiliários não cotados em bolsa de valores e, bem assim, de quotas sociais, o custo documentalmente provado (ou, não sendo possível a sua comprovação documental, o respectivo valor nominal);
- c) Tratando-se de bens ou direitos a que se refere o art.º 24.º n.º 4 alínea a) (v.g. planos de opções sobre acções ou *stock options*), o quantitativo que houver sido considerado como valor do bem ou direito na data do exercício da opção ou do direito de efeito equivalente;
- d) Tratando-se de bens ou direitos a que se refere o art.º 24.º n.º 4 alínea b) (v.g. planos de subscrição de acções), o preço de subscrição ou de exercício do direito de efeito equivalente para a generalidade dos subscritores ou dos titulares de tal direito ou (na ausência de outros subscritores ou titulares) o valor de mercado;
- e) Tratando-se de bens ou direitos a que se refere o art.º 24.º n.º 4 alínea e) (v.g. planos de atribuição de acções com restrições ou *restricted stock awards*), o valor de mercado na data do final do período de restrição (ou seja, na data em que os trabalhadores ou membros de órgãos sociais são plenamente investidos dos direitos inerentes aos valores ou direitos em apreço); e
- f) Tratando-se de valores mobiliários (v.g. acções) adquiridos pelo titular do direito de exercício de *warrants* autónomos de compra, o preço de mercado no momento do exercício.

Por prova documental deve entender-se documento credível emitido por instituição bancária ou de corretagem, quitação notarial ou qualquer outro idóneo.

Ver: art.º 10.º; art.º 24.º; art.º 57.º.

Artigo 49.º · Valor de aquisição a título oneroso de outros bens e direitos

Nos casos das alíneas c) e e) do n.º 1 do artigo 10.º, o valor de aquisição, quando efectuada a título oneroso, é constituído pelo preço pago pelo alienante, documentalmente provado.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 46.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo completa as disposições contidas nos artigos precedentes (art.ºs 46.º a 48.º), esgotando o leque de critérios a considerar para efeitos de determinação do valor de aquisição a título oneroso de bens ou direitos em sede de tributação de mais-valias.

O valor de aquisição a título oneroso dos bens e direitos a que se refere este artigo é constituído pelo preço efectivamente pago pelo alienante, carecendo de comprovação através de documento credível emitido por entidade idónea.

Ver: art.º 46.º; art.º 47.º; art.º 48.º.

Artigo 50.º · Correção monetária

1 - O valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre os bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º é corrigido pela aplicação de coeficientes para o efeito aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças, sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação.

2 - A data de aquisição é a que constar do título aquisitivo, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

- a) Nos casos previstos no n.º 3 do artigo 46.º, é a data relevante para efeitos de inscrição na matriz;
- b) No caso previsto no artigo 47.º, é a data da transferência.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 47.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo prevê a actualização do valor de aquisição (ou equiparado) de direitos reais sobre os bens a que se refere o art.º 10.º, n.º 1, alínea a) - através de correção monetária por aplicação dos coeficientes de desvalorização da moeda aprovados mediante portaria do Ministro das Finanças -, nos casos em que tenha decorrido um prazo superior a dois anos entre a data de aquisição e a data de alienação ou afectação (no caso de bens do património particular do sujeito passivo que sejam objecto de afectação à sua actividade empresarial e profissional), o que parece evidenciar a intenção do legislador em penalizar os ganhos de natureza essencialmente especulativa.

A actualização em apreço é efectuada à data da realização (alienação ou afectação) e visa colmatar os efeitos decorrentes da erosão monetária no apuramento das mais-valias e menos-valias realizadas pelo sujeito passivo, sujeitando-se a imposto apenas os ganhos reais e efectivos e excluindo da tributação a sua componente meramente nominal, ou seja, atribuível à desvalorização da moeda.

Por sua vez, o n.º 2 explicita o conceito de data de aquisição, considerando-se como tal:

- a) No caso de imóveis construídos pelo próprio sujeito passivo (cfr. art.º 46.º, n.º 3), a data relevante para efeitos de inscrição matricial;
- b) No caso de transferência para o património particular do sujeito passivo de quaisquer bens (imóveis ou outros) afectos à sua actividade empresarial e profissional (cfr. art.º 47.º), a data em que a mesma ocorre; e
- c) Nos restantes casos, a que constar do título aquisitivo (regime-regra).

Ver:

Art.ºs 10.º, 34.º, 46.º e 47.º;

Portaria n.º 362/2008 de 13 de Maio (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2008);

Portaria n.º 772/2009, de 21 de Julho (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2009);

Portaria n.º 785/2010, de 23 de Agosto (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2010);

Portaria n.º 282/2011, de 21 de Outubro (coeficientes de desvalorização da moeda a aplicar aos bens e direitos alienados durante o ano de 2011).

Artigo 51.º · Despesas e encargos

Para a determinação das mais-valias sujeitas a imposto, ao valor de aquisição acrescem:

- a) Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos cinco anos, e as despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação, nas situações previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º;
- b) As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 48.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Na esteira da tributação tendencial de rendimentos reais e efectivos, este artigo confere relevância fiscal aos seguintes encargos e despesas na determinação dos ganhos (mais-valias) sujeitos a imposto:

- a) Os encargos com a valorização dos próprios bens, comprovadamente suportados durante os cinco anos anteriores à data de realização, nas situações a que se refere o art.º 10.º, n.º 1, alínea a) - considerando-se como tais apenas as despesas que, pela sua natureza, incrementem o respectivo valor intrínseco (v.g. a terraplanagem de um terreno de relevo acidentado, a cedência de uma faixa de terreno a uma autarquia local para um caminho público - valorizando a outra parte do terreno - e obras de beneficiação em geral) e não relevando quaisquer outras que apenas possibilitem que se disponha dos bens em melhores condições, ainda que eventualmente com um valor de mercado superior;
- b) As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição, nas situações a que se refere o art.º 10.º, n.º 1, alínea a) - v.g. o imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) e os encargos notariais e de registo predial suportados com a aquisição do imóvel alienado; e
- c) As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à alienação, nas situações a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 10.º - considerando-se como tais apenas aquelas que se mostrem inequivocamente conexas com a transacção concreta na origem da mais-valia tributável (v.g. comissões de mediação imobiliária ou de corretagem) e não relevando quaisquer outras como indemnizações pagas a inquilinos ou encargos com processos judiciais de despejo de ocupantes de um imóvel.

Em qualquer caso, os encargos e despesas a que se refere este artigo acrescem ao valor de aquisição (influenciando negativamente a determinação da mais-valia fiscal), mas não relevam para efeitos da correcção monetária prevista no artigo anterior.

Donde, as mais-valias ou menos-valias fiscais nas situações previstas no art.º 10.º, n.º 1, alínea a) resultam da expressão:

$$MV/mv = VR - (VA \times \text{coef} + EV + DA + DAL)$$

E as mais-valias ou menos-valias fiscais nas situações previstas nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 10.º são dadas pela expressão:

$$MV/mv = VR - (VA + DAL)$$

Sendo:

MV - Mais-valia fiscal (se o resultado for positivo ou nulo)

mv - Menos-valia fiscal (se o resultado for negativo)

VR - Valor de realização (cfr. art.ºs 44.º e 52.º)

VA - Valor de aquisição (cfr. art.ºs 45.º a 49.º)
coef - Coeficiente de desvalorização da moeda (cfr. art.º 50.º)
EV - Encargos com a valorização dos bens [cfr. art.º 51.º, alínea a)]
DA - Despesas inerentes à aquisição [cfr. art.º 51.º, alínea a)]
DAL - Despesas inerentes à alienação [cfr. art.º 51.º, alíneas a) e b)]

Ver: art.º 10.º; art.º 44.º; art.º 45.º; art.º 46.º; art.º 47.º; art.º 48.º; art.º 49.º; art.º 50.º; art.º 52.º.

Doutrina administrativa

Indemnização paga a inquilino. Mais-valias - Despesas e encargos, determinação do rendimento líquido da categoria (Informação vinculativa - Proc. n.º 2483/04, com despacho concordante da directora de serviços, de 2005-03-04).

Despesas de mediação imobiliária (Informação vinculativa - Proc. n.º 12/08, com despachos concordantes do substituto legal do director-geral, de 2008-07-14 e 2008-08-12).

Enquadramento fiscal de encargos com certificação energética no âmbito das deduções da categoria G (Informação vinculativa - Proc. n.º 3089/10, com despacho concordante da subdirectora-geral, de 2010-07-08).

Jurisprudência

IRS. Realização de despesas. Inconstitucionalidade orgânica - I. Nos termos do disposto no art.º 51.º alínea b) do Código do IRS (CIRS), para efeitos de tributação da mais-valia respectiva, só as despesas inerentes são necessárias, pelo que só elas são relevantes. II. O qualificativo "inerente", logo etimologicamente - in re - contém, a se, uma ideia de inseparabilidade, uma relação intrínseca - que não meramente extrínseca - com a alienação: para ser considerada relevante, a despesa há-de sê-lo pela sua posição relativamente à alienação, há-de, em suma, ser dela indissociável. III. Assim, não se pode considerar como "despesa necessária inerente à alienação" a amortização de dívidas contraídas para efeitos de garantia de quotas cedidas a terceiro pelo seu titular. IV. O art.º 51.º alínea b) do CIRS não é material e organicamente inconstitucional (acórdão do STA de 2009-11-18, Proc. n.º 585/09).

Artigo 52.º · Divergência de valores

1 - Quando a Direcção-Geral dos Impostos considere fundamentamente que possa existir divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão, tem a faculdade de proceder à respectiva determinação.

2 - Se a divergência referida no número anterior recair sobre o valor de alienação de acções ou outros valores mobiliários, atende-se às seguintes regras:

- a) Estando cotados em bolsa de valores, o valor de alienação é o da respectiva cotação à data da transmissão ou, em caso de desconhecimento desta, o da maior cotação no ano a que a mesma se reporta;
- b) Não estando cotados em bolsa de valores, o valor de alienação é o que lhe corresponder, apurado com base no último balanço.

3 - Na mesma situação referida nos números anteriores, e quando se trate de quotas sociais, considera-se como valor de alienação o que àqueles corresponda, apurado com base no último balanço.

Anotações

Por Sandra Videira e Victor Duarte

Corresponde ao art.º 50.º na redacção anterior à revisão do articulado efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

Este artigo consagra a prerrogativa de a Direcção-Geral dos Impostos (DGCI) proceder à determinação do valor efectivamente praticado na transmissão de bens ou direitos, nos casos em que considere fundamentadamente (isto é, com base em provas evidentes e não bastando a invocação de mera suspeita) que o valor declarado não corresponde àquele (nomeadamente, em situações de simulação de preço decorrentes de conluio entre o alienante e o adquirente).

No caso de a divergência em apreço recair sobre o valor de alienação (ou seja, de realização) de partes sociais ou outros valores mobiliários, deve considerar-se como tal:

- a) Tratando-se de acções ou outros valores mobiliários cotados em bolsa de valores (ainda que a transmissão se opere fora dela), o da respectiva cotação à data da transmissão (ou, sendo esta desconhecida, o da maior cotação no ano a que a mesma se reporta) [cfr. n.º 2, alínea a)];
- b) Tratando-se de acções ou outros valores mobiliários não cotados em bolsa de valores e, bem assim, de quotas sociais, o que lhes corresponder com base no balanço do último período de tributação [cfr. n.ºs 2 alínea b) e 3].

Ocorrendo a situação a que se refere este artigo, a DGCI procede à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação (cfr. art.º 65.º, n.º 2), sendo a competência para a prática deste acto exercida pelo director de finanças da área do domicílio fiscal dos sujeitos passivos, sem prejuízo da respectiva delegação nos termos e condições previstos no art.º 65.º, n.º 5 (parte final).

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 1 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 65.º.

SECÇÃO VII - PENSÕES

Artigo 53.º - Pensões

1 - Aos rendimentos brutos da categoria H de valor anual igual ou inferior a 72% de 12 vezes o valor do IAS deduz-se, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido.

2 - Se o rendimento anual, por titular, for superior ao valor referido no número anterior, a dedução é igual ao montante nele fixado.

3 - *Revogado*

4 - Aos rendimentos brutos da categoria H são ainda deduzidas:

a) As quotizações sindicais, na parte em que não 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 protecção social e para subsistemas legais de saúde, na parte que exceda o montante da dedução prevista nos n.ºs 1 ou 5.

5 - Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a € 22 500, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido nos n.ºs 1 ou 4, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, de 20% da parte que excede aquele valor anual.

6 - *Revogado*

7 - Excluem-se do disposto no n.º 1 as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas alíneas a), b) ou c) do n.º 1 do artigo 11.º.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A presente disposição versa sobre a dedutibilidade, para efeitos fiscais, dos rendimentos da categoria H (pensões).³²

O legislador fiscal pretendeu dar uma protecção específica a este tipo de rendimentos também através da existência de uma dedução específica, de acordo com os valores previstos no preceito agora objecto de análise e comentário. Das deduções resultará a não sujeição a imposto da grande maioria das pensões, tributando-se apenas as de maior valor.³³

Contudo, sublinhe-se que os limiares de valores e algumas das percentagens de referência apresentadas vão variando, ano a ano, essencialmente de acordo com as sucessivas Leis do Orçamento de Estado, aliás tal como pode facilmente comprovar-se através das variadíssimas alterações que foram sendo conferidas nos últimos anos à letra da disposição agora objecto de análise e comentário, essencialmente aos seus números 1 e 5.

Não obstante tal factualidade, e em termos muito gerais, o art.º 53.º do CIRS, agora objecto de análise e comentário, determina que seja deduzido um certo montante ao rendimento bruto proveniente dos rendimentos desta categoria, de acordo com o que é estabelecido pelo n.º 1.

Ora vejamos:

Nos termos do n.º 1 do art.º 53.º do CIRS, e anteriormente às alterações conferidas pela Lei do OE para 2012, a dedutibilidade do quantitativo auferido por cada titular³⁴ deste tipo de rendimentos encontrava-se no valor anual bruto igual ou inferior a 6.000,00 euros (cfr. art.º 43.º da Lei n.º 67.º-A/2007, de 31 de Dezembro - Lei do Orçamento de Estado para 2008).^{35 36}

Actualmente, e com a Lei do OE para 2012, este critério mudou, passando a considerar-se que aos rendimentos brutos da categoria H de valor anual igual ou inferior a 72% de 12 vezes o valor do IAS deduz-se, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido.

Refira-se, quanto a este limite, que nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 111.º da Lei do OE para 2012, até que o valor do IAS, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro (alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475), mantém-se aplicável este último valor para efeito da indexação prevista no presente artigo.

32 Apesar de não nos competir, aqui, discorrer sobre o assunto, relembre-se que, na categoria H, enquadram-se as pensões de aposentação ou reforma, de invalidez, de sobrevivência, e outras de idêntica natureza, quer sejam pagas por entes públicos, tais como a Segurança Social, ou privados, tais como companhias de seguros, as pensões de alimentos, as rendas temporárias ou vitalícias ou outras de natureza semelhante - cfr. art.º 11.º, n.º 1 do CIRS, sobre rendimentos da categoria H (pensões). De forma semelhante, CASALTA NABAIS, in *Manual de Direito Fiscal* (6.ª Edição), Almedina, 2010, p. 545, enumera como integrando a categoria H, as seguintes prestações: « (...) as prestações que, não sendo hávidas como rendimentos de trabalho subordinado, sejam devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez, ou de sobrevivência e outras de idêntica natureza e ainda pensões de alimentos; as prestações a cargo das seguradoras, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito do regime complementar de segurança social em razão da contribuição da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente; as rendas temporárias ou vitalícias; quaisquer outras pensões ou subvenções »

33 Em sentido crítico, CASALTA NABAIS afirma o seguinte: « (...) estamos perante rendimentos muito semelhantes aos do trabalho dependente, pois trata-se, fundamentalmente, de rendimentos do trabalho dependente de ontem » (in *Manual de Direito Fiscal* (6.ª Edição), Almedina, 2010, p. 545). Além disso, de acordo com o mesmo autor: « (...) por razões que se prendem sobretudo com a vantajosa dedução específica com que foram contemplados, a qual não tem qualquer explicação, foram objecto de uma categoria própria. Por isso, não vemos quaisquer razões para que as pensões não sejam integradas na categoria A. De resto, o Governo, com o objectivo de aproximar a dedução específica das pensões da dos rendimentos da categoria A, tem vindo a diminuir a referida dedução desde a LCEI2006. »

No mesmo sentido, e para um tratamento mais aprofundado desta questão, veja-se XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

Para uma crítica a este regime, veja-se JOAQUIM A. PETISCA, *Uma opção para a reforma do IRS*, Cadernos do CTE, 2000. Sem prescindir, e de acordo com o entendimento propugnado por RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, «A integração destes rendimentos numa categoria autónoma obedeceu a um intuito de lhes conceder um tratamento mais favorável (...), em virtude de se encontrarem por detrás destas situações, na maioria dos casos, questões de especial vulnerabilidade.

34 RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 154, apresenta-nos um exemplo interessantíssimo ilustrativo da importância desta precisão. Assim, refere que, no caso de um processo de regulação das, hoje, responsabilidades parentais, em que é acordado o pagamento, pelo pai, de pensões mensais de 250 euros a cada um dos seus quatro filhos, que ficam confiados à mãe, tal será o rendimento que o agregado familiar constituído pela mãe e pelos quatro filhos constituirá. Apesar de o rendimento anual exceder o valor previsto no art.º 53.º, n.º 1, não existe tributação de tais pensões, uma vez que cada um dos filhos é titular de um direito a uma pensão que, isoladamente, não ultrapassa o limiar previsto por lei.

35 A título de exemplo, vejamos as variações deste valor nos últimos dez anos: Lei n.º 53-A/2006 de 29 de Dezembro: 6 100,00 euros; Lei n.º 60.º-A/2005, de 30 de Dezembro: 7 500,00 euros; Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que vigorou até à Lei 60-A/2005: 8 283,00 euros; Lei n.º 107-B/2003, de 31 de Dezembro, em vigor até 31 de Dezembro de 2004: 8 121,00 euros; Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro: 7 961,71 euros. Na fase de transição do escudo para o euro, o valor encontrava-se em 1 523 000300, correspondentes a 7596,69 euros, de acordo com o Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho. De notar a diminuição sucessiva do valor em tempos de crise.

36 Adiante-se, desde já, que JONATAS MACHADO e PAULO NOGUEIRA DA COSTA, in *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, p. 155, deixam bem claro que «A dedução a que se refere o n.º 1 do art.º 53.º não é, contudo, aplicável no caso de rendas temporárias e vitalícias que não de destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas al.ª, b) ou c) do n.º 1 do art.º 11 do CIRS», tal como veremos adiante.

Todavia, no caso de o valor anual, por titular, ser superior ao indicado no n.º 1 do art.º 53.º do CIRS, o n.º 2 desta disposição refere que a dedução será sempre igual ao valor indicado no n.º 1.

O n.º 3 do art.º 53.º do CIRS foi revogado pela Lei n.º 53.º-A/2006, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2007). Efectivamente, no seu art.º 51.º, sob a epígrafe "*Revogação de normas no âmbito do IRS*", pode ler-se: «*São revogados o n.º 6 do artigo 25.º, o n.º 3 do artigo 53.º, o n.º 3 do artigo 65.º e a alínea b) do n.º 1 e o n.º 2 do artigo 79.º do Código do IRS.*» (sublinhados nossos). O referido n.º 3, antes desta revogação, previa o seguinte: «*3 - O limite previsto no n.º 1 é elevado em 30% Quando se trate de titular cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%.*»

Deste modo, procedeu-se à supressão de um benefício aos sujeitos passivos com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%. Pelo menos até agora, tal benefício não foi retomado, pois com a situação de crise económica e financeira, as maiores necessidades de receitas fiscais são emergentes e, conseqüentemente, as finalidades fiscais dos impostos são cada vez mais privilegiadas, em detrimento de finalidades de outra índole, subjacentes aos benefícios fiscais que vão sendo concedidos.

Passando para o n.º 4, veja-se que a redacção actual da sua alínea a) correspondia ao texto único do n.º 4 do art.º 53.º do CIRS, antes das alterações que lhe foram conferidas pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do OE para 2008). Destarte, com a referida Lei, o corpo do n.º 4 passou a figurar, com o mesmo texto, como alínea a) do mesmo número, aditando-se-lhe uma alínea b), à data com o seguinte teor: "Contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde".

Neste contexto, surgiu, por parte da administração fiscal, uma ficha doutrinária interpretativa disponível *online* para consulta em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/890EBE67-FC17-4BB0-B51C-6412B-9867D6B/0/ficha%20doutrina-artigo53.%C3%9CIRS.pdf>.

Em concreto, tal ficha doutrinária versa especificamente sobre a alínea b) do art.º 53.º, n.º 4 do CIRS e a não dedutibilidade na categoria H das Contribuições para a Caixa Geral de Aposentações respeitantes à contagem de tempo por acréscimo ao tempo de subscritor, apresentando o seguinte teor: «*1. Com a publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foi alterado o n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRS e passaram a ser deduzidas aos rendimentos brutos da categoria H, para além das quotizações sindicais, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde. 2. Porém, os pagamentos de quotas para a Caixa Geral de Aposentações respeitantes a contagem de tempo por acréscimo ao tempo de subscritor não são dedutíveis ao abrigo da alínea b) do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRS porquanto: a) não são obrigatórios, antes correspondem a uma opção voluntária do aposentado em regularizar um tempo para o qual não efectuou, na oportunidade, os respectivos descontos; b) reportam-se a rendimentos da categoria A e não aos rendimentos da categoria H.*» (sublinhados nossos).

Sem prescindir, a redacção actual da alínea b) do n.º 4 do art.º 53.º do CIRS (conferida por intermédio da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - Lei do OE para 2011) veio prever alguns limites às contribuições aí previstas. Assim, se a alínea a) do n.º 4 do art.º 53.º do CIRS vem prever a dedução, aos rendimentos brutos da categoria H, das quotizações sindicais, contando que não excedam, por cada um dos sujeitos passivos, 1% do seu rendimento bruto nesta categoria, sendo acrescidas de 50%; a alínea b) refere que são também deduzidas as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde.³⁷

37 Neste sentido, JÓNATAS MACHADO e FÁBIO NOGUEIRA DA COSTA, in *Curso de Direito Tributário*, Coimbra Editora, 2009, p. 156

Além disso, e de acordo com a já referenciada Lei do OE para 2008 (Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro), a redacção do n.º 5 do art.º 53.º era a seguinte: «*Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a (euro) 30 000, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido no n.º 1, abatido, até à sua concorrência, de 13 % da parte que excede aquele valor anual.*»^{38 39}

Mais uma vez, se demonstra (à semelhança do ocorrido com o n.º 1 desta disposição), a variabilidade destes limiares consoante as necessidades orçamentais, facto que, em nossa opinião, confere uma total incerteza e insegurança jurídicas ao ordenamento jurídico-fiscal português. Tal situação não é, de todo, desejável, uma vez que não permite uma correcta conformação das condutas dos sujeitos passivos de forma atempada e devidamente planeada - lembre-se que, de acordo com a nossa posição, o direito ao planeamento fiscal configura-se quase como que um verdadeiro direito fundamental do contribuinte.⁴⁰

O n.º 6 foi revogado com a Lei do OE para 2006 (Lei n.º 80.º-A/2005 de 30 de Dezembro). No entanto, a sua redacção anterior, e que vigorou até à Lei n.º 60-A/2005, era a seguinte: «*6 - Para efeitos do disposto no número anterior, o vencimento base anualizado integra os subsídios de férias e de Natal.*»

Sublinhe-se, de novo, a progressiva concessão de um número cada vez mais restrito de benefícios fiscais, ao não mais serem incluídos, para os efeitos aqui aludidos, os valores respeitantes aos subsídios de férias e de Natal no vencimento base anualizado. Ora, de acordo com o regime anterior, aumentar-se-ia o valor base para aplicação da percentagem de dedução, o que significaria uma menor receita fiscal para o Estado, situação que não é de todo exequível nos padrões actuais, dada a necessidade premente de obtenção de maiores receitas fiscais para fazer fase à situação de crise em que vivemos.

Já o n.º 7 da disposição que temos vindo a comentar remete expressamente para algumas alíneas do n.º 1 o art.º 11.º do CIRS que, no seu texto, apresenta um elenco exemplificativo fechado daquilo que poderá ser considerado como pensões e, conseqüentemente, enquadrável em sede de categoria H. No entanto, veja-se que se excluem expressamente as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento das pensões enquadráveis em todas as alíneas para as quais se remete, não lhes sendo, portanto, de aplicar o disposto no n.º 1 do art.º 53.º do CIRS.

Finalmente, uma nota para referir que, tal como comprova a letra do n.º 7, o objectivo principal do legislador terá sido proteger as rendas que se destinem a acautelar a velhice ou a sobrevivência. Destarte, se subjacente ao pagamento da pensão ou da renda vitalícia estiver outro motivo que não o de acautelar a velhice ou a sobrevivência, o rendimento será tributado pela sua totalidade, situação que demonstra que, por hipótese, a alienação de um prédio contra o pagamento de uma renda vitalícia levará à tributação (ainda que de forma diferida no tempo) da totalidade dessas rendas. Por outro lado, se essa alienação se fizesse tendo como contrapartida o pagamento de um preço, o imposto incidiria apenas sobre 50% da mais-valia obtida com tal alienação.⁴¹

38 A título de curiosidade, vejamos algumas das redacções anteriores deste número, sendo de notar a tendencial e progressiva diminuição dos limiares e das percentagens em causa: «5 - Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a (euro) 30 240, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido nos n.ºs 1 ou 4, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, de 13 % da parte que excede aquele valor anual» (Lei n.º 3-B/2010-28 de Abril); «5 - Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a € 30 000, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido no n.º 1, abatido, até à sua concorrência, de 13 % da parte que excede aquele valor anual» (Lei n.º 67-A/2007 de 31 de Dezembro); «5 - Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a (euro) 35000, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido no n.º 1, abatido, até à sua concorrência, de 15 % da parte que excede aquele valor anual» (Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); «5 - Os rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a (euro) 40 000, por titular, têm uma dedução igual ao montante referido nos n.ºs 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, de 20% da parte que excede aquele valor anual» (Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro); «5 - Para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.ºs 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento» (redacção que vigorou até à Lei 60-A/2005).

39 Alguns contribuintes têm vindo a levantar questões sobre a constitucionalidade do n.º 5 desta disposição, no âmbito de processos em curso nas várias instâncias dos tribunais nacionais. Ora, o STA tem sido unânime no sentido da consideração da constitucionalidade da norma em causa. A este propósito, vejamos os seguintes acordãos: Acórdão do STA, Processo n.º 02030/03, de 12-05-2004, onde poder ler-se claramente que «O art.º 53.º, n.º 5, do CIRS não é inconstitucional». Acórdão do STA, proferido no âmbito do Processo n.º 02060/03, de 16-06-2004, cujo sumário se transcreve: «O art.º 53.º, n.º 5 do CIRS ao reduzir ou até eliminar a dedução específica relativa aos rendimentos provenientes de pensões não ofende os princípios constitucionais da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, tributação pelo rendimento líquido, coerência do sistema e confiança» (sublinhada nossa). Acórdão do STA, Processo n.º 0482/04, de 29-09-2004, «O art.º 53.º, n.º 5 do CIRS, na redacção do D.L. n.º 198/01, de 03 de Julho, ao prever a redução, ou mesmo a eliminação da dedução específica relativa a rendimentos provenientes de pensões, não padece de inconstitucionalidade material». E, ainda, Acórdão do STA, Processo n.º 01163/04, de 27-04-2005, com sumário semelhante ao Acórdão de 16-06-2004.

40 Para maiores desenvolvimentos sobre a temática do planeamento fiscal, veja-se, por exemplo, ANÍOS AZEVEDO, Patrícia, "Breves notas sobre o planeamento fiscal, às suas fronteiras e as medidas antiabuso", in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011.

41 Cf. RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 155.

Artigo 54.º · Distinção entre capital e renda

1 - Quando as rendas temporárias e vitalícias, bem como as prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões, compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduz-se, na determinação do valor tributável, a parte correspondente ao capital.

2 - Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abate-se, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 85%.

3 - Não é aplicável o disposto nos números anteriores relativamente às prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, seja qual for a entidade devedora ou a sua designação, se as contribuições constitutivas do direito de que derivam tiverem sido suportadas por pessoa ou entidade diferente do respectivo beneficiário e neste não tiverem sido, comprovadamente, objecto de tributação.

4 - Considera-se não terem sido objecto de tributação no respectivo beneficiário, designadamente, os prémios e as contribuições constitutivos de direitos adquiridos referidos no n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º que beneficiarem de isenção.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A disposição agora objecto de análise e comentário corresponde ao anterior art.º 52.º do CIRS, na redacção anterior à revisão efectuada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03 de Julho.⁴²

Ora, o n.º 1 da disposição que agora se comenta, com a redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03 de Julho, refere que quando as rendas temporárias e vitalícias [cfr. art.º 11.º, n.º 1, alínea d) do CIRS], bem como as prestações aí indicadas compreendem importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduz-se a parte correspondente ao capital para efeitos de determinação do valor tributável.

No entanto, e de acordo com o n.º 2, quando não puder discriminar-se a parte correspondente ao capital, abate-se a percentagem aí indicada, percentagem essa actualmente situada em 85% da totalidade da renda, de acordo com a redacção que foi dada a este número pela Lei n.º 67.º-A/2007, de 31 de Dezembro (Lei do OE de 2008).⁴³

Ora, a situação prevista nos n.ºs 1 e 2 desta disposição é perfeitamente aceitável, se tivermos em conta que, se por hipótese, as rendas ou pensões compreenderem o reembolso do capital investido, será deduzido o correspondente valor (que a lei presume em 85%). O rendimento é, aqui, apenas o "fruto" do investimento de capital efectuado, isto é, a diferença (positiva) entre os montantes investido e recebido.⁴⁴

Passando para o n.º 3, este refere que não se aplica o disposto nos anteriores números (1 e 2) às prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, independentemente da entidade devedora das mesmas, e na hipótese de as contribuições respectivas terem sido suportadas por pessoa ou entidade diferente do beneficiário e, comprovadamente, não terem já sido tributadas nesse sujeito.

42 Com a seguinte redacção: Artigo 52.º (Distinção entre capital e renda) - «1 - Quando as rendas temporárias e vitalícias, bem como as prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões, compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduzir-se-á, na determinação do valor tributável, a parte correspondente ao capital. 2 - Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abater-se-á, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 65%. 3 - Não é aplicável o disposto nos números anteriores relativamente às prestações devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, seja qual for a entidade devedora ou a sua designação, se as contribuições constitutivas do direito de que derivam tiverem sido suportadas por pessoa ou entidade diferente do respectivo beneficiário e neste não tiverem sido, comprovadamente, objecto de tributação. 4 - Considera-se não terem sido objecto de tributação no respectivo beneficiário, designadamente, os prémios e as contribuições constitutivos de direitos adquiridos referidos no n.º 3) da alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º que beneficiarem de pensão.»

43 A título de exemplo, vejamos algumas das alterações que foram sendo efectuadas a este número: «2 - Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abate-se, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 80%» (Redacção dada pelo artigo 46.º da Lei n.º 53-A/2005 de 29/12). «2 - Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abate-se, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 65%» (Redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho). «2 - Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abate-se-á, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 65%» (art.º 52.º, n.º 2, em vigor até à entrada em vigor do DL 198/2001)

44 Neste sentido, veja-se Rui Duarte Moraes, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 154

Quanto ao n.º 4, na redacção actual (vigente desde a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 03 de Julho), nele se efectua uma presunção de não tributação no respectivo beneficiário de determinados prémios, contribuições e direitos, efectuando-se, para esse efeito, algumas remissões expressas. Efectivamente, presume-se que o capital investido tenha sido objecto de tributação aquando da sua obtenção. Destarte, caso as contribuições constitutivas do direito à pensão ou à renda tenham sido suportadas por pessoa ou entidade diferente do respectivo beneficiário, não tendo ainda sido tributadas na esfera deste, o total que tenham recebido encontrar-se-á no âmbito de incidência objectiva (positiva) do imposto, ou seja, será objecto de tributação.⁴⁵

SECÇÃO VIII - DEDUÇÃO DE PERDAS

Artigo 55.º · Dedução de perdas

1 - Sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos.

2 - O resultado líquido negativo apurado na categoria F só pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria.

3 - O resultado líquido negativo apurado na categoria B é tratado de acordo com as seguintes regras:

a) O resultado só pode ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes;

b) As perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias não são todavia comunicáveis, mas apenas reportáveis, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, a rendimentos líquidos positivos da mesma natureza;

c) O resultado líquido negativo apurado nas restantes actividades da categoria B não é, igualmente, comunicável aos rendimentos líquidos positivos resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, mas apenas reportável, de harmonia com a parte aplicável do artigo 52.º do Código do IRC, a rendimentos líquidos positivos das restantes actividades daquela categoria;

d) Os respectivos titulares deverão, salvo se estiverem sujeitos ao regime simplificado, assegurar os procedimentos contabilísticos que permitam distinguir claramente os resultados das actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias dos das restantes actividades da categoria B.

4 - Ao rendimento tributável, determinado no âmbito do regime simplificado, podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores àquele em que se iniciar a aplicação do regime, nos termos do n.º 3.

5 - A percentagem do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos da mesma categoria.

6 - O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os dois anos seguintes, aos rendimentos com a mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

7 - Quando a determinação do rendimento for efectuada nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária, não há lugar à dedução do resultado negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos, sem prejuízo da sua dedução nos anos seguintes, dentro do período legalmente previsto.

45 - Neste sentido, Rui Duarte Moran, *m Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 154

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A disposição agora objecto de análise e comentário refere, como regra geral (n.º 1), que é dedutível para efeitos fiscais o resultado líquido negativo que venha a ser apurado em qualquer categoria de rendimentos.

No fundo, o n.º 1 do art.º 55.º vem afirmar o princípio da comunicabilidade das perdas, pois se se pretende uma tributação pessoal do rendimento (sujeito a englobamento), então o rendimento total de um dado sujeito passivo deveria corresponder à soma dos rendimentos das várias categorias. Do mesmo modo, os resultados negativos apurados numa determinada categoria deverão somar-se ao rendimento (positivo) das demais. Apesar disso, existem inúmeras excepções!⁴⁶⁻⁴⁷

Assim, mesmo dentro da mesma categoria de rendimentos pode não existir uma comunicabilidade total de rendimentos. De uma forma ilustrativa, veja-se, por exemplo, o caso das perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, em que apenas podem ser tidas em conta no apuramento futuro de rendimentos com a mesma origem, o mesmo acontecendo relativamente a algumas mais-valias imobiliárias.⁴⁸

De uma forma mais específica, vejamos:

No que respeita à categoria F (rendimentos prediais - cfr. art.º 8.º do CIRS), o n.º 2 desta disposição, na redacção que lhe foi conferida pela Lei do OE para 2012, vem estabelecer uma limitação ao reporte dos resultados líquidos negativos, fixada nos cinco anos seguintes àquele a que respeitem, ou seja, voltou-se ao limite que se verificava anteriormente às alterações operadas pela Lei do OE para 2011 - que, na época, passou o limite de 5 anos para 4 anos -, voltando-se agora para 5 anos, com dedução dos resultados líquidos positivos da mesma categoria de rendimentos.⁴⁹ Ou seja, o resultado líquido negativo só poderá ser deduzido ao longo dos cinco anos seguintes àquele a que respeite, tendo ainda como limite anual o valor do rendimento líquido da mesma categoria.

Estabelecem-se, em seguida, nas diversas alíneas do n.º 3, algumas regras especiais relativas ao tratamento do resultado líquido negativo que venha a ser apurado em sede de categoria B - rendimentos empresariais e profissionais (cfr. art.º 3.º do CIRS).

Assim, a alínea a) do art.º 3.º, com a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro (Lei do OE para 2012), vem limitar o reporte dos resultados líquidos negativos de novo aos cinco anos seguintes àquele a que respeitem, com dedução dos resultados líquidos positivos da mesma categoria⁵⁰, um pouco à semelhança daquilo que estabelece o n.º 2 desta mesma disposição, relativamente aos rendimentos prediais.⁵¹

Contudo, nas alíneas b) e c) referem-se a situações específicas no que concerne aos rendimentos resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, com destaque para o regime da incomunicabilidade das perdas e dos resultados líquidos positivos resultantes do exercício de ac-

46. Para maiores desenvolvimentos sobre esta temática, veja-se, por exemplo, RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, pp. 159 e 160. Além disso, a título jurisprudencial, e com algumas referências doutrinárias, destaque para o Acórdão do STA, proferido no âmbito do Processo n.º 01085/03, de 24-02-2010, em cujo texto pode ler-se o seguinte: «Embora configurado em termos de estrutura cedular (por categorias de rendimento), o IRS é um imposto unico sobre o rendimento, daí a regra contida no n.º 1 deste seu art.º 55.º (...) Mas (...) tal regra sofre as excepções constantes dos números seguintes do mesmo artigo [excepções que, no dizer de ANDRÉ SALGADO MATOS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Anotado, 1999, Nota 2 ao art.º 54.º, pag. 329 - e reportando-se o autor à redacção que então constava no art.º 54.º] quase que esvaziam a regra do n.º 1, "estabelecendo a incomunicabilidade dos resultados líquidos negativos apurados precisamente nas categorias em que eles são mais susceptíveis de ocorrer. Trata-se de uma enorme brecha no carácter unitário do IRS e uma concessão muito extensa à cedularidade."»

47. No mesmo sentido, SALDANHA SANCHES, in *Manual de Direito Fiscal* (3.ª edição), Coimbra Editora, 2007, p. 333. «No artigo 55.º do Código do IRS prevê-se o regime da dedução de perdas que, basicamente, apenas permite que se deduzam entre os exercícios as perdas dentro da mesma categoria de rendimentos. Apesar de o n.º 1 do artigo 55.º consagrar o princípio contrário - o da intercomunicabilidade das categorias - os números seguintes do artigo inviabilizam tal princípio, numa solução de difícil articulação com a tributação pelo rendimento real e a unicidade do imposto.» Já CASALTA NABAIS, in *Direito Fiscal* (6.ª Edição), Almedina, 2010, p. 540, refere o seguinte: «(...) a primeira vista, o n.º 1 do art.º 55.º, ao dispor que "sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos à tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos", parece consagrar tal princípio [o do apuramento do chamado rendimento global líquido ou rendimento líquido total através do englobamento dos rendimentos das diversas categorias, obtido após somados os rendimentos líquidos apurados nos termos do art.º 22.º do CIRS]. Todavia, lendo o disposto nos números seguintes desse artigo, logo nos damos conta de que um tal princípio é totalmente afastado, uma vez que neles é negada inclusive a intercomunicabilidade de custos dentro da própria categoria B. Por isso, bem podemos dizer que, na prática, vigora o princípio oposto, ou seja, o princípio da não intercomunicabilidade das gastos.»

48. Cfr. RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 159.

49. Na sua redacção anterior, este número estabelecia o seguinte: «2 - O resultado líquido negativo apurado na categoria F só pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria.» (sublinhado nosso)

50. Na redacção anterior, o texto da alínea a) do n.º 3 desta disposição, referia o seguinte: «a) O resultado só pode ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do artigo 47.º do Código do IRC, aos seis anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes.» (sublinhado nosso)

51. Cfr. Neste sentido, veja-se RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 159.

tividades agrícolas, silvícolas e pecuárias relativamente aos rendimentos líquidos positivos das restantes actividades da mesma categoria. De facto, a regra é apenas o reporte, não a comunicabilidade.

Na alínea d) do n.º 3 estabelece-se o ónus de, quando não sujeitos ao regime simplificado, os titulares de tais rendimentos assegurarem os procedimentos contabilísticos que permitam discernir os rendimentos provenientes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias dos restantes rendimentos que se insiram também na categoria B.

No n.º 4 refere-se que poderão ainda ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores ao início da aplicação do regime simplificado, remetendo-se, em seguida, para a aplicação da previsão constante no n.º 3. A redacção actualmente em vigor vem prevista na Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril.⁵²

Por seu turno, o actual n.º 5 vem também limitar o reporte aos cinco anos seguintes àquele a que respeitem os resultados negativos, à semelhança dos cinco anos admitidos ao abrigo do Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro, que produziu efeitos a partir do dia 1 de Janeiro de 2003, até tal redacção ser substituída pelo disposto na Lei do OE para 2011 (4 anos), voltando-se agora para os 5 anos.

Quanto ao n.º 6, verifica-se que foi aditado pelo Decreto-Lei n.º 228/2002, de 31 de Outubro. Tal diploma produziu efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2003, até à alteração do respectivo texto por intermédio da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, que, aliás, lhe conferiu natureza interpretativa, de acordo com o n.º 4 do art.º 26.º dessa Lei.

A Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro veio aditar a esta disposição o actual n.º 7 que, de uma forma muito simplificada, refere que, em face dos pressupostos legitimadores e da efectiva aplicação da avaliação da matéria colectável por métodos indirectos (cfr. art.ºs 87.º, 88.º e 89.º-A da LGT), não será feita a dedução do resultado negativo apurado em qualquer uma das categorias de rendimentos, podendo depois ser tal dedução efectuada nos anos seguintes e de acordo com o previsto por lei.

Finalmente, diga-se que, de acordo com a opinião propugnada por Rui Duarte Morais, na obra já aqui citada⁵³, «(...) verificamos que a lei consagra - no que, realmente, constitui a regra geral - a compensação das perdas para a frente: o resultado líquido negativo de uma dada categoria é dedutível aos rendimentos positivos dessa mesma categoria obtidos nos anos seguintes (dentro de determinados limites temporais)». E, continua: «Pensamos que estas restrições à comunicabilidade dos prejuízos, para além de serem expressão do temor de perda de receita, se justificam, em alguma medida, pelo intuito de prevenção de estratégias fáceis de "planeamento fiscal"». A este propósito destaca-se que este autor se refere aqui ao planeamento fiscal ilícito (ou pelo menos ilegítimo) e não ao legítimo.⁵⁴

SECÇÃO IX - ABATIMENTOS

Artigo 56.º · Abatimentos ao rendimento líquido total

Revogado

SECÇÃO X - PROCESSO DE DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

Artigo 57.º · Declaração de rendimentos

⁵² No texto anteriormente em vigor, este número vinha prever o seguinte: «4 - Ao rendimento tributável determinado no âmbito do regime simplificado podem ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em períodos anteriores aquele em que se iniciar a aplicação do regime, nos termos do n.º 3, excepto se da aplicação dos coeficientes previstos nos n.º 2 do artigo 31.º, isoladamente ou após a referida dedução de prejuízos, resultar rendimento tributável inferior ao limite mínimo previsto na parte final do mesmo preceito, caso em que o rendimento tributável a considerar é o correspondente a esse limite» (texto conferido a esta disposição pelo Decreto-Lei n.º 238/2006 de 20 de Dezembro).

⁵³ RUI DUARTE MORAIS, in *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, 2008, p. 160.

⁵⁴ Para maiores desenvolvimentos sobre esta temática, designadamente para esclarecimentos sobre a distinção entre os três tipos de planeamento fiscal aqui referenciados, veja-se, por exemplo, ANÍAS AZEVEDO, Patrícia, "Breves notas sobre o planeamento fiscal, as suas fronteiras e as medidas antiabuso", in *A Fiscalidade como instrumento de recuperação económica* (coordenação: Sónia Monteiro, Suzana Costa e Liliana Pereira), Vida Económica, 2011.

1 - Os sujeitos passivos devem apresentar, anualmente, uma declaração de modelo oficial, relativa aos rendimentos do ano anterior e a outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária, nomeadamente para os efeitos do artigo 89.º-A da lei geral tributária, devendo ser-lhe juntos, fazendo dela parte integrante:

- a) Os anexos e outros documentos que para o efeito sejam mencionados no referido modelo;
- b) Os elementos mencionados no n.º 6 do artigo 78.º do Código do IRC, quando se aplicar o disposto no n.º 8 do artigo 10.º, entendendo-se que os valores a mencionar relativamente às acções entregues são o valor nominal e o valor de aquisição das mesmas, nos termos do artigo 48.º.

2 - Sem prejuízo do disposto no artigo 63.º, no caso de falecimento do sujeito passivo, incumbe ao administrador da herança apresentar a declaração de rendimentos em nome daquele, relativa aos rendimentos correspondentes ao período decorrido de 1 de Janeiro até à data do óbito.

3 - Nas situações de contitularidade, tratando-se de rendimentos da categoria B, incumbe ao contitular a quem pertença a respectiva administração apresentar na sua declaração de rendimentos a totalidade dos elementos contabilísticos exigidos nos termos das secções precedentes para o apuramento do rendimento tributável, nela identificando os restantes contitulares e a parte que lhes couber.

4 - Para efeitos do disposto nos n.ºs 5 a 7 do artigo 10.º, devem os sujeitos passivos:

- a) Mencionar a intenção de efectuar o reinvestimento na declaração do ano de realização, indicando na mesma e nas declarações dos dois anos seguintes, os investimentos efectuados;
- b) Comprovar, quando solicitado, a afectação do imóvel à sua habitação permanente ou do seu agregado familiar, quando o reinvestimento seja efectuado em imóvel situado no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, através de declaração emitida por entidade oficial do outro Estado.

5 - Sempre que as declarações não forem consideradas claras ou nelas se verifiquem faltas ou omissões, a Direcção-Geral dos Impostos notifica os sujeitos passivos ou os seus representantes para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado, não inferior a 5 nem a superior a 15 dias, prestarem os esclarecimentos indispensáveis.

Anotações

Por Helena Freire

A apresentação anual (Modelo 3) da declaração de rendimentos é obrigatória, bem como os respectivos anexos. É obrigatória a conservação dos documentos que comprovem as deduções à colecta efectuadas, devendo ser apresentados no caso da Administração Tributária os solicitar, por dúvidas ou mera fiscalização. A declaração de rendimentos visa o apuramento do montante de imposto a pagar, mas também para verificar ou controlar as eventuais manifestações de riqueza, desproporção dos rendimentos declarados e do consumo evidenciado, ainda que este controlo, com base na declaração apresentada, só aconteça em relação a alguns bens, conforme previsto no artigo 89-A da LGT (imóveis, veículos ligeiros de passageiros, motociclos, barcos de recreio, aeronaves de turismo e suprimentos e empréstimos feitos).

Em caso de contitularidade de rendimentos incumbe ao administrador apresentar a declaração de rendimentos pelo valor global procedendo igualmente às operações que determinem o valor final a apurar para efeitos de tributação.

O presente artigo prevê ainda que na declaração de rendimentos, quando se verifique a venda de um imóvel (eventual rendimento da categoria G), deve o(s) sujeito(s) passivo(s) declarar, no ano que ocorreu o facto tributário (a venda), que pretendem reinvestir o montante ganho a título de mais-valias, na aquisição de um imóvel para habitação própria, para assim evitar a tributação daquele rendimento. Os elementos relativos a esta situação devem ser apresentados nos dois anos seguintes ao da realização da mais-valia. Caso a Administração Tributária tenha dúvidas sobre os elementos declarados, por omissões, incorrecções ou imprecisões o sujeito passivo ou o seu representante é notificado para prestar os esclarecimentos necessários.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 01241/09, de 24.03.2010, em que foi relator a Conselheira Dulce Neto «I - Nos termos do disposto no artigo 10.º n.º 5 do CIRS (na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) constitui um pressuposto da exclusão da tributação em IRS que o produto da alienação obtido na transmissão onerosa de imóvel destinado à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim no prazo de 24 meses.

II - O reinvestimento a que se reporta esse preceito é tão só o reinvestimento do produto da alienação e não o investimento através de empréstimo bancário, pelo que tendo a impugnante, para a aquisição de um novo imóvel, recorrido totalmente a crédito bancário, não pode ver as mais-valias excluídas de tributação.

III - Só com a Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro é que os encargos decorrentes da amortização de empréstimo contraído para a aquisição de imóvel passaram a ser contemplados na exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente».

Artigo 58.º · Dispensa de apresentação de declaração

Ficam dispensados de apresentar a declaração a que se refere o artigo anterior os sujeitos passivos que, no ano a que o imposto respeita, apenas tenham auferido, isolada ou cumulativamente:

- a) Rendimentos tributados pelas taxas previstas no artigo 71.º e não optem, quando legalmente permitido, pelo seu englobamento;
- b) Rendimentos de pensões pagas por regimes obrigatórios de protecção social, de montante inferior ao da dedução específica estabelecida no n.º 1 do artigo 53.º
- c) Rendimentos do trabalho dependente de montante inferior ao da dedução específica estabelecida na alínea a) do n.º 1 do artigo 25.º.

Anotações

Por Helena Freire

Sempre que o contribuinte aufera, isolada ou cumulativamente, rendimentos apenas sujeitos às taxas libertórias de retenção na fonte previstas no artigo 71.º do CIRS, (rendimentos de pensões pagas por regime obrigatórios de protecção social com uma dedução específica abaixo do montante referido no n.º 1 do artigo 53.º do CIRS) e sempre que um trabalhador dependente aufera menos de metade da dedução específica prevista no artigo 25.º, n.º 1, al. a), está dispensado da entrega da declaração de rendimentos.

Artigo 59.º · Contribuintes casados

1 - No caso do n.º 2 do artigo 13.º deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente.

2 - Havendo separação de facto, cada um dos cônjuges pode apresentar uma única declaração dos seus próprios rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo, mas, neste caso, observa-se o seguinte:

- a) Sem prejuízo do disposto na alínea c), as deduções à colecta previstas neste Código não podem exceder o menor dos limites fixados em função da situação pessoal dos sujeitos passivos ou 50% dos restantes limites quantitativos, sendo esta regra aplicável, com as devidas adaptações, aos abatimentos e às deduções por benefícios fiscais;
- b) Não é aplicável o disposto no artigo 69.º;
- c) Cada um dos cônjuges terá direito à dedução a que se refere a alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º.

Anotações

Por Helena Freire

O artigo 13.º refere-se à sujeição do imposto por parte dos sujeitos passivos singulares e ao conceito de agregado familiar, no n.º 3 desse mesmo artigo. Este conceito é relevante para efeitos de determinação do imposto, no caso dos contribuintes casados e da existência do agregado familiar, definindo regras próprias para efeitos de determinação do imposto final a pagar.

Contudo, havendo uma separação de facto, cada um dos cônjuges passa a apresentar uma declaração, apenas com os seus rendimentos e o dos dependentes a seu cargo. Neste caso há que observar as limitações previstas nas al. a), b) e c).

Para efeitos de determinação do regime aplicável, o que releva é o estado dos sujeitos passivos no dia 31 de Dezembro do ano em questão. Assim, no caso de se passar da situação de solteiro para casado, podem os recém casados apresentar a sua declaração conjunta. No caso de passar da situação de casado a divorciado ou separado de facto, podem aqueles optar por apresentar a declaração conjunta ou separada. Se o fizerem separadamente têm que observar as limitações previstas no presente artigo.

Convém ainda referir que os unidos de facto podem aproveitar do benefício de apresentação de apenas uma declaração de rendimentos, beneficiando das regras dos cônjuges. Os unidos de facto têm que ter o mesmo domicílio fiscal há mais de dois anos.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 572/10, de 30.11.2010, em que foi relator o Conselheiro Pimenta Vale «I - O IRS é um imposto que incide sobre o valor anual dos rendimentos empresariais e profissionais, ficando sujeitos a esse imposto o agregado familiar constituído pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoa e bens e seus dependentes, bem como podem optar pelo seu regime de tributação as pessoas que vivam em união de facto e que preenchem os pressupostos da lei respectiva (cfr art.ºs 1.º, n.º 1, 3.º, n.ºs 2 e 3, 14.º do CIRS). II - Não obstante constar do comprovativo da declaração modelo 3 de IRS que os sujeitos passivos são casados, fixado no probatório que tal estado civil não corresponde à realidade e que os mesmos não viveram em economia comum, o impugnante não pode como tal ser considerado, sendo, em consequência, anulado o acto de liquidação do imposto.

III - O casamento, enquanto facto sujeito a registo civil obrigatório, apenas pode ser provado por documento autêntico (art.ºs 1.º, al. d), 3.º, 4.º e 50.º do CRC); todavia, a prova do facto negativo (não celebração do casamento) pode ser objecto de prova testemunhal».

Artigo 60.º - Prazo de Entrega da Declaração

1 - A declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º é entregue:

a) Em suporte papel:

- i) Durante o mês de Março, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;
- ii) Durante o mês de Abril, nos restantes casos;

b) Por transmissão electrónica de dados:

- i) Durante o mês de Abril, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;
- ii) Durante o mês de Maio, nos restantes casos.

2 - A declaração a que se refere o número anterior é ainda apresentada nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine alteração dos rendimentos já declarados ou implique, relativamente a anos anteriores obrigação de os declarar, salvo se outro prazo estiver previsto neste Código.

Anotações

Por Helena Freire

Actualmente, o envio da declaração pode ser efectuado por dois modos, em suporte de papel e pela Internet (transmissão electrónica de dados). Tendencialmente e, futuramente, o objectivo é que as declarações sejam todas enviadas por transmissão electrónica.

Os prazos de envio ocorrem durante o mês de Março e Abril, no caso das categorias A e H, quando as declarações sejam entregues em suporte papel ou por transmissão electrónica de dados; e ocorrem nos meses de Abril e Maio, no caso das restantes categorias, caso as declarações sejam entregues em suporte papel ou por transmissão electrónica de dados, respectivamente.

No caso de se verificar qualquer facto ou ocorrência que determine a alteração dos rendimentos já declarados de anos anterior, o sujeito passivo tem o prazo de 30 dias para entregar a declaração rectificativa.

Claro que, dependendo das situações e verificando-se ou não, os pressupostos de dispensa de coima, pode haver lugar a aplicação de uma coima, com a apresentação da declaração rectificativa.

De referir que os sujeitos passivos que se encontram dispensados da entrega da declaração de rendimentos, nos termos do artigo 58.º do CIRS, mas que entregam a declaração por razões de natureza extra-fiscais e o façam fora do prazo previsto neste artigo, por tal não consubstancia um facto ilícito (Ofício Circulado n.º 60071/2009 de 02.09.2009).

Artigo 61.º · Local de entrega das declarações

1 - As declarações e demais documentos podem ser entregues em qualquer serviço de finanças ou nos locais que vierem a ser fixados ou, ainda, ser remetidos pelo correio para o serviço de finanças ou direcção de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo.

2 - O cumprimento das obrigações declarativas estabelecidas neste Código pode ainda ser efectuado através dos meios disponibilizados no sistema de transmissão electrónica de dados, para o efeito autorizado.

Anotações

Por Helena Freire

Este artigo sofreu grandes alterações com a introdução dos serviços *online* das finanças. Assim, continua a ser possível a entrega dos elementos declarativos em suporte de papel, no entanto, assiste-se, cada vez mais à aproximação da Administração Fiscal *online* ao contribuinte, sendo já possível efectuar várias operações com recurso ao sistema informático, com diversas vantagens evidenciadas.

No entanto, continua a prever-se a possibilidade de entrega das declarações em suporte papel no local de finanças da área de residência onde o contribuinte tem o seu domicílio fiscal.

Artigo 62.º · Rendimentos litigiosos

Se a determinação do titular ou do valor de quaisquer rendimentos depender de decisão judicial, o englobamento só se faz depois de transitada em julgado a decisão, e opera-se na declaração de rendimentos do ano em que transite.

Anotações

Por Helena Freire

O englobamento consiste na determinação do rendimento colectável em sede de IRS, o qual se obtém com uma operação aritmética de soma de todos os rendimentos das várias categorias, após efectuadas as deduções e os abatimentos previstos nas leis para cada uma das categorias de rendimentos.

Claro que, se num ano um determinado rendimento estiver dependente de decisão judicial, tem o contribuinte que aguardar pela decisão, apenas se realizando a operação de englobamento depois dessa decisão estar transitada em julgado.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 026225, de 26.09.2001, em que foi relator o Conselheiro Jorge Sousa «I - O regime -regra, em matéria de I.R.S., é o de em cada ano haver englobamento dos rendimentos nele recebidos ou postos à disposição do seu titular.

II - Têm carácter excepcional as normas do I.R.S. que, antes da vigência da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, previam a imputação de rendimentos a anos diferentes daquele em que são percebidos ou são postos à disposição do seu titular, designadamente as dos arts. 24.º (reporte de rendimentos) e 62.º (rendimentos litigiosos).

III - Estão sujeitos a I.R.S. rendimentos referentes a uma indemnização por extinção de contrato de trabalho, ocorrida em 1985, acordada entre o trabalhador e a entidade patronal e paga em 1998».

Artigo 63.º · Sociedade conjugal

1 - Se, durante o ano a que o imposto respeite, tiver falecido um dos cônjuges, o cônjuge sobrevivente apresentará uma única declaração do total dos rendimentos auferidos nesse ano por cada um deles e pelos dependentes, se os houver, aplicando-se, para efeitos de apuramento do imposto, o regime de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2 - Se durante o ano a que o imposto respeite se constituir a sociedade conjugal ou se dissolver por declaração de nulidade ou anulação do casamento, por divórcio ou por separação judicial de pessoas e bens, a tributação dos sujeitos passivos é feita de harmonia com o seu estado civil em 31 de Dezembro, nos termos seguintes:

- a) Se forem divorciados ou separados judicialmente de pessoas e bens, devem englobar os rendimentos próprios e a sua parte nos rendimentos comuns, se os houver, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo;
- b) Se forem casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, devem ser englobados todos os rendimentos próprios de cada um dos cônjuges e os rendimentos comuns, havendo-os, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo.

3 - Se em 31 de Dezembro se encontrar interrompida a sociedade conjugal por separação de facto, cada um dos cônjuges engloba os seus rendimentos próprios, a sua parte nos rendimentos comuns e os rendimentos dos dependentes a seu cargo.

Anotações

Por Helena Freire

O falecimento de um dos cônjuges origina a obrigação de comunicação ao Serviço de Finanças competente. Com essa comunicação deve proceder-se ao envio da relação de bens, indicando-se o valor dos bens, para efeitos de pagamento do imposto de selo. Tal comunicação deve ser efectuada através da entrega da declaração Modelo 1 de imposto de selo e deve ser efectuada até ao final do 3.º mês a seguir ao falecimento do cônjuge.

O procedimento de entrega da declaração é efectuado da mesma forma que se o conjugue estivesse vivo, ou seja, o cônjuge sobrevivente apenas entrega uma declaração, com todos os rendimentos do casal ou agregado familiar.

Caso a pessoa falecida não faça parte de nenhum agregado familiar, deve o seu representante proceder à entrega da competente declaração, assinalando no campo existente para o efeito, a data do óbito.

Sobre este artigo ver também a anotação do artigo 59.º.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 025496, de 22.11.2000, em que foi relator o Conselheiro Jorge Sousa «I - o art. 65.º do C.I.R.S. é aplicável aos casos de fraccionamento de rendimentos que são situações em que determinados rendimentos sujeitos a tributação em I.R.S. devem ser repartidos por mais do que um período, dentro do ano a que se reportam.

II - Nas situações em que se constituir ou terminar uma sociedade conjugal, pode haver necessidade de fazer mais do que um englobamento de rendimentos relativos a um mesmo ano, como se prevê nos arts. 60.º e 61.º do C.I.R.S., sendo para solucionar as questões que podem suscitar-se quando determinados rendimentos devam repartir-se por mais de um período, dentro do mesmo ano, que no art. 65.º se prevêem várias regras.

III - Da remissão, feita no n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S., para o n.º 1 do art. 63.º do mesmo Código, conclui-se que o âmbito de aplicação daquela primeira norma, se restringe aos casos em que o óbito do cônjuge ocorreu no decurso do ano a que se reportam os rendimentos sujeitos a tributação.

IV - Não existe a dupla tributação que se pretende afastar no n.º 2 do art. 65.º do C.I.R.S., nas circunstâncias aí indicadas, se foi objecto de tributação em imposto sucessório o valor de uma participação no capital social de uma sociedade irregular e foram objecto de tributação em I.R.S., os rendimentos, legalmente considerados como sendo de aplicação de capitais, que consistem no valor atribuído aos associados da mesma sociedade em resultado da partilha efectuada na sua liquidação - art. 6.º, n.º 1, alínea i), do C.I.R.S.».

Artigo 64.º - Falecimento de titular de rendimentos

Ocorrendo o falecimento de qualquer pessoa, os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são considerados, a partir de então, nos englobamentos a efectuar em nome das pessoas que os passaram a auferir, procedendo-se, na falta de partilha até ao fim do ano a que os rendimentos respeitam, à sua imputação aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.

Anotações

Por Helena Freire

A morte de um sujeito passivo é obrigatoriamente declarada no serviço de finanças da última morada conhecida do falecido. Com esta declaração são também indicados, a título de inventário, os bens a partilhar. Os rendimentos dos bens ocorridos após a morte do sujeito passivo são englobados nos rendimentos das pessoas que os passam a auferir ou, no caso de não terem, ainda, sido partilhados, são englobados de acordo com a quota ideal do que se espera que aqueles herdeiros venham a receber.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0478/08, de 10.09.2008, em que foi relator o Conselheiro Jorge Sousa «I - A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é a que se verifica no último dia do ano a que o imposto respeita, só se excepcionando os casos de falecimento de um dos cônjuges (art. 14.º, n.º 7, do C.I.R.S., na redacção introduzida pelo art. 24.º, n.º 2, da Lei n.º 65/90, de 28 de Dezembro).

II - O conceito de conceito «caso decidido ou resolvido», como limite à impugnabilidade relativa de actos administrativos com fundamento em anulabilidade, é aplicável a quem tem legitimidade para os impugnar, mas não à Administração, em relação à qual a limitação por actos administrativos anteriores se coloca em termos de poder ou não de revogação.

III - Antes do Decreto-Lei n.º 202/96, de 23 de Outubro, não havia qualquer norma que atribuísse aos actos de verificação de incapacidades, para efeitos de I.R.S., a natureza de actos constitutivos, isto é, que os considerasse como condição da produção de determinados efeitos jurídicos, pelo que a qualificação adequada desses actos seria a de meros actos certificativos.

IV - No que concerne aos actos certificativos, a correspondência entre o que se certifica e a realidade deve ser considerada como um elemento essencial do acto, o que possibilita a qualificação como nulidade do vício de falta de correspondência entre o acto e a realidade, de harmonia com o art. 133.º, n.º 1, do C.P.A.

V - A força certificativa de um atestado médico que afirme a existência de uma incapacidade não insusceptível de evolução ou correcção, não pode deixar de limitar-se à comprovação da existência daquela no momento em que a subjacente verificação da incapacidade foi feita e em momentos anteriores que sejam abrangidos pelo acto de verificação, nunca podendo considerar-se certificativo da manutenção indefinida no futuro da mesma situação de incapacidade.

VI - À face do regime vigente antes do Decreto-Lei n.º 202/96, não há suporte legal para se poder gerar, com razoabilidade, na pessoa a quem foi reconhecida uma situação de incapacidade não insusceptível de evolução ou correcção, a confiança em que o grau de incapacidade viesse a ser eternamente reconhecido no futuro para efeitos fiscais.

VII - Este regime legal não é materialmente inconstitucional, à face do princípio da segurança jurídica».

Artigo 65.º · Bases para o apuramento, fixação ou alteração dos rendimentos

1 - O rendimento colectável de IRS apura-se de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes e com as regras relativas a benefícios fiscais a que os sujeitos passivos tenham direito, com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e noutros elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha.

2 - A Direcção-Geral dos Impostos procede à fixação do conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação quando ocorra alguma das situações ou factos previstos no n.º 4 do artigo 29.º, no artigo 39.º ou no artigo 52.º.

3 - *Revogado*

4 - A Direcção-Geral dos Impostos procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correcções decorrentes de divergência na qualificação dos actos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.

5 - A competência para a prática dos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no presente artigo é exercida pelo director de finanças em cuja área se situe o domicílio fiscal dos sujeitos passivos, podendo ser delegada noutros funcionários sempre que o elevado número daqueles o justifique.

Anotações

Por Helena Freire

O rendimento colectável corresponde ao rendimento total do sujeito passivo ou do agregado familiar, ao qual são aplicados os abatimentos e deduções previstas no CIRS e no EBF a que os contribuintes tenham direito. Há algumas situações ou factos em que há lugar a tributação não obstante aqueles não integrarem directamente o conceito de rendimento, são eles o caso do artigo 29.º n.º 4 CIRS, em que há transferência de património da empresa para o sujeito passivo ou em que o património pessoal do mesmo esteja afecto à sua actividade; o artigo 39.º CIRS refere as situações de determinação do rendimento por métodos de avaliação indirecta e indicadores objectivos de base técnico-científico e o artigo 52.º CIRS as situações de divergência de valores entre o declarado e o real.

Neste sentido esclarece Saldanha Sanches in «Manual de Direito Fiscal», Coimbra Editora, «Dentro do sistema que deve constituir o ordenamento fiscal e para que este possa ser uma zona juridicamente ordenada, devemos ter algumas regras fundamentais (...). Num segundo nível, devemos encontrar outros princípios, os quais concretizam os primeiros. É o caso do princípio da tributação do rendimento líquido (Nettoprinzip)».

A Administração Tributária tem o poder de corrigir a declaração apresentada sempre que a mesma evidencie omissões, erros ou correcções decorrentes da qualificação dos actos ou factos. A competência para a prática destes actos é do Director do Serviço de Finanças do local do domicílio fiscal do sujeito passivo, podendo, no entanto, delegar o poder, desde que justificado.

Artigo 66.º - Notificação e fundamentação dos actos

1 - Os actos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º são sempre notificados aos sujeitos passivos, com a respectiva fundamentação.

2 - A fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação.

Anotações

Por Miguel Camelo

1. Encontramos no presente Artigo a concretização, em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, do ditame constitucional da notificação/fundamentação dos actos administrativos/tributários. De acordo com o n.º 3 do artigo 268.º da CRP «*Os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.*»

2. Por regra a determinação do rendimento colectável/liquidação é feita com base na declaração do sujeito passivo e noutros elementos de que a DGCI disponha (n.º 1 do artigo 65.º e artigo 76.º). Por isso, sempre que a DGCI altere o rendimento declarado ou proceda à fixação do mesmo, nos termos do artigo 65.º, e porque tal actuação pode implicar uma situação de extrema gravidade para os direitos, interesses e expectativas do contribuinte, esta terá necessariamente que respeitar o disposto no artigo 66.º, assegurando, com tal acção, as garantias de defesa do concreto contribuinte. A DGCI, quando altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda à respectiva fixação vê-se assim, sempre, obrigada a notificar o sujeito passivo (nos termos do artigo 149.º) da decisão e da respectiva fundamentação. Só desta forma o sujeito passivo encontrar-se-á habilitado a reagir eficazmente contra a lesividade do acto, estando, portanto, em condições de utilizar os meios de defesa que o ordenamento jurídico coloca ao seu dispor (nomeadamente, o mecanismo previsto no artigo 67.º).

3. Ao falarmos do artigo 66.º do CIRS falamos portanto de uma garantia/direito fundamental do contribuinte uma vez que, num verdadeiro Estado de Direito Democrático, não é admissível que o sujeito passivo desconheça a razão de ser de determinado acto administrativo/tributário. Este artigo visa, assim, atribuir transparência e imparcialidade às decisões da Administração Tributária permitindo, portanto, que a sua actuação seja controlada e se verifique, em cada decisão concreta, o escrupuloso respeito da lei e do interesse público (cuja realização o Legislador pretende ver satisfeito quando atribui à Administração Tributária este concreto poder funcionar de agir).

4. O n.º 2 do artigo 66.º estabelece os requisitos que se devem observar para que se considere que o acto se encontra devidamente fundamentado:

a) **Referência expressa, ainda que sucinta:** Aquando da apreciação da legalidade do acto, as razões objectivas que existam mas que não constem da fundamentação não são consideradas. Por sucinta deve entender-se: exposição resumida, mas suficiente (bastante para explicar o porque?). Ou seja, deve conter expressamente todos os motivos, embora de forma não exaustiva, que estão na génese da decisão.

b) **Através de exposição das razões de facto e de direito da decisão:** Por razões de facto entende-se a apresentação dos motivos factuais que uma vez verificados no caso concreto determinaram o acto de fixação ou de alteração de rendimentos; Por razões de direito entende-se a indicação específica das

disposições legais (com a respectiva subsunção da situação factual as previsões normativas) em que se baseia a fixação ou a alteração de rendimentos.

c) **Claros, congruentes e suficientes:** A clareza consegue-se através da simplicidade da redacção que é dirigida a convencer o contribuinte (tido como destinatário normal: até porque se é um facto que todos somos potenciais contribuintes, já não é tão líquido que todos sejamos (e *bem!*) juristas, contabilistas, advogados... com conhecimentos especializados na área fiscal). Assim, para que o contribuinte (destinatário normal) não sinta que foi indevidamente *expropriado* de parte do seu património (por uma máquina fiscal *sem cara* e com a qual não pode lutar com as mesmas armas) mas que apenas cumpriu uma sua obrigação para com a Comunidade a que pertence, torna-se necessário que a fundamentação seja clara, convincente e suficiente (bastante para explicar o porquê?). Só assim se consegue elucidar o contribuinte da legalidade e *bondade* da concreta decisão. Arriscamos dizer que a fundamentação, se possível, deve ser, também, educativa. A congruência consegue-se quando da análise das premissas deduzidas se vislumbra, como consequência natural, a concreta decisão tomada. Ou seja, no caso concreto a fundamentação tem que ser um pressuposto lógico da decisão (não pode haver incoerência ou contradição).

5. Resumidamente: entende-se que um acto está devidamente fundamentado quando um destinatário normal perceba o sentido da decisão e o seu porquê (razões de facto e de direito), entendendo a congruência do itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto e que esteve na génese da concreta decisão. O destinatário do acto tem, assim, que saber a resposta a seguinte pergunta: porque é que o órgão competente para a emanação de tal acto decidiu como decidiu?

6. O n.º 2 do artigo 66.º, na sua parte final, equivale (e *bem!*) à falta (absoluta) de fundamentação a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente os motivos que a suportam. A consequência jurídica para a falta de fundamentação, que faz padecer o acto de vício formal, é a anulação do acto (ver artigo 268.º da CPR, 77.º da LGT, 125.º e 135.º do CPA).

7. Nos termos do presente artigo, a notificação é um acto real através do qual a Administração Tributária dá a conhecer ao sujeito passivo o acto de fixação ou de alteração dos rendimentos. As notificações deverão conter a decisão, bem como a sua data, os seus fundamentos, a indicação do autor do acto (e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências), os meios de defesa e os respectivos prazos. As notificações previstas neste artigo, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção no domicílio fiscal do sujeito passivo (ou seja, aquele que constar do número de identificação fiscal do contribuinte). Só após o acto ser validamente notificado é que este produz efeitos em relação ao sujeito passivo.

Adicionalmente

Ofício-Circulado n.º 6/93, de 10 de Maio da DSIRS (Assunto: Alteração dos valores declarados pelos sujeitos passivos):

... foi por despacho de 93.04.16 do Exmo. Sr. Subdirector-Geral determinado que se chamasse a atenção dos Serviços para o rigoroso cumprimento das normas legais, tendo presente que os elementos constantes das declarações de rendimentos são da exclusiva responsabilidade dos sujeitos passivos e que quaisquer alterações que após a sua recepção sejam efectuadas pelos Serviços devem ser imediatamente notificadas aos interessados se não houver lugar à fixação do rendimento colectável, pois se houver far-se-á a notificação desse acto e dos seus fundamentos.

CRP: Art. 268.º, n.º 3 CRP - Direitos e garantias dos administrados

LGT: Art. 19.º - Domicílio fiscal (Arts 82.º a 88.º do CC - Domicílio); Art. 77.º - Fundamentação e eficácia

CPA: Art. 124.º - Dever de fundamentação; Art. 125.º - Requisitos da fundamentação; Art. 135.º - Actos anuláveis; Art. 136.º - Regime da anulabilidade

CPPT: Art. 35.º, n.º 1 - Notificação (definição); Art. 36.º - Notificação em geral; Art. 37.º - Comunicação ou notificação insuficiente (Art. 77.º da LGT); Art. 38.º - Avisos e notificações por via postal ou telecomunicações endereçadas; Art. 39.º - Perfeição das notificações (Ac. do STA 0460/90, de 08.07.2009); Art. 40.º - Notificações aos mandatários (Ac. Tribunal Tributário, de 17.12.92, CTF n.º 370); Art. 43.º - Obrigação de

participação de domicílio (n.º 3 do Art. 19.º da LGT); Art. 60.º - Definitividade dos actos tributários (Arts 77.º a 80.º da LGT)

CIRS: Art. 130.º - Representantes; Art. 149.º, n.º 2 - Notificações

Acordãos STA

Processo 0967/10 (2 SECÇÃO):

I - O direito à notificação constitui uma garantia não impugnatória dos contribuintes, que se destina não apenas a levar ao seu conhecimento o acto praticado pela Administração tributária como a permitir-lhes reagir contra ele em caso de discordância.

II - Os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses dos contribuintes só produzem efeitos em relação a eles quando lhes sejam validamente notificados (art. 36.º, n.º 1 do CPPT).

III - As normas constantes dos números 1 e 2 do artigo 39.º do CPPT e do n.º 6 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária devem, numa interpretação conforme à Constituição, ser interpretadas como estabelecendo presunções iuris tantum de (válida) notificação, que cedem perante demonstração de que esta ocorreu noutra data, mesmo que posterior.

Processo 0546/10 (2 SECÇÃO):

II - Por força do n.º 3 do artigo 38.º do CPPT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12, as notificações de liquidações de tributos que resultem de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição são efectuadas por carta registada simples, presumindo-se efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte quando aquele seja dia não útil (artigo 39.º n.º 1 do CPPT).

III - Se a carta registada enviada para o exercício do direito de audição tiver sido devolvida, não pode presumir-se efectuada a respectiva notificação, tornando-se, assim, necessário efectuar a notificação do acto de liquidação adicional de IRS por carta registada com aviso de recepção (artigo 38.º do CPPT e artigo 149.º do CIRS).

IV - Contudo, numa situação em que os sujeitos passivos do imposto regressaram ao seu país de origem e extinguíram a residência e domicílio fiscal em Portugal sem comunicarem essa situação à administração fiscal portuguesa e sem designarem pessoa com residência ou sede em Portugal para os representar perante a DGI e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais, não pode considerar-se a administração fiscal vinculada à obrigação legal de os notificar do acto de liquidação (artigos 130.º do CIRS e 19.º da LGT e) e, por isso, não pode proceder o argumento dos oponentes quanto à falta de notificação tempestiva (no prazo de caducidade) da liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda.

Processo 0155/07 (2 SECÇÃO):

V - O regime previsto no art. 37.º do CPPT reporta-se a deficiências de notificações dos actos tributários e não a deficiências dos próprios actos notificados.

Processo 00264/04 (CT - 2.º JUÍZO):

I - O acto está devidamente fundamentado sempre que qualquer destinatário normal consiga apreender o iter cognoscitivo seguido pelo autor do acto, sabendo porque é que se chegou a determinado resultado e não a outro.

II - A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se «fundada», na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante. Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida «a existência e quantificação do facto tributário». Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los. Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida.

Processo 01221/06 (CT - 2.º JUÍZO):

A notificação dos actos ou decisões que afectem a situação tributária dos contribuintes tem de ser efectuada, dentro do prazo legal de caducidade, por carta registada com aviso de recepção, recaindo sobre a AT o ónus de provar que a notificação foi feita segundo as prescrições constantes da lei.

Processo 00609/03 (CT - 1.º JUÍZO LIQUIDATÁRIO):

1 - A obrigatoriedade da notificação da liquidação no prazo de caducidade não retira ao próprio acto da notificação a natureza de requisito de eficácia, embora para efeitos de caducidade tal notificação tenha, por força da lei, definido um regime especial, pois que releva, agora, também como pressuposto da

caducidade do direito à liquidação por parte do Estado, esta, sim, uma ilegalidade concreta que afecta a validade do acto de liquidação e que, como tal, é susceptível de fundamentar a respectiva impugnação.

2 - A fundamentação consubstancia-se na indicação, concreta, das razões de direito e de facto com base nas quais se toma a decisão com determinado sentido. Essa fundamentação não carece de ser exaustiva, bastando ser sucinta.

3 - A falta de fundamentação do acto de liquidação afecta a validade deste, mas a omissão ou insuficiência da fundamentação constante da notificação, apenas pode afectar a eficácia do acto de liquidação mas não a validade do mesmo.

4 - Cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos da sua actuação. Mas, provando a AT aqueles pressupostos, passa, então, a caber ao contribuinte provar a veracidade do por si declarado, que o facto tributário não se verifica ou a quantificação operada pela AT é errónea.

Processo 00747/05 (CT - 2.º Juízo):

I) - Os actos tributários carecem de fundamentação, que, desde logo, tem de traduzir-se numa declaração formal, externa ou explícita, ou seja, numa manifestação (declaração) exterior consubstanciada num discurso exposto pelo autor do acto num texto e que dê a conhecer ao seu destinatário, pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas, a motivação funcional do acto, os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro, permitindo àquele optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua impugnação.

II) - E tal discurso tem de ser contextual, exposto e externado pelo autor do acto por forma a dar a conhecer ao seu destinatário, pressuposto este como um destinatário normal ou razoável colocado perante as circunstâncias concretas, a motivação funcional do acto, os motivos por que se decidiu num determinado sentido e não em qualquer outro, permitindo àquele optar conscientemente entre a aceitação da legalidade do acto ou a sua impugnação.

III) - Por tudo quanto vem dito, a fundamentação aduzida pela AF, como se demonstra na sentença recorrida, preenche todas as exigências legais e não fere os direitos e garantias da impugnante que conhece, tal como nós ou qualquer destinatário normal, os motivos de facto e de direito que levaram à prolação do acto recorrido, tendo ela ficado em condições de conhecer as suas motivações e de se opor às mesmas como, aliás, fica provado com a presente impugnação.

Processo 06723/02 (Contencioso Tributário - 1.º Juízo Liquidatário do TCA - Sul):

Não tendo a AT remetido o expediente postal, em ordem ao exercício do direito de audição, pelo recorrente marido - obviamente a título dos rendimentos do agregado familiar -, para o domicílio fiscal que este, atempadamente, fornece à AT, por alteração do seu anterior, por ineficiência dos serviços que não trataram atempadamente tal alteração, expediente postal que, por isso, não foi recepcionado, não se pode dar por cumprido o dever vinculado, pela AF, imposto pelo art.º 60.º da LGT, com a remessa de tal expediente para o referido endereço inicial, com a invocação de que a recorrente mulher não procedeu, como o marido, à alteração do domicílio fiscal, para daí concluir o não acatamento do preceituado no art.º 43.º do CPPT (em correspondência do art.º 70.º do revogado CPT) e a existência de dois domicílios legais dos recorrentes.

Processo 03861/00 (Contencioso Tributário):

I - O dever de fundamentação cumpre-se numa declaração de autoria da entidade decidente, na qual se exprimam, de forma, com ela, contextual ou contemporânea e ainda que pela apropriação de elementos de ponderação relevantes anteriores (fundamentação por remissão), as razões de facto e de direito que consubstanciam os motivos e os pressupostos daquela.

II - No particular contexto da fundamentação por remissão a jurisprudência tem-se dividido quanto à questão da obrigatoriedade de existir uma remissão expressa de concordância com os fundamentos dos pareceres, informações ou propostas anteriores, remissão essa a operar mediante a identificação clara e inequívoca dos pareceres, informações ou propostas para onde se pretende remeter.

Acordãos TCAS

Processo 00271/01 - 00268/01-00282/01-00254/01 - BRAGA (2.ª Secção - Contencioso Tributário):
(anterior numeração)

- 1 - O CIRS no seu artigo 66.º impõe a alteração ou fixação do rendimento colectável sempre que a AF proceda à correcção da declaração de rendimentos.
- 2 - Os actos de alteração dos rendimentos declarados com relevância para a liquidação do IRS, serão de notificar aos sujeitos passivos, nos termos do artigo 67.º do CIRS.
- 3 - Não pode entender-se que as irregularidades consistentes na não observância do referido em 1. e 2. que antecede se degradem em preterição de formalidade não essencial, quando não se demonstra que essa falta não pode ter influenciado o acto final do procedimento.
- 4 - Daí que a preterição daquelas formalidades se tenha de qualificar de essencial porquanto contende com a normal formação do acto da liquidação atentando contra a sua perfeição.
- 5 - A doença do próprio advogado só pode constituir justo impedimento se, pela sua natureza e gravidade, o impossibilita em absoluto de praticar o acto, de avisar o constituínte e de substabelecer o mandato.

Processo 03449/09 (Contencioso Tributário):

- 1 - As notificações das liquidações de IRS, a partir de 1.1.2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, são feitas, nos termos do n.º 3 do art. 139, actual art. 149 do CIRS, por meio de carta registada, o mesmo sucedendo, a partir de 1.1.2005, data da entrada em vigor da Lei n.º 55-B/2004, de 30.12, com essas e todas as notificações de liquidações que resultem de declarações dos contribuintes ou de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição.
- 2 - Os actos de fixação ou alteração dos rendimentos previstos no art. 65 do CIRS são sempre notificados ao sujeito passivo, quando por via postal, por meio de carta registada com aviso de recepção (cfr. n.º 2 do art. 149 do CIRS), não dispensando isso a ulterior notificação do acto de liquidação que vier a ser efectuado, também através de carta registada com aviso de recepção, excepto as notificações, a partir de 1.1.2005, relativas a correcções à matéria tributável que foram objecto de notificação para efeitos do direito de audição que são feitas por carta registada simples (cfr. n.º 3 do art. 38 do CPPT na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004).

Processo 00969/03 (Contencioso Tributário - 1.º Juízo Liquidatário do TCA - Sul):

- 1 - A fundamentação (formal) do acto de liquidação consiste em a AF exteriorizar os motivos porque procedeu àquela liquidação e não a qualquer uma outra, de uma forma clara, congruente e racional de molde a constituir a base que suporta a decisão;
- 2 - Na fundamentação de direito basta-se a lei que seja apontada a doutrina legal ou os princípios jurídicos em que aquela se baseou, sem necessidade da invocação da concreta norma jurídica donde resulte tal efeito;
- 3 - A prova da veracidade dos elementos de facto que suportam a liquidação do imposto já não se situa no âmbito da fundamentação formal, mas sim no âmbito da validade substancial do acto;

Acordãos TCAN

Processo 00018/02 - MIRANDELA (2.ª Secção - Contencioso Tributário):

- 1 - Como se sabe, o direito à fundamentação dos actos administrativos e tributários que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no art. 268.º da Constituição da República Portuguesa e encontra-se concretizado pelo legislador ordinário no artigo 77.º da LGT. Tal fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

III - Assim, pelas razões expostas, importa que os actos impugnados se tenham por não fundamentados de direito, uma vez que o julgador não deve, no domínio do direito fiscal, já de si gravoso para os contribuintes, propender para relevar a degradação de uma formalidade essencial, a não ser que a lei fiscal concretamente o preveja.

Processo 02382/07.4BEPRT (1.ª Secção - Contencioso Administrativo):

I. A falta de fundamentação gera, normalmente, a anulabilidade do respectivo acto, mas poderá gerar a sua nulidade se contende com situação ofensiva do conteúdo essencial de direito fundamental;

Processo 00013/02 - MIRANDELA (2.ª Secção - Contencioso Tributário):

1 - O art.º 77.º/2 da LGT versa sobre a fundamentação e eficácia dos actos tributários e impõe que os actos tributários sejam fundamentados embora de forma sumária de forma expressa devendo conter sempre as normas legais aplicáveis...

2 - No caso dos autos o Tribunal deu como provado que na fundamentação não haviam sido indicadas as normas legais onde se alicerçara a decisão. Todavia, a Mma. Juiz considerou que essa falta por não contender com a defesa do contribuinte se deveria ter como preterição de formalidade não essencial.

3 - Em direito tributário a fundamentação dos actos deve obedecer aos requisitos do artigo 125.º do CPA, o qual no seu n.º 1 impõe que dele constem os fundamentos de direito.

4 - As formalidades que a lei impõe em direito tributário são garantia da defesa e direito dos contribuintes, pelo que neste campo de direito que é gravoso para o cidadão, as formalidades se devem ter sempre como essenciais, só sendo passíveis de degenerescência quando a lei expressamente o consagra.

Processo 00898/04 - VISEU (2.ª Secção - Contencioso Tributário):

I - Uma coisa é saber se a Administração deu a conhecer os motivos que a determinaram a actuar como actuou, as razões em que fundou a sua actuação, questão que se situa no âmbito da validade formal do acto; outra, bem diversa e situada já no âmbito da validade substancial do acto, é saber se esses motivos correspondem à realidade e se, correspondendo, são suficientes para legitimar a concreta actuação administrativa.

Artigo 67.º - Revisão dos actos de fixação

O sujeito passivo pode, salvo em caso de aplicação de regime simplificado de tributação em que não sejam efectuadas correcções com base noutro método indirecto, solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, nos termos dos artigos 91.º e seguintes da lei geral tributária.

Anotações

Por Helena Freire

O sujeito passivo pode requerer a revisão de um acto de fixação de rendimento, solicitando, o meio próprio ali existente, a revisão da matéria tributável, nos termos do artigo 91.º da LGT. Se os rendimentos forem fixados por métodos indirectos é obrigatório lançar mão daquele referido meio processual.

A possibilidade de revisão prevista no presente não se aplica, quando forem efectuadas correcções com base noutro método indirecto e o contribuinte se encontre abrangido pelo regime simplificado.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0138/09, de 09.09.2009, em que foi relator o Conselheiro Pimenta Vale «I - Da decisão de avaliação da matéria colectável por método indirecto, atinente a "manifestações de fortuna", cabe recurso para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias - nos termos das disposições combinadas do n.º 7 do art.º 89.º-A da Lei Geral Tributária e do n.º 2 do art.º 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário. II - A decisão de avaliação constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva.

III - Esta construção legal não viola o princípio constitucional da tutela judicial efectiva dos contribuintes.»
Acórdão do STA n.º 0489/08, de 24.09.2008, em que foi relator o Conselheiro António Calhau «I - Nos termos do artigo 60.º da LGT, deve ser assegurado aos sujeitos passivos o direito de audição antes da elaboração de uma liquidação efectuada com base em correcções à matéria colectável declarada.

II - Essa audição é, porém, dispensada se o contribuinte tiver sido ouvido anteriormente em qualquer das fases do procedimento a que se referem as alíneas b) a e) do n.º 1 desse artigo.

III - Não se mostra cumprida tal formalidade relativamente ao sujeito passivo da relação tributária impugnada cujos rendimentos declarados foram alterados por força de rendimentos oriundos de herança indivisa em consequência do que viu efectuada liquidação adicional de IRS, ainda que no âmbito desse procedimento tenha sido notificado o cabeça de casal, que não o impugnante, para exercer o seu direito de audição.

IV - O princípio do aproveitamento do acto apenas poderá ser aplicado em situações em que não se possam suscitar quaisquer dúvidas sobre a irrelevância do exercício do direito de audiência sobre o conteúdo decisório do acto, o que conduz, na prática, à sua restrição aos casos em que não esteja em causa a fixação de matéria de facto relevante para a decisão.

V - Neste caso, é manifesto que não se está perante uma situação de absoluta impossibilidade de a decisão do procedimento de liquidação ser influenciada pela audição da impugnante, pelo que o direito de audição desta se impunha.

VI - A omissão de tal audiência conduz à anulação do acto a que se reporta».

Acórdão do STA n.º 0342/08, de 24.09.2008, em que foi relator o Conselheiro Jorge Lino

«I - Da decisão de avaliação da matéria colectável por método indirecto, atinente a "manifestações de fortuna", cabe recurso para o tribunal tributário, no prazo de 10 dias - nos termos das disposições combinadas do n.º 7 do artigo 89.º-A da Lei Geral Tributária, e do n.º 2 do artigo 146.º-B do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

II - A decisão de avaliação constitui acto destacável do procedimento administrativo, pelo que se forma caso decidido ou caso resolvido na falta de recurso judicial dessa decisão, a qual, assim, se consolida na ordem jurídica, não podendo ser posta em causa na impugnação judicial da liquidação respectiva.»

CAPÍTULO III - TAXAS

Artigo 68.º · Taxas gerais

1 - As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

Rendimento Colectável (em euros)	Taxas (percentagens)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4 898	11,50	11,500
De mais de 4 898 até 7 410	14,00	12,3480
De mais de 7 410 até 18 375	24,50	19,5990
De mais de 18 375 até 42 259	35,50	28,5860
De mais de 42 259 até 61 244	38,00	31,5040
De mais de 61 244 até 66 045	41,50	32,2310
De mais de 66 045 até 153 300	43,50	38,6450
Superior a 153 300	46,50	-

2 - O quantitativo do rendimento colectável, quando superior a € 4898, é dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplica a taxa da coluna (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplica a taxa da coluna (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Em primeiro lugar, convém referir que a redacção do art.º 68.º do CIRS que aqui irá ser objecto de análise e comentário foi introduzida com a Lei n.º 12-A/2010, de 30-06.

Em segundo lugar e, no entendimento de alguns autores⁵⁵, verifica-se que apenas formalmente o IRS é um imposto único, pois desde logo a tributação a taxas progressivas dos rendimentos englobáveis coexiste com a tributação a taxas proporcionais de certos rendimentos. Além disso, é facilmente verificável que o CIRS consagra vários tipos de taxas nos seus art.ºs 68.º e ss.

O art.º 68.º do CIRS consagra, tal como nos indicia a sua epígrafe, as "taxas gerais". É um sistema progressivo⁵⁶, por escalões.⁵⁷

Alguns autores⁵⁸ identificam mesmo a progressividade como sendo um dos "vectores" constitucionais da tributação das pessoas singulares, defendendo que o art.º 104.º, n.º 1 da CRP se imporá com uma espécie de "norma programática" ao legislador ordinário fiscal, já que consagra que "*o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*"⁵⁹

De uma forma muito simples, a progressividade, no fundo, determina que o imposto a pagar aumenta à medida que o rendimento sobe.⁶⁰

Além disso, se observarmos a tabela do n.º 1 da disposição em análise, verificamos que o cálculo do imposto se faz com recurso a duas taxas - um dos possíveis métodos simplificados para efeitos de cálculo de imposto⁶¹. Destarte, uma eventual mudança de escalão significará uma tributação mais pesada do montante que exceder o limite do escalão anterior (taxa normal - A), não se afectando no entanto o imposto pago relativamente ao rendimento situado nos escalões anteriores (taxa média - B) - cfr. n.º 2 da disposição em análise.

55 Cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

56 As outras alternativas seriam ser um sistema proporcional ou então um sistema regressivo. No primeiro, os rendimentos seriam tributados de acordo com uma taxa fixa, invariável em função do escalão de rendimentos. No segundo, os rendimentos seriam cada vez menos tributados, consoante se subisse no escalão considerado para efeitos de tributação. Alguns autores referem-se à taxa regressiva recorrendo ao vocábulo "degressiva".

57 Para maiores desenvolvimentos acerca da teoria do imposto progressivo, cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de finanças públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

58 Saldanha Sanches, por exemplo - cfr. SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

59 O texto original deste preceito constitucional dispunha que "*o imposto pessoal tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei*". No entanto, a revisão constitucional de 1992 colocou de parte esta ideologia puramente socialista.

60 Relacionado com esta questão, vejam-se também as tabelas com as taxas de retenção na fonte, publicadas anualmente e segundo um pouco a mesma lógica. As tabelas referentes a 2011 encontram-se disponíveis online em: <http://dre.pt/pdf2s/1p/2011/02/02400001/0000200006.pdf>

61 Existem outros métodos simplificados para o cálculo do imposto condizentes com um sistema de progressividade por escalões, devendo todos eles levar ao mesmo resultado.

Artigo 68.º-A · Taxa adicional

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento colectável superior a € 153 300 é aplicada a taxa adicional de 2,5%.

2 - Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, a taxa referida no número anterior aplica-se à diferença positiva entre a divisão por dois do rendimento colectável e o limite estabelecido no mesmo número, multiplicada por dois.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

A presente norma foi aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

A tabela de taxas prevista no artigo 68.º do Código do IRS é uma tabela típica de um imposto progressivo por escalões. No imposto progressivo a taxa sobe à medida que aumenta a matéria coletável. Contudo, o imposto aumenta mais do que proporcionalmente face ao aumento da matéria coletável⁶².

A progressividade por escalões implica, a partir da matéria coletável correspondente ao limiar do escalão inferior, a divisão daquela em duas partes, aplicando-se à que couber no maior dos escalões a taxa média (coluna B) e à que exceder a taxa marginal (coluna A)⁶³.

O acima exposto vale para o rendimento coletável de montante inferior a €153.300. Na verdade, e tal como resulta do n.º 1 do artigo ora analisado, ao quantitativo de rendimento coletável que exceda o limite ali fixado aplicar-se-á uma taxa adicional de 2,5%, o que equivale à consagração de uma componente proporcional num imposto que se pretende progressivo.

Como se sabe, a proporcionalidade implica uma taxa fixa, aumentando o imposto proporcionalmente face ao aumento da matéria coletável. Deste modo, e ao menos relativamente ao montante que exceda os referidos €153.300, corresponde o n.º 1 do artigo 68.º-A à introdução de uma verdadeira taxa proporcional no âmbito de um imposto que, ao longo dos tempos, tem visto a sua progressividade ser paulatinamente torpedeada.

Existindo agregado familiar o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, devendo ser apresentada uma única declaração (*vide*, respetivamente, o n.º 2 do artigo 13.º e o n.º 1 do artigo 59.º, ambos do Código do IRS). Contudo, e tal como determina o artigo 69.º do Código do IRS, a base que serve de determinação das taxas gerais aplicáveis à matéria tributável relativa a cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens corresponde a metade da base tributável total apurada, sendo o resultado que se obtiver depois de aplicadas as taxas à matéria coletável dividida de novo multiplicado por 2.

Deste modo, o mecanismo consagrado no n.º 2 do artigo 68.º-A permite, precisamente, a aplicação da denominada taxa adicional de solidariedade a sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. O regime justifica-se, desde logo, por questões de igualdade perante a lei e, bem assim, por motivos de coerência na aplicação das taxas do imposto.

Sublinhe-se que o agregado familiar apenas deverá suportar a taxa adicional quando o conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem seja superior a €306.600, porquanto a lei manda atender à *diferença positiva* entre a divisão por dois do rendimento coletável e os €153.300, previstos no n.º 1 do artigo 68.º-A que, existindo, será multiplicada por dois; produto sobre o qual incidirá a taxa de 2,5%.

Por Emília Ferreira

Artigos relacionados

Artigos 68.º e 69.º do CIRS; artigo 111.º n.º 3 da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

62 Cf. BRÁS CARLOS, AMÉRICO FERNANDO, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina 2008, p. 59.

63 *Vide* FAUSTINO, MANUEL, *A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, Lições de Fiscalidade*, Almedina 2012, p. 203.

Este artigo foi aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012.

Em conformidade com o disposto no Relatório do Orçamento de Estado para 2012, visou-se adotar uma medida de concretização do princípio da equidade social, na austeridade, através da justa repartição dos sacrifícios, exigindo um esforço acrescido aos contribuintes com rendimentos mais elevados e não onerando as famílias com menores recursos. Assim sendo, solicita-se a estes contribuintes, por esta via, uma contribuição acrescida para o esforço de consolidação orçamental, prevendo-se, ainda, concomitantemente, que deixem de poder beneficiar da possibilidade de deduções à coleta (*vide*, nova redação do n.º 7 do artigo 78.º do CIRS).

Assim, com o Orçamento de Estado para 2012, embora sejam mantidas as tabelas de escalões de rendimento coletável e as correspondentes taxas gerais, atualmente em vigor, nos termos do artigo 68.º do CIRS, assistimos, através do aditamento deste artigo ao CIRS (*maxime*, do n.º 1), à introdução de uma taxa (de solidariedade) adicional de 2,5%, que incide sobre a parte do rendimento coletável que exceda os €153.300. A sua aplicação será, contudo, limitada aos rendimentos auferidos durante os anos fiscais de 2012 e 2013, de acordo com a disposição transitória constante do n.º 3 do artigo 111.º da Lei do Orçamento de Estado para 2012.

Já nos termos do n.º 2, aditado por este artigo, prevê-se que para os casados não separados judicialmente de pessoas e bens, a taxa adicional de 2,5% seja aplicada à diferença positiva entre a divisão por dois do rendimento coletável e o limite estabelecido no mesmo número, multiplicada por dois, isto é, $[(\text{rendimento coletável} : 2) - 153.300] \times 2,5\% \times 2$.

Posto isto, no que respeita à aplicação da taxa adicional (de solidariedade) aos rendimentos familiares, verificamos que se optou pela manutenção do método de «quociente conjugal», evitando-se, deste modo, que da aplicação desta taxa adicional resultasse uma medida fortemente penalizadora da célula familiar.

Por fim, será relevante mencionar que, em consequência da previsão desta norma (n.º 2) no artigo agora aditado, foi alterada a redação do n.º 2 do artigo 69.º do CIRS, sem contudo, decorrer daí uma alteração das regras anteriormente vigentes.

Artigo 69.º · Quociente conjugal

1 - Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento colectável dividido por 2.

2 - As taxas fixadas no artigo 68.º aplicam-se ao quociente do rendimento colectável, multiplicando-se por dois o resultado obtido para se apurar a colecta do IRS.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A título introdutório e para efeitos de enquadramento geral, a política fiscal poderá passar por um sistema de tributação separada ou então por um sistema de tributação conjunta.

Num sistema de tributação separada, a unidade fiscal a considerar será cada indivíduo, individualmente tratado, ignorando-se assim a família como, simultaneamente, centro de produção e de consumo de rendimento. Deste modo, o imposto calcula-se com base nos rendimentos individuais, pelo que na hipótese de contribuintes casados cada um paga como se o casamento não existisse. A rácio deste sistema de tributação será uma igualdade de tributação, definida em relação a cada indivíduo, entendendo-se que a obrigação de pagamento de imposto não deverá tratar de forma diferenciada consoante os contribuintes sejam ou não casados.

Por seu turno, os sistemas de tributação conjunta indicam-nos que o imposto será calculado com base no rendimento conjunto do agregado familiar, entendendo-se aqui que a igualdade de tributação se define em relação a agregados familiares e não a sujeitos individualmente considerados. O objectivo é que agregados com rendimentos iguais paguem o mesmo imposto, independentemente do modo como este se encontre

distribuído entre os cônjuges. Uma tributação separada da família ignoraria este critério de equidade, equiparando a situação dos membros de agregados familiares a indivíduos isolados com o mesmo rendimento⁶⁴. Ora, no ordenamento jurídico-fiscal português, a opção em termos de política fiscal foi pelo sistema de tributação conjunta⁶⁵.

Efectivamente, a consideração fiscal da família aparece como limite material à tributação⁶⁶. É a própria CRP, nos seus art.ºs 67.º, n.º 2, al. f) e 104.º, n.º 1 que consagra este limite material à tributação. Deste modo, proíbe-se a discriminação desfavorável dos contribuintes casados ou com filhos, devendo evitar-se que por essa razão paguem mais imposto. Por forma a atingir este objectivo, tributa-se conjuntamente a família, tendo-se para isso em conta os encargos e rendimentos do agregado familiar, utilizando-se o mecanismo do *splitting* ou quociente conjugal⁶⁷, que não é uma imposição constitucional, mas antes uma forma de neutralizar o casamento, conseguindo assim concretizar-se o princípio da não discriminação da família⁶⁸. Este mecanismo do quociente conjugal é complementado através de deduções à colecta por cada dependente a cargo - art.º 79.º do CIRS⁶⁹.

No fundo, o método do quociente conjugal (tratado neste art.º 69.º do CIRS) consiste numa operação com a finalidade de encontrar o rendimento *per capita*, tendo em conta a tributação do casal como uma unidade, conferindo-se assim igualdade e equiparação em termos de tratamento fiscal comparativamente com outros casais que obtenham iguais rendimentos e independentemente da imputação que se faça a cada um dos cônjuges.

De uma forma muito breve, este método consiste em dividir por dois o rendimento global do casal (após as respectivas deduções), pelo que se chegará à taxa de imposto aplicável ao quociente conjugal obtido, determinando-se assim o imposto correspondente a metade do rendimento (n.º 1 da disposição em análise). Depois, há que multiplicar esse valor por dois (n.º 2 da disposição em análise), chegando-se ao montante de imposto devido pelo casal considerado.

Deste modo, o rendimento global do casal é tributado à taxa aplicável a metade desse rendimento (ficcionalmente-se que ambos os cônjuges auferem igual rendimento), evitando-se que a taxa de imposto possa subir e eliminando-se assim o incentivo fiscal ao divórcio ou ao não casamento.

Um efeito perverso poderá verificar-se quando os rendimentos dos cônjuges sejam muito díspares, ou seja, quando um deles apresenta maior concentração de rendimento⁷⁰. Deste modo, apresentar-se-ão graves distorções à tributação de cada um deles, levando a resultados muito diferentes daqueles que seriam verificáveis caso fossem individualmente considerados para efeitos de tributação. Tal facto vem oferecer mais vantagens aos casados, penalizando os não casados na mesma situação em termos de rendimentos.

Convém referir também que, na hipótese de falecimento de um dos cônjuges no ano a que respeita o tributo em questão, o cônjuge sobrevivente deverá apresentar uma única declaração contendo os rendimentos de todo o agregado familiar.

Na hipótese de separação de facto, os contribuintes poderão optar por apresentar duas declarações (nesta hipótese, obviamente figurando os dependentes apenas numa delas), ou então apresentarão uma única declaração.

Quanto às pessoas que, vivendo em união de facto, preencham os pressupostos constantes da lei respectiva⁷¹, estes poderão optar pelo mesmo regime de tributação aplicável aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Em caso de divórcio ou casamento no decurso de um exercício económico, a tributação será efectuada de acordo com estado civil a 31 de Dezembro.

64 Cfr. GRILLET-PONTON, Dominique, *La famille et le fisc*, Paris, Presses Universitaires de France, 1998; PALAO TABOADA, Carlos, *La unidad familiar como sujeto fiscal* (relatório apresentado no âmbito das IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudos tributários, 1980, ver ainda OCDE, *L'imposition du revenu des personnes physiques dans un contexte économique en évolution*, Paris, 1986).

65 Para maiores desenvolvimentos, vide FREITAS FERREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005.

66 Cfr. CASALTA NABAI, José, *O dever fundamental de pagar impostos*, Almedina, Coimbra, 1998; CASALTA NABAI, José, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2006.

67 Outros métodos possíveis seriam o da "dupla taxa" (uma tabela de taxas para os casados e outra para os não casados) e o do "quociente familiar" (em que o rendimento é dividido de acordo com o número de membros do agregado familiar, relevando-se como um método altamente vantajoso para as famílias mais numerosas) - cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

68 Para uma maior pormenorização acerca da temática da tributação da família, consultar uma das muitas publicações electrónicas do CUE/FDUP: http://www.direito.up.pt/obj_web/backoffice/uploads/publicacoes/Sousa_Aurelia.pdf

69 Para maiores desenvolvimentos, vide FREITAS FERREIRA, Manuel Henrique, *Fiscalidade*, Almedina, Coimbra, 2005.

70 Discute-se (cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008) se deverá ser considerada como aceitável tal situação para efeitos de tributação. Efectivamente, o CIRS previa que quando um dos cônjuges fosse titular de pelo menos 90% do rendimento total, o método a utilizar deveria ser o do "quociente conjugal mitigado", ou seja, o rendimento total do casal seria dividido por 1,90, aplicando-se as respectivas taxas ao quociente obtido, sendo depois o resultado multiplicado por dois com a finalidade de apuramento da colecta, ou seja, do imposto a pagar. No entanto, posteriormente, o recurso a este método foi abolido.

71 O diploma de base para protecção das pessoas que vivam em união de facto é a Lei 72001, tendo a Lei 23/2010 de 30 de Agosto (novo regime da união de facto) procedido a relevantes alterações a esse diploma de base.

Artigo 70.º · Mínimo de existência

1 - Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal acrescida de 20% nem resultar qualquer imposto para os mesmos rendimentos, cuja matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a € 1911.

2 - Ao rendimento colectável dos agregados familiares com três ou quatro dependentes ou com cinco ou mais dependentes, cujo montante seja, respectivamente, igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 60% ou igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 120%, não são aplicadas as taxas estabelecidas no artigo 68.º.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Antes de mais, refira-se que o texto do art.º 70.º que aqui se comenta resulta da redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28-04.

Pela própria redacção do artigo, verifica-se que se contemplam aqui duas situações: A primeira é a dos sujeitos passivos ou agregados familiares com baixos rendimentos originados, primordialmente, por trabalho dependente - caso do n.º 1. A segunda é a das famílias numerosas - hipótese do n.º 2.⁷²

Relativamente à primeira situação, entende-se que o rendimento derivado do trabalho dependente terá de representar mais de 50% do rendimento total sujeito a englobamento⁷³. Neste caso, tais rendimentos estarão isentos de imposto ou o imposto a pagar será reduzido, por forma a garantir, a cada titular de rendimentos deste tipo, um rendimento disponível de valor igual ao do salário mínimo mais elevado, acrescido de 20% - ou seja, a isenção do "mínimo de existência". Também se ressalvam as situações das quais, após aplicação do quociente conjugal (cfr. art.º 69.º do CIRS), resulte uma matéria colectável igual ou inferior a determinado valor.

No entanto, uma grave crítica a apontar a esta disposição é que a consagração desta isenção do "mínimo de existência" reserva-se a contribuintes cujos rendimentos tenham por fonte, exclusiva ou principal, o trabalho dependente. Assim, os demais contribuintes nunca poderão usufruir deste benefício, facto que "choca", desde logo, não em comparação com contribuintes cujos rendimentos sejam originados pelo capital, mas por exemplo em comparação com contribuintes cujos rendimentos sejam provenientes do trabalho independente⁷⁴.

Quanto à hipótese prevista no n.º 2 (famílias numerosas com três ou mais dependentes)⁷⁵, é prevista uma isenção de imposto sobre os rendimentos sujeitos a englobamento sempre que o rendimento familiar seja inferior a determinados montantes, e em função do número de dependentes. Refira-se que, na letra deste n.º 2, não se refere nada relativamente à natureza dos rendimentos sujeitos a englobamento, ao estilo do n.º 1 cujo âmbito de aplicação se limita aos rendimentos provenientes de trabalho predominantemente dependente, facto que nos leva legitimamente a indagar se não se quererão aqui contemplar todos os tipos de rendimentos sujeitos a IRS, em geral.⁷⁶

Artigo 71.º · Taxas liberatórias

1 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português:

a) Os juros de depósitos à ordem ou a prazo, incluindo os dos certificados de depósito;

⁷² Vide TEIXEIRA, Glória, *A tributação do rendimento - perspectiva nacional e internacional*, Almedina, 2000.

⁷³ Para maiores desenvolvimentos, vide MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

⁷⁴ Cfr. TEIXEIRA RIBEIRO, "O imposto de rendimento e a discriminação do rendimento", in *A Reforma Fiscal*, 1989.

⁷⁵ Este n.º 2 foi aditado ao art.º 70.º do CIRS em 2003.

⁷⁶ Rui Duarte Morais (cfr. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008) entende que esta seleção se aplica independentemente da natureza dos rendimentos sujeitos a englobamento - não se reservando, no entendimento deste autor, a isenção prevista aos rendimentos obtidos através do trabalho dependente, de forma exclusiva ou maioritária. A razão desta disposição poderá ser a protecção fiscal, ainda que encapçada, das famílias numerosas.

- b) Os rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;
- c) Os rendimentos a que se referem as alíneas d), e), h), i), l) e q) do n.º 2 e o n.º 3 do artigo 5.º;
- d) Quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal não expressamente tributados a taxa diferente.

2 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

3 - Exceptuam-se do disposto no número anterior os rendimentos pagos ou colocados à disposição de fundos de investimento constituídos de acordo com a legislação nacional, caso em que não há lugar a retenção na fonte.

4 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 21,5%, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes:

- a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de actos isolados;
- b) Os rendimentos de capitais referidos nas alíneas m) e n) do n.º 2 do artigo 5.º;
- c) As pensões;
- d) Os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º.

5 - As taxas previstas nos números anteriores incidem sobre os rendimentos líquidos, excepto no que se refere às pensões, as quais beneficiam da dedução prevista no artigo 53.º, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

6 - Os rendimentos a que se referem os n.ºs 1 e 2 podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respectivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais.

7 - Feita a opção a que se refere o número anterior, a retenção que tiver sido efectuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

8 - Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

9 - Para os efeitos do disposto no número anterior, são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam directa e exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º.

10 - A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Direcção-Geral dos Impostos, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efectuada até ao fim do 3.º mês seguinte

ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

11 - A apresentação do requerimento referido no número anterior implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do teor do pedido de devolução formulado e do respectivo montante.

12 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo à taxa liberatória de 30% todos os rendimentos referidos nos números anteriores sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, termos em que se aplicam as regras gerais.

13 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 30%, os rendimentos mencionados nos n.ºs 1 e 2, pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

14 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 30%, os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A disposição agora objecto de análise e comentário, corresponde à redacção que lhe foi atribuída por intermédio da Lei n.º 12-A/2010, de 30-06.

A consagração de taxas liberatórias no CIRS português é outra das distorções a um imposto supostamente único e progressivo. Denominam-se por "liberatórias", uma vez que acabam por libertar os contribuintes das obrigações declarativas, de englobamento e de pagamento pelo contribuinte⁷⁷. De facto, a obrigação de pagamento do imposto por parte do sujeito passivo originário cumpre-se com a retenção na fonte por parte da entidade pagadora, dando-se por isso uma "substituição fiscal total".⁷⁸

As taxas liberatórias aplicam-se, assim, à quase totalidade dos rendimentos obtidos em território português, por parte de contribuintes não residentes (excepção feita aos rendimentos prediais), na medida em que estes se encontram aqui sujeitos a uma retenção na fonte a título definitivo (cfr. art.ºs 18.º e 71.º do CIRS).

No entanto, ressalve-se que a aplicação das taxas previstas neste art.º 71.º do CIRS poderá ser precludida face à existência de disposições específicas quanto a esta matéria em convenções sobre dupla tributação eventualmente celebradas entre Portugal e o país de residência do beneficiário dos respectivos rendimentos. Apesar disso, imaginemos uma situação de inexistência de convenção sobre dupla tributação entre Portugal e o país de residência do beneficiário dos respectivos rendimentos ou até mesmo uma situação em que não haja qualquer disposição que regule especificamente esta matéria. Em tal situação, há que recorrer ao disposto no art.º 71.º do CIRS.

Note-se que as taxas liberatórias incidem sobre rendimentos brutos, sendo tais rendimentos meramente nominais, facto que faz com que por vezes não correspondam a um verdadeiro acréscimo patrimonial por parte do respectivo titular. Deste modo, a taxa efectiva de tributação é, não raras vezes, muito superior ao montante que a taxa nominal aplicável faria supor.

77 Acerca dos tipos de taxas liberatórias, bem como para maiores desenvolvimentos e demais perspectivas sobre esta matéria, vide SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

78 Para maiores desenvolvimentos vide CASALTA NABAIS, José, *Direito Fiscal*, 4.ª edição, Almedina, Coimbra, 2006, bem como MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

Como poderá também verificar-se pelo texto da disposição em apreço, mais concretamente de acordo com as alíneas a) e b) do seu n.º 1, os contribuintes residentes em território português estão também sujeitos a taxas liberatórias no que respeita alguns tipos de rendimentos de capitais, designadamente juros de depósitos à ordem e a prazo e rendimentos de títulos obrigacionais.

Já o n.º 6 da disposição em apreço vem prever a possibilidade de opção pelo englobamento, aplicável a certos rendimentos, sendo no entanto uma opção muito pouco recorrente⁷⁹. Em primeiro lugar porque só valerá a pena para todos aqueles cuja taxa média aplicável aos rendimentos englobáveis (por opção ou não) seja inferior às taxas liberatórias aplicáveis e, em segundo lugar, porque implica a autorização, por parte do contribuinte, da derrogação do sigilo bancário (muitas vezes apresenta-se tal facto como um verdadeiro factor de resistência), derrogação essa no sentido da verificação, junto das entidades pagadoras, da existência ou não de outros rendimentos da mesma natureza.

Em termos jurisprudenciais, veja-se o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29-09-2010, Processo n.º 079/10, onde se refere o seguinte: «*I - No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos art.º 2.º, n.º 3, al. a) e 71.º, n.º 2 do CIRS. II - A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de àquela não o ter feito, conforme resulta dos art.ºs 28.º, n.º 3 da LGT e 103.º, n.º 3 do CIRS.*» (sublinhados nossos)

Além disso, interessa-nos o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 14-11-2007, Processo 0730/07, cujo sumário: «*I - No caso do IRS, a natureza de pagamentos por conta da retenção na fonte está genericamente prevista no n.º 1 do artigo 98.º do CIRS, apenas não tendo tal natureza os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias especiais (artigo 71.º CIRS), mas mesmos estes passarão a ter tal natureza se o contribuinte optar pelo seu englobamento no rendimento total. II - Daí que nestas situações se não possa falar ainda em liquidação efectuada pela AF nem mesmo em autoliquidação, entendendo-se esta como a liquidação feita pelo sujeito passivo, seja ele o contribuinte directo, o substituto legal ou o responsável legal (artigos 82.º, 84.º e 18.º da LGT), pois o procedimento de liquidação só se há-de instaurar com as declarações dos contribuintes (artigo 59.º CPPT). III - E, assim sendo, não há lugar à aplicação a tal situação do instituto da caducidade, mas unicamente da prescrição, a qual manifestamente não ocorreu ainda, razão por que a oposição só poderia ser julgada improcedente, como, de resto, foi reconhecido na sentença recorrida.*» (sublinhados nossos)

Artigo 72.º · Taxas especiais

1 - As mais-valias e outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias são tributados à taxa autónoma de 25%, ou de 16,5% quando se trate de rendimentos prediais, salvo o disposto no n.º 4.

2 - Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado são tributados à taxa de 25%.

3 - As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, são tributadas autonomamente à taxa de 10%.

4 - O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º, é tributado à taxa de 25%.

⁷⁹ De acordo com o entendimento sufragado por Rui Duarte Moraes (cf. MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008), a previsão desta opção apenas representa uma possibilidade de, por iniciativa dos contribuintes, se ver reforçado o carácter unitário do imposto, o mesmo entendimento é sufragado por Saldanha Sanches, senão veja-se SALDANHA SANCHES, José Luis, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.

5 - Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados no n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, são tributados autonomamente à taxa de 25%.

6 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%.

7 - Os rendimentos previstos nos n.ºs 4, 5 e 6 podem ser englobados por opção dos respectivos titulares residentes em território português.

8 - Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente aos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 2, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

9 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

10 - Os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000, são tributados à taxa especial de 60%.

11 - Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 71.º, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, quando não sujeitos a retenção na fonte nos termos do n.º 13 do artigo 71.º, são tributados autonomamente à taxa de 30%.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

N.º 1

A noção de não residentes apura-se a contrario e, portanto, importará primeiro ver quem não caberá na previsão de contribuinte residente. No entanto, esta noção de contribuintes não residentes assume importância capital, uma vez que se entende perfeitamente que todos os Estados pretendam tributar determinados rendimentos que se consideram obtidos no seu respectivo território.

Considera-se, assim, que o país da fonte terá o chamado "direito primário à tributação", sendo que não concepção clássica do princípio da territorialidade, as leis fiscais se aplicavam apenas aos factos ocorridos no respectivo território, de acordo com elementos de conexão reais ou objectivos⁸⁰.

O critério "físico" ou da "fonte económica" não é muito fácil de determinar, pois a questão do local onde foi exercida a actividade nem sempre é fácil de aferir. Assim, será preferível utilizarmos o "critério da fonte financeira", fisionando-se assim que o rendimento se produziu no local da sede ou estabelecimento da entidade remuneradora⁸¹.

N.º 8 (Redacção dada pelo artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23/09, que produz efeitos desde 01/01/2009) (Anterior n.º 7)

80 Cfr. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 1972.

81 A este preposto vide MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, Almedina, 2008.

Acerca deste n.º 8 (anterior n.º 7), convém apresentar a seguinte análise jurisprudencial: Caso C-443/06 - TJCE (Erika Hollmann vs. Fazenda Pública). Em causa, o princípio da não discriminação dos contribuintes não residentes.

Os factos relacionam-se com a alienação de um imóvel pertencente à autora e localizado em Portugal. A AF Portuguesa tomou em conta a totalidade do rendimento das mais-valias realizadas, tributando-as de acordo com os princípios do art.º 10.º, n.º 1, a), n.º 4, a) e 43.º, n.º 1 e n.º 2 (*a contrario sensu*) do CIRS.

A autora é não-residente e como tal está sujeita a taxas de retenção na fonte de acordo com a interpretação conjunta dos art.ºs 15.º, n.º 2, 18.º, n.º 1, h) e 72.º, n.º 1, à taxa de 25%. Nas mesmas circunstâncias, os contribuintes residentes beneficiam da consideração de apenas 50% do valor das transmissões dos rendimentos qualificados como mais-valias, tal como disposto no art.º 43.º, n.º 2 do CIRS, sujeitando-se apenas à tributação de 50% dos ganhos com mais-valias, de acordo com uma estrutura de imposto progressivo, começando nos 10,5% e podendo ir até aos 42%.

A autora reclama que deveria estar sujeita à mesma taxa de imposto aplicável a contribuintes residentes, sufragando que a decisão da AF Portuguesa contraria os, à data, art.ºs 12.º, 18.º, 39.º, 43.º e 56.º do Tratado da UE.

Após sucessivos litígios, bem como após reenvio prejudicial para o TJCE, em 31 de Dezembro de 2007 (OE português de 2008), deu-se um novo desenvolvimento legislativo no sistema fiscal Português, o que levou a uma mudança significativa na tributação de não-residentes da UE e do Espaço Económico Europeu: Foi aditada uma disposição ao art.º 72.º, n.º 7 do CIRS (com a Lei 67-A/2007, de 31 de Dezembro), que garante a opção a não-residentes pela tributação de acordo com a estrutura do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares residentes em Portugal (cfr. tabela do art.º 68.º, n.º 1 com o art.º 72.º, n.º 7 do CIRS).

Questão muito importante é que esta opção apenas pode ser tomada pelos residentes na UE ou no Espaço Económico Europeu em caso de acordo de troca de informações entre os Estados em questão.

O tratamento fiscal diferenciado a residentes e a não-residentes e os problemas relacionados com o reforço do princípio da não-discriminação são aqui bem evidenciados. A principal questão controvertida relaciona-se com a base de incidência e apenas indirectamente com a questão da estrutura de tributação. Nesta perspectiva, existe um tratamento fiscal discriminatório aos residentes e aos não-residentes no sistema fiscal Português. É no entanto questionável até que ponto a mudança legislativa mencionada elimina o tratamento discriminatório da base tributável de acordo com o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS. Esta disposição não foi modificada e considera somente 50% do valor das mais-valias realizadas, apenas a residentes. Na prática, alguns serviços de finanças locais consideram a totalidade do valor das mais-valias aos não-residentes, com base na decisão do TJCE e posterior confirmação do STA. Esta questão continua em aberto, aguardando-se que o art.º 43.º, n.º 2 do CIRS seja actualizado em conformidade com o art.º 72.º, n.º 7 do mesmo diploma - actual n.º 8.

Sobre a mesma matéria, mais concretamente na jurisprudência nacional, veja-se por exemplo o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0439/06, de 16-01-2008, onde se defende o seguinte: «O n.º 2 do artigo 43.º do Código do IRS, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, na redacção que lhe foi dada pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, que limita a incidência de imposto a 50% das mais-valias realizadas apenas para residentes em Portugal, viola o disposto no art. 56.º do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, ao excluir dessa limitação as mais-valias que tenham sido realizadas por um residente noutra Estado membro da União Europeia.»

Artigo 72.º-A · Sobretaxa extraordinária

1 - Sobre a parte do rendimento colectável de IRS que resulte do englobamento nos termos do artigo 22.º, acrescido dos rendimentos sujeitos às taxas especiais constantes dos n.ºs 3, 4, 6 e 10 do artigo 72.º, auferido por sujeitos passivos residentes em território português, que exceda, por sujeito passivo, o valor anual da retribuição mínima mensal garantida, incide a sobretaxa extraordinária de 3,5%.

2 - À colecta da sobretaxa extraordinária são deduzidas apenas:

a) 2,5% do valor da retribuição mínima mensal garantida por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS;

b) As importâncias retidas nos termos do artigo 99.º-A, que, quando superiores à sobretaxa devída, conferem direito ao reembolso da diferença.

3 - Aplicam-se à sobretaxa extraordinária as regras de liquidação previstas nos artigos 75.º a 77.º e as regras de pagamento previstas no artigo 97.º.

4 - Não se aplica à sobretaxa extraordinária o disposto no artigo 95.º.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A Lei n.º 49/2011, de 07 de Setembro vem aprovar uma sobretaxa extraordinária sobre os rendimentos sujeitos a IRS auferidos no ano de 2011. Adita, assim, ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, os artigos 72.º-A e 99.º-A, ambas as disposições versando sobre a denominada “sobretaxa extraordinária”, sendo a primeira, agora, objecto de análise e comentário.

No entanto, note-se que o art.º 2.º, n.º 3 do diploma em questão vem estabelecer o seguinte: «*Os artigos 72.º-A e 99.º-A do Código do IRS, na redacção dada pela presente lei, aplicam-se apenas aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação ao ano fiscal em curso.*» (sublinhado nosso), pelo que daqui inferimos que a sobretaxa incidirá apenas sobre os rendimentos auferidos em 2011 e não afecta situações tributárias passadas, ou seja, já consolidadas do ponto de vista jurídico-fiscal - uma clara manifestação do princípio da proibição da retroactividade em matéria fiscal, enquanto limite formal à tributação.⁸²

De facto, e tal como se defende no texto da Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças, intervenção que foi, aliás, proferida por ocasião da apresentação da dita sobretaxa extraordinária⁸³, «(...) a sobretaxa proposta tem carácter extraordinário e transitório. Aplica-se exclusivamente aos rendimentos em sede de IRS auferidos pelos sujeitos passivos em 2011» e «(...) cessa a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação ao ano fiscal em curso.» (...) «*A sobretaxa extraordinária proposta pelo governo tem 3 características essenciais: é uma medida extraordinária; é uma medida universal; e é uma medida que respeita o princípio da equidade social na austeridade.*» (sublinhado nosso).

Encontramo-nos, portanto, perante um “imposto extraordinário”, observada a sua criação em tempos de crise⁸⁴ e o objectivo de satisfazer determinadas necessidades. Por definição, este tipo de imposto encontra-se ainda destinado a vigorar por tempo determinado, com limitação no tempo (e não por tempo indeterminado, tal como seria o caso da generalidade dos impostos, na qualidade de “impostos ordinários”).⁸⁵

Além disso, a sobretaxa respeita o “princípio da universalidade”, pelo que a sua incidência objectiva recai sobre todos os tipos de rendimentos englobáveis em sede IRS (ou seja, rendimentos do trabalho dependente, rendimentos empresariais e profissionais, rendimentos de capitais - que sejam aí englobados -, rendimentos prediais, incrementos patrimoniais e pensões), acrescido de alguns dos rendimentos sujeitos a taxas especiais (designadamente as mais-valias de partes sociais, bem como de outros valores mobiliários e instrumentos

82 Acerca do princípio da não retroactividade em matéria fiscal, cfr. art.º 103.º, n.º 3 da CRP, bem como art.º 12.º da LGT. De uma forma muito resumida, este princípio significa que não podem, por hipótese, agravar-se factos tributários já existentes, pois tal situação configuraria um grave atentado aos direitos dos cidadãos e às suas legítimas expectativas.

83 O documento oficial encontra-se disponível para consulta, online, em http://www.portugal.gov.pt/pt/GC19/Governo/Ministerios/ME/Intervencoes/Pages/20110714_Mf_Int_Sobretaxa_Extraordinaria.aspx.

84 Como pode ler-se no já aludido texto da Intervenção do Ministro de Estado e das Finanças na apresentação da sobretaxa extraordinária, «A economia registou uma perda de competitividade externa, crescimento da desemprego, persistentes e elevados défices na balança corrente, persistentes e elevados défices orçamentais e baixo crescimento da produtividade. Neste período, as responsabilidades líquidas sobre o exterior cresceram rapidamente e ultrapassaram os 100% do PIB (107,5% em 2010). O défice orçamental foi frequentemente superior a 7% do PIB e em 2010 situou-se em 9,1% do PIB. O rácio da dívida pública também aumentou rapidamente.» (...) «Portugal vive hoje uma grave crise no contexto da crise da dívida soberana na área do euro. As vulnerabilidades estruturais e debilidades já referidas manifestaram-se de uma forma aguda. O programa de assistência económica e financeira, acordado com a União Europeia e o FMI, baseia-se em três pilares: primeiro, consolidação orçamental visando o estabelecimento do equilíbrio das contas públicas; segundo, acções visando a manutenção da estabilidade financeira; e, terceiro, um conjunto amplo de medidas estruturais visando melhorar a competitividade e potencial de crescimento. O programa implica, assim, uma agenda de transformação profunda da economia e da sociedade portuguesa. No fim do processo Portugal terá saído da crise com uma economia competitiva e regressado ao desempenho económico que caracterizou a segunda metade do século XX. Portugal triunfará como economia aberta e competitiva na Europa e no Mundo. A magnitude da crise em que nos encontramos torna urgente a mudança e requer o esforço de todos. Portugal tem de realizar um significativo ajustamento financeiro. O cumprimento dos objectivos e das medidas previstas no programa é um instrumento para concretizar uma transformação estrutural sem precedentes na história recente. Este é o caminho para um novo ciclo de prosperidade, crescimento e criação de emprego.»

85 No mesmo documento, pode também ler-se o seguinte: «O Governo decidiu, também hoje em Conselho de Ministros, preparar a Assembleia da República a aprovação de uma medida excepcional em sede de IRS, a sobretaxa extraordinária. Esta medida é imprescindível para acelerar o esforço de consolidação orçamental e cumprir o objectivo decisivo de um défice orçamental de 5,9% para este ano. Traduz uma necessidade de prudência, dada a inexistência de margem de fracasso.»

financeiros derivados).⁸⁶ Veja-se que o n.º 1 do art.º 72.º-A do CIRS remete para o art.º 22.º (acerca da regra geral do englobamento em IRS) e para alguns dos números do art.º 72.º do mesmo diploma (que versa sobre taxas especiais a aplicar em IRS).

Já em termos de incidência subjectiva, saliente-se que o mesmo n.º 1 do art.º 72.º-A do CIRS indica claramente que esta sobretaxa extraordinária abrange apenas os sujeitos passivos fiscalmente residentes em território português⁸⁷, pelo que se exclui os contribuintes fiscalmente não residentes em território português.

Ainda de acordo com o Ministro de Estado e das Finanças, a sobretaxa respeita “a equidade social na austeridade”, através de uma justa repartição dos encargos, pelo que não se pretende onerar as famílias portuguesas com mais baixos rendimentos.⁸⁸ Assim, a sobretaxa incide apenas sobre a parte do rendimento colectável que exceda o valor anual da retribuição mínima garantida, por cada sujeito passivo, tendo ainda em conta, para efeitos de dedução, o número de dependentes por agregado familiar - veja-se a alínea a) do n.º 2 do art.º 72.º-A do CIRS.⁸⁹

Efectivamente, a sobretaxa extraordinária incide sobre o rendimento colectável em IRS que resulte do englobamento (art.º 22.º do CIRS), acrescido de rendimentos sujeitos a taxas especiais de tributação (n.ºs 3, 4, 6 e 10 do art.º 72.º do CIRS), mas apenas sobre a parte do rendimento que exceda o valor anual da retribuição mínima mensal garantida por sujeito passivo (o que corresponde a 13.580,00 euros anuais, na hipótese de um agregado familiar com dois sujeitos passivos).⁹⁰ A sobretaxa é fixada em 3,5%, equivalendo a 50% do subsídio de natal (1/14 do rendimento anualizado), arredondado para a décima inferior.⁹¹ No caso dos trabalhadores que não sejam, por lei, contemplados com subsídio de Natal, a forma de pagamento do imposto será feita de maneira diferente.

Ora, em linhas muito gerais, e tal como já fomos referenciando, a aludida sobretaxa incidirá sobre todos os rendimentos englobáveis no cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares pago pelos trabalhadores, quer estes sejam trabalhadores dependentes (categoria A), quer sejam trabalhadores independentes (categoria B).

Em termos práticos, e em primeiro lugar no que concerne aos trabalhadores dependentes, a retenção na fonte será feita no mês em que estes recebam o subsídio de Natal (tal como já foi explicitado acima). O número de dependentes (tal como já dissemos também) será considerado na obtenção do valor sujeito ao novo imposto. Quanto aos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias (como, por exemplo, os depósitos a prazo), não se encontram abrangidos. Em segundo lugar, quanto aos trabalhadores independentes, a sobretaxa será paga quando for entregue a respectiva declaração de IRS.⁹²

86 Acerca do âmbito de incidência objectiva desta sobretaxa, é também de referir que os actuais partidos da oposição (PS, PCP e BE) apresentaram propostas individuais com vista ao alargamento da incidência da sobretaxa aos rendimentos de capitais como juros e dividendos, defendendo que de tal forma a sobretaxa extraordinária seria mais equitativa em termos fiscais. No entanto, os partidos com maioria parlamentar (PSD e CDS-FP) chumbaram tais propostas da oposição e aprovaram a proposta do Governo.

87 Cf. critério da residência para efeitos fiscais, previsto no art.º 16.º do CIRS.

88 Encontram-se excluídos do pagamento da sobretaxa aproximadamente 80% dos pensionistas do regime geral da segurança social, correspondendo a cerca de 1,4 milhões de pensionistas, tal como vem descrito na página 8 do documento de suporte (disponível para consulta online no seguinte link: http://www.portugal.gov.pt/pt/GC/19/Documentos/AF/Sobretaxa_Extraordinaria.pdf), bem como aproximadamente 65% dos agregados familiares, correspondente a cerca de 3 milhões das famílias portuguesas - página 6 do referido documento de suporte.

89 Questão interessante é que se refere, no texto desta alínea, os dependentes, mas também os afilhados civis, ambos na situação de não serem titulares de rendimentos tributáveis em IRS. Remeta-se, a este propósito, para o regime jurídico do apadinhamento civil, previsto na Lei n.º 103/2009, de 11 de Setembro, que o define, no seu art.º 2.º como « (...) uma relação jurídica, tendencialmente de carácter permanente, entre uma criança ou jovem e uma pessoa singular ou uma família que exerça os poderes e deveres próprios dos pais e que com ele estabeleçam vínculos afectivos que permitam o seu bem-estar e desenvolvimento, constituída por homologação ou decisão judicial e sujeita a registo civil ».

90 A título ilustrativo, e quanto ao impacto desta medida nos trabalhadores dependentes, a página 7 do documento de suporte refere que o imposto extraordinário que estamos aqui a analisar não irá abranger cerca de 52% dos salários pagos em Portugal. De entre os sujeitos passivos que pagarão sobretaxa, cerca de 22% pagarão menos de 50 euros, cerca de 50% pagarão menos de 150 euros. Os sujeitos passivos que recebem salários mais elevados (10% do total dos sujeitos passivos) contribuirão com 60% do total da receita esperada.

91 Os sujeitos passivos que auferirem rendimentos da categoria A e de categoria H encontram-se, assim, sujeitos a retenção na fonte à taxa de 50%, que incidirá sobre a parte do subsídio de Natal que, depois de deduzidas as retenções normais de IRS e as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social, ultrapasse o valor da retribuição mínima mensal garantida (485 euros). A este propósito, remeta-se para os exemplos nas páginas 11, 12, 13 e 15 do documento de suporte. Quanto à referida retenção na fonte, esta será efectuada a título de pagamento por conta da sobretaxa devida no final, sendo deduzida à sobretaxa que vier a ser apurada com a entrega da declaração periódica de rendimentos de cada sujeito passivo. Todavia, na hipótese de esta retenção na fonte ser superior ao valor da sobretaxa extraordinária devida no final, o excedente será objecto de reembolso.

92 Na intervenção que temos vindo a analisar, pode ler-se a este propósito: « (...) no que respeita aos rendimentos de outras categorias em sede de IRS, e dado que os respectivos sujeitos passivos não auferem subsídio de natal, a sobretaxa extraordinária devida será apurada com a apresentação da declaração periódica de rendimentos relativa ao ano de 2011. A este propósito, remeto para o exemplo na página 14 do documento de suporte ».

Relembre-se que, nos termos da alínea b) do n.º 2 do art.º 72.º-A do CIRS, aos sujeitos passivos que se insiram nas categorias A e H, assiste o direito ao reembolso da diferença, sendo que (n.º 3 da mesma disposição) se aplicam, no geral, as regras sobre competência, procedimento e prazo para a liquidação, não sendo no entanto de aplicar (n.º 4) as regras quanto aos limites mínimos para cobrança ou reembolso, em virtude da operação de liquidação do imposto.

Artigo 73.º · Taxas de tributação autónoma

1 - As despesas não documentadas, efectuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, são tributadas autonomamente, à taxa de 50%.

2 - São tributados autonomamente os seguintes encargos, suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades empresariais ou profissionais, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica:

a) Os encargos dedutíveis relativos a despesas de representação e a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, à taxa de 10%;

b) Os encargos dedutíveis relativos a automóveis ligeiros de passageiros ou mistos cujos níveis homologados de emissão de CO₂ sejam inferiores a 120 g/km, no caso de serem movidos a gasolina, e inferiores a 90 g/km, no caso de serem movidos a gásóleo, desde que, em ambos os casos, tenha sido emitido certificado de conformidade, à taxa de 5%.

3 - Excluem-se do disposto no número anterior os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motocicletas, afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com as viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º.

4 - Consideram-se despesas de representação, nomeadamente, os encargos suportados com recepções, refeições, viagens, passeios e espectáculos oferecidos no país ou no estrangeiro a clientes ou a fornecedores ou ainda a quaisquer outras pessoas ou entidades.

5 - Consideram-se encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

6 - São sujeitas ao regime do n.º 1, sendo a taxa aplicável 35%, as despesas correspondentes a importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido para efeitos de IRC, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado.

7 - São ainda tributados autonomamente, à taxa de 5%, os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos da mesma natureza, que não sejam dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal no exercício a que os mesmos respeitam.

8 - Excluem-se do disposto nos n.ºs 2 e 7 os sujeitos passivos a quem seja aplicado o regime simplificado de determinação do lucro tributável previsto nos artigos 28.º e 31.º.

9 - Nas situações de contitularidade de rendimentos abrangidas pelo artigo 19.º o imposto apurado relativamente às despesas que, nos termos dos números anteriores, estão sujeitas a tributação autónoma é imputado a cada um dos contitulares na proporção das respectivas quotas.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

A presente norma foi aditada pelo artigo 2.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que reformou a tributação do rendimento e adotou medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais, tendo o n.º 2 do artigo sido alterado através da Lei n.º 64/2008, de 5 de Dezembro, que aprovou as medidas fiscais anticíclicas.

As taxas de tributação autónoma previstas no presente artigo, aplicáveis a certo tipo de despesas, assumem-se como taxas especiais, configurando um tipo de tributação distinta da tributação do rendimento e, naturalmente, uma liquidação de natureza diferente da liquidação de IRS⁹³. Na verdade, é bem sabido que a tributação autónoma poderá determinar o pagamento de IRS (ou, tratando-se de pessoa coletiva, IRC. *Vide* artigo 88.º do Código do IRC) independentemente da existência ou não de matéria coletável.

Com efeito, o Legislador assumiu como premissa, nesta sede, a necessidade de tributar as despesas que, de alguma forma, possam ser desviadas dos objetivos da atividade empresarial ou profissional, pretendendo tributar aquelas que poderão não cumprir o requisito da indispensabilidade para a realização dos proveitos ou para a manutenção da fonte produtora (*Vide* o n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC).

Analisemos o caso particular das despesas não documentadas, previsto no n.º 1 do artigo ora analisado. Deve, desde logo, sublinhar-se que a tributação autónoma - à taxa de 50% - não obsta a que aquelas despesas fiquem sujeitas a IRC ou IRS. Com efeito, tais despesas não serão dedutíveis na determinação do lucro tributável em IRC, como resulta do artigo 45.º n.º 1 alínea g) do Código do IRC; norma que igualmente se aplica ao IRS, por força do disposto no artigo 32.º do Código deste imposto.

Esta tributação radica na necessidade de prevenir e evitar que, através destas despesas, os sujeitos passivos procedam à distribuição camuflada de lucros, bem como no combate à fraude e evasão fiscais que tais despesas ocasionem⁹⁴. *Vide*, ainda, a possibilidade de agravamento daquela taxa - de 50% para 70% - nos termos do n.º 2 do artigo 88.º do Código do IRC.

Artigo 74.º · Rendimentos produzidos em anos anteriores

1 - Se forem englobados rendimentos das categorias A, F ou H que comprovadamente tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor é dividido pela soma do número de anos ou fracção a que respeitem, no máximo de seis, incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano.

2 - A faculdade prevista no número anterior não pode ser exercida relativamente aos rendimentos previstos no n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º.

93 Cf. FAUSTINO, MANUEL, A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, *Lições de Fiscalidade*, Almedina 2012, p. 203.
94 Cf. NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal*, Almedina 2000, p. 567 e seguintes.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Em primeiro lugar, uma nota para referir que o texto do art.º 74.º do CIRS, que aliás agora se comenta, tem por base as alterações que lhe foram conferidas pela Lei n.º 3-B/2010, de 28-04.⁹⁵

A disposição em apreço aplica-se face ao englobamento de rendimentos das categorias A, F ou H, ou seja, respectivamente rendimentos provenientes do trabalho dependente (art.º 2.º do CIRS), rendimentos prediais (art.º 8.º do CIRS) e, finalmente, pensões (art.º 11.º do CIRS).

Condição de aplicação do que seguidamente se estatui é que, "comprovadamente", tais categorias de rendimentos tenham sido produzidas em anos anteriores àquele em que tenham sido pagos ou colocados à disposição⁹⁶ do sujeito passivo, exigindo-se adicionalmente que se tenha feito a respectiva imputação na declaração de rendimentos.

Nos casos abrangidos pelos requisitos apresentados no parágrafo anterior, o cálculo far-se-á de acordo com a fórmula prevista no n.º 1, *in fine*, da disposição em análise.

Todavia, o n.º 2 exclui da hipótese contemplada no n.º 1 «*as importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo "Vida", contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado*» - texto da lei⁹⁷.

95 Esta alteração legislativa veio também no seguimento da Recomendação do Provedor de Justiça n.º 7/B/2008, datada de 26-06-2008 e dirigida ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, versando sobre a tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores em sede de IRS - artigos 74.º, n.ºs 1 e 2, e artigo 62.º, ambos do Código do IRS, Processo P-13/AIG (AZ) - disponível online em http://www.provedor-jus.pt/restrito/rec_ficheiros/Rec7B08.pdf.

96 Acerca do conceito de colocação à disposição, bem como algumas das suas implicações, vide TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal* (2.ª edição), Almedina, Coimbra, 2010.

97 Cl. n.º 3 da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS, na redacção actual.

CAPÍTULO IV - LIQUIDAÇÃO

Artigo 75.º · Competência para a liquidação

A liquidação do IRS compete à Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Nos termos deste artigo, a liquidação de IRS é da competência da Direcção Geral dos Impostos, querendo isto dizer que são os serviços centrais da DGCI que procedem à liquidação deste imposto.

Mas antes de avançarmos neste capítulo convém, referir que o conceito de liquidação tem uma dupla definição, isto é, pode-se falar de liquidação em sentido estrito e de liquidação em sentido lato.

Em sentido estrito, a liquidação consiste na operação aritmética de aplicação das taxas gerais do art.º 68.º ao valor do Rendimento Colectável, previamente determinado, para apuramento do que se designa por colecta. Esta não corresponde ainda ao imposto a pagar ou a receber do contribuinte, como se verá adiante, devido às denominadas deduções à colecta e benefícios fiscais de que o contribuinte pode usufruir.

Em sentido amplo (ou lato), a liquidação é sinónimo do conjunto de procedimentos indispensáveis ao apuramento do imposto devido, sendo o acto de liquidação um acto decisório final do procedimento administrativo da liquidação que, por norma, se inicia com a entrega da declaração de rendimentos.

Convém agora salientar que a liquidação pode ser corrigida. As primeiras liquidações têm, normalmente, como base a declaração entregue pelo contribuinte. Contudo, se este não a entregar e a isso for obrigado pode haver uma liquidação oficiosa, assim chamada por ter sido impulsionada pela DGCI. As liquidações correctivas podem ser liquidações adicionais, reformas ou revogações das primeiras liquidações.

Pelo que foi dito se depreende que é no sentido amplo do termo a que se dedica este capítulo do CIRIS.

Artigo 76.º · Procedimentos e formas de liquidação

1 - A liquidação do IRS processa-se nos termos seguintes:

- a) Tendo sido apresentada a declaração até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação tem por objecto o rendimento colectável determinado com base nos elementos declarados, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 65.º;
- b) Não tendo sido apresentada declaração, a liquidação tem por base os elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha;
- c) Sendo superior ao que resulta dos elementos a que se refere a alínea anterior, considera-se a totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento no ano mais próximo que se encontre determinado, quando não tenha sido declarada a respectiva cessação de actividade.

2 - Na situação referida na alínea b) do número anterior, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31.º.

3 - Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efectuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º.

4 - Em todos os casos previstos no n.º 1, a liquidação pode ser corrigida, se for caso disso, dentro dos prazos e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.

Anotações

Por Carla Ribeiro

É no art.º 76.º que encontramos a fundamentação para poder dizer que o principal critério para a liquidação do IRS é a declaração entregue pelo contribuinte. Os valores inscritos na mesma gozam de presunção de verdade, não obstante, a DGCI poder proceder à alteração dos elementos declarados sempre que devam ser efectuadas correcções de erros evidenciados nas declarações ou derivadas da divergência na qualificação de actos, factos ou documentos que estiveram na base da liquidação. Apenas quando não tiver sido apresentada declaração pelo contribuinte é que, supletivamente a liquidação tem por base os elementos de que a DGCI disponha.

Quer as primeiras liquidações, quer as correctivas, podem ser revistas dentro do prazo de caducidade, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas.

Nestes termos, a liquidação proceder-se-á de duas formas distintas, consoante tenha ou não sido apresentada declaração:

1 - se tiver sido apresentada a declaração modelo 3 até trinta dias após o termo do prazo legal de entrega, a liquidação basear-se-á no rendimento colectável apurado com base nos elementos declarados, podendo os mesmos vir a ser alterados pela DGCI, de acordo com o estipulado no n.º 4 do art.º 65.º;

2 - se não tiver sido apresentada declaração, convém distinguir duas situações:

i) se se tratarem de rendimentos das categorias A, E, F, G e H, a partir de 2007, com a redacção dada ao presente artigo pela Lei 53-A/2006, de 20 de Dezembro (OE 2007), os titulares dos rendimentos são notificados por carta registada para cumprir a obrigação em falta, no prazo de 30 dias, findo o qual e sem que tenha sido apresentada a declaração, a liquidação far-se-á sem atender aos valores que constem em declarações que entretanto possam vir a ser apresentadas, e será efectuada sem ter em atenção o disposto no art.º 70.º - mínimo de existência - nem feitas quaisquer deduções à colecta para além das previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 79.º - as chamadas deduções pessoalizantes - e no n.º 3 do art.º 97.º, relativo às retenções na fonte e aos pagamentos por conta.

Se for o caso, haverá a liquidação de juros compensatórios nos termos do art.º 91.º.

ii) se se tratarem de rendimentos da categoria B, cujos titulares não tenham declarado a cessação de actividade, e que, após terem sido notificados por carta registada para cumprir a obrigação declarativa em falta, nos trinta dias, não o tenham feito, a liquidação efectuar-se-á com base nos elementos de que os serviços centrais da DGCI disponha ou com base na totalidade do rendimento líquido da categoria B obtido pelo titular do rendimento, no ano mais próximo que se encontre determinado, se superior ao anterior. A este rendimento aplicar-se-ão as regras de determinação do regime simplificado, com a aplicação do coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do art.º 31.º, sem atender aos valores que constem de declaração que entretanto tiver sido apresentada, havendo lugar à liquidação de juros compensatórios, se for caso disso, de acordo com o estabelecido na alínea b) do n.º 1 do art.º 76.º, conjugado com o n.º 2 do art.º 97.º.

Relativamente a este artigo, convém ainda referir que as regras constantes dos n.ºs 2 e 3 deste art.º são de aplicação sucessiva, só se aplicando o disposto no n.º 3 no caso de impossibilidade de aplicação do n.º 2.

Para finalizar o comentário a este artigo, chama-se a atenção para a informação vinculativa, relativa ao processo 440/07, com despacho concordante do Director - Geral dos Impostos, de 2008-02-15, cujo conteúdo se passa a descrever:

"1. As disposições contidas nos artigos 65.º e 76.º do Código do IRS, na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, apenas deverão ser aplicadas quando o facto previsto - falta de entrega da declaração de rendimentos Modelo 3 - tenha ocorrido após a sua entrada em vigor, ou seja, 1 de Janeiro de 2007. Neste caso, devem ser seguidos os seguintes procedimentos:

1 - Nos termos do n.º 3 do artigo 76.º do Código do IRS, quando não seja apresentada a declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual é efectuada a liquidação.

2 - Esta liquidação terá por base os elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º, sem se atender ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efectuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º do Código do IRS.

3 - No que respeita à participação do contribuinte, nos termos do artigo 60.º da LGT, refere a alínea b) do n.º 2 deste artigo que é dispensada a sua audição no caso de a liquidação se efectuar officiosamente, com base em valores objectivos previstos na lei, desde que tenha sido notificado para apresentação da declaração em falta, sem que o tenha feito.

II. Quando for detectada a falta de entrega de declarações de rendimentos cujo facto gerador do imposto tenha ocorrido até 31 de Dezembro de 2006, os procedimentos conducentes à fixação dos rendimentos devem reger-se pelas disposições então em vigor."

Ver: despacho concordante do Director - Geral dos Impostos, de 15-02-2008 - Processo 440/07 - procedimentos a adoptar quando não seja entregue a declaração de rendimentos Modelo - 3 de IRS.

Artigo 77.º - Prazo para liquidação

A liquidação do IRS deve ser efectuada no ano imediato àquele a que os rendimentos respeitam, nos seguintes prazos:

- a) Até 31 de Julho, com base na declaração apresentada nos prazos referidos no n.º 1 do artigo 60.º;
- b) *Revogada*
- c) Até 30 de Novembro, no caso previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Estipula este artigo que a liquidação de IRS deve ser efectuada no ano civil seguinte àquele a que os rendimentos dizem respeito.

Estes prazos têm sofrido alterações e actualmente regem-se pela redacção da Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, em vigor a 01/01/2012.

Assim, nos termos deste artigo, os prazos para efectuar as liquidações são os seguintes:

- Até 31 de Julho do ano seguinte àquele a que os rendimentos dizem respeito, se tiverem por base a declaração modelo 3, apresentada nos prazos referidos no n.º 1 do art.º 60.º;
 - Até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que os rendimentos dizem respeito no caso em que o contribuinte não apresente a declaração dentro do prazo previsto, conforme a alínea b) do n.º 1 do art.º 76.º.
- De salientar que com a Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, foi revogada a alínea b) deste artigo.

Artigo 78.º - Deduções à colecta

1 - À colecta são efectuadas, nos termos dos artigos subsequentes, as seguintes deduções relativas:

- a) Aos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
- b) Às despesas de saúde;
- c) Às despesas de educação e formação;
- d) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
- e) Aos encargos com lares;
- f) Aos encargos com imóveis;
- g) Aos encargos com prémios de seguros de vida previstos no artigo 87.º;
- h) Às pessoas com deficiência;
- i) À dupla tributação internacional;
- j) Aos benefícios fiscais.

2 - São ainda deduzidos à colecta os pagamentos por conta do imposto e as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza, respeitantes ao mesmo período de tributação, bem como as retenções efectuadas ao abrigo do artigo 11.º da Directiva n.º 2003/48/CE, de 3 de Junho.

3 - As deduções referidas neste artigo são efectuadas pela ordem nele indicada e apenas as previstas no número anterior, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença.

4 - Em caso algum, as deduções previstas no n.º 1, sujeitas aos limites constantes da tabela prevista no n.º 7, podem deixar aos sujeitos passivos rendimento líquido de imposto menor do que aquele que lhe ficaria se o seu rendimento colectável correspondesse ao limite superior do escalão imediatamente inferior.

5 - As deduções previstas no n.º 1 aplicam-se apenas aos sujeitos passivos residentes em território português.

6 - As deduções referidas nas alíneas a) a h) bem como na alínea j) do n.º 1 só podem ser realizadas:

- a) Mediante a identificação fiscal dos dependentes, ascendentes, colaterais ou beneficiários a que se reportem, feita na declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º;
- b) Mediante a identificação, em factura emitida nos termos legais, do sujeito passivo ou do membro do agregado a que se reportem, nos casos em que envolvam despesa.

7 - A soma das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º, 83.º, 83.º-A, 84.º e 85.º não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela:

Escalão de rendimento colectável (euros)	Limite (euros)
Até 4 898	Sem limite
De mais de 4 898 até 7 410	Sem limite
De mais de 7 410 até 18 375	1 250
De mais de 18 375 até 42 259	1 200
De mais de 42 259 até 61 244	1 150
De mais de 61 244 até 66 045	1 100
De mais de 66 045 até 153 300	0
Superior a 153 300	0

8 - Os limites previstos para o 3.º, 4.º, 5.º e 6.º escalões de rendimentos na tabela constante do número anterior são majorados em 10% por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS.

9 - Nos casos em que, por divórcio, separação judicial de pessoas e bens, declaração de nulidade ou anulação do casamento, as responsabilidades parentais relativas aos filhos são exercidas em comum por ambos os progenitores, as deduções à colecta são efectuadas nos seguintes termos:

- a) 50% dos montantes fixados na alínea d) do n.º 1 e no n.º 3 do artigo 79.º e nos n.ºs 1, 2 e 6 do artigo 87.º, relativamente a cada dependente;
- b) 50% do limite previsto no n.º 4 do artigo 87.º, respectivamente, por cada dependente;
- c) 50% dos restantes limites quantitativos estabelecidos para as deduções previstas nas alíneas b), c), e) e j) do n.º 1 deste artigo e no n.º 2 do artigo 74.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, salvo se no mesmo agregado existirem outros dependentes que não estejam nestas condições.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Para se determinar o quantitativo do imposto devido tem de se aplicar ao rendimento colectável determinado, a(s) taxa(s) correspondente(s) e ainda atendendo às deduções à colecta legalmente previstas.

De salientar que são as deduções à colecta e os abatimentos que conferem ao IRS o objectivo constitucional de uma tributação pessoal e progressiva. As deduções à coleta são pois subtracções à coleta de IRS visando com que o imposto pago por cada contribuinte tenha em atenção a sua situação familiar.

Da análise do n.º 3 deste artigo resulta que as deduções à coleta são efectuadas pela ordem indicada e apenas as previstas no n.º 2, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença. De salientar que as normas relativas a este artigo introduzidas pela Lei 64/2008 de 5 de Dezembro produzem efeitos desde 01-01-2008.

Para serem fiscalmente aceites as deduções à coleta têm que ser documentalmente comprovadas e, caso sejam efectuadas no estrangeiro, devem ser comprovadas com documentos autênticos ou particulares passados em conformidade com a lei dos países em que foram realizadas.

Com a Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro foram alterados alguns pontos deste artigo.

A começar pelo n.º 4 que impõe um limite para o rendimento líquido de imposto.

É actualizada a tabela constante do n.º 7 e são aditados os números 8 e 9 ao artigo ora analisado.

Da análise do n.º 8, para além de se realçar a majoração em 10% dos limites previstos nos 3.º, 4.º, 5.º e 6.º escalões da tabela constante no n.º 7, salienta-se o facto de a mesma aproveitar a cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS.

Importantes alterações decorrem da introdução do n.º 9 do artigo ora analisado. É agora admitida a dedução à coleta nos termos definidos nas alíneas a), b) e c) do referido n.º 9, nos casos de divórcio, separação judicial de pessoas e bens, declaração de nulidade ou anulação do casamento. As deduções podem ser repartidas por ambos os progenitores, o que não acontecia até agora.

Ver:

art.º 13.º - conceito de dependente; art.º 16.º - residentes; art.º 25.º - deduções ao rendimento; art.º 95.º - limites mínimos; art.º 128.º - obrigação de comprovar os elementos das declarações; OFC n.º 31051/98, de 28.5 - crédito de imposto por dupla tributação internacional; Circular 12/2002, de 19.04 - tratamento fiscal dos donativos; Circular 2/2004, de 20/01 - tratamento fiscal dos donativos.

Artigo 79.º - Deduções dos sujeitos passivos, descendentes e ascendentes

1 - À colecta devida por sujeitos passivos residentes em território português e até ao seu montante são deduzidos:

a) 55% do valor do IAS, por cada sujeito passivo;

b) *Revogada*

c) 80% do valor do IAS, por sujeito passivo, nas famílias monoparentais;

d) 40% do valor do IAS, por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo deste imposto;

e) 55% do valor do IAS, por ascendente que viva efectivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo e não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral.

2 - *Revogado*

3 - A dedução da alínea d) do n.º 1 é elevada para o dobro, no caso de dependentes que não ultrapassem 3 anos de idade até 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

4 - A dedução da alínea e) do n.º 1 é de 85% do valor do IAS no caso de existir apenas um ascendente, nas condições nela previstas.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Valores em Euros

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
N.º 1, al. a)	219,36	224,82	231,54	221,65	234,30	247,50	261,25	261,25
N.º 1, al. b)	182,80	187,35	192,95	-	-	-	-	-
N.º 1, al. c)	292,48	299,76	308,72	322,40	340,80	360,00	380,00	380,00
N.º 1, al. d)	146,24	149,88	154,36	161,20	170,40	180,00	190,00	190,00
N.º 1, al. e)	201,08	206,09	212,25	221,65	234,30	247,50	261,25	261,25
N.º 1, al. e) *	211,50	216,79	223,24	230,16	236,47	243,32	247,50	247,50
N.º 3	-	316,00	323,00	342,55	340,80	360,00	380,00	380,00
N.º 4	-	-	-	-	362,10	382,50	403,75	403,75

* Pensão Mínima do Regime Geral

O valor do indexante dos apoios sociais (IAS) para 2011 está fixado em € 419,22 [al a) do art.º 67.º do OE 2011 e Portaria n.º 1458/2009, de 31/12].

Regime transitório (art.º 98.º do OE 2011)

Até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), mantém-se aplicável este último valor para efeito das indexações previstas nos artigos 12.º, 17.º-A, 25.º, 79.º, 83.º, 84.º e 87.º do Código do IRS.

Assim, o valor a considerar em 2011 é o de € 475,00 (RMM).

De salientar que até ao ano de 2006, inclusive, eram elevados, nos termos do n.º 2 do art.º 79.º, os limites previstos para a dedução relativa aos sujeitos passivos ou aos dependentes deficientes, com grau de incapacidade devidamente comprovado, igual ou superior a 60%.

De acordo com a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, foi revogada esta majoração da dedução. A situação passou a estar prevista no art.º 87.º, sendo autonomizada em artigo próprio, conferindo uma discriminação positiva dos deficientes imposta pela Constituição da República Portuguesa. De referir, ainda, que o próprio conceito de deficiente foi alterado no sentido de respeitar a pessoas que apresentem um grau de incapacidade permanente igual ou superior a 60%, comprovado através de atestado médico de incapacidade multiuso, emitido nos termos de legislação aplicável.

No que concerne a este assunto, de referir ainda que a partir de 2007, inclusive, passou a existir uma discriminação positiva para os deficientes com grau de deficiência igual ou superior a 90%, havendo ainda a distinção se se tratam de deficientes das Forças Armadas ou não. Nesse ano a dedução poderia atingir 5 ou a 4 Retribuições Mínimas Mensais, mas com a redacção, mas com a redacção agora em vigor.

Com a redacção actualmente em vigor do n.º 1 do art.º 87.º (Lei 64-A/2008, de 31/12 - OE 2009), esse limite passou a ser de 4 Retribuições Mínimas Mensais, por cada sujeito passivo ou dependente com deficiência, e de 1,5 vezes a Retribuições mínimas mensais por cada ascendente com deficiência que esteja nas condições da alínea e) do n.º 1 do art.º 79.º.

No que concerne à dedução por cada dependente, convém salientar que de acordo com o Ofício - Circulado n.º 20001 de 29/01/99 da DSIRS, a mesma aplica-se logo no ano do nascimento, independentemente da data, e perde-se o direito à dedução no ano em que se atinge a maioridade (18 anos), ou naquele em que se deixam de verificar os pressupostos para tal, o que acontece no ano em que se completa os 26 anos de idade.

Ver:

art.º 25.º, n.º 6 - deduções ao rendimento - deficientes.

Artigo 80.º · Crédito de imposto por dupla tributação económica

Revogado

Artigo 81.º · Eliminação da dupla tributação internacional

1 - Os titulares de rendimentos das diferentes categorias obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível até à concorrência da parte da colecta proporcional a esses rendimentos líquidos, considerados nos termos da alínea b) do n.º 6 do artigo 22.º, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- a) Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- b) Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

2 - Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar nos termos do número anterior não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

3 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria A, aplica-se o método da isenção, desde que, alternativamente:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

4 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria B, auferidos em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial, ou ainda da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, bem como das categorias E, F e G, aplica-se o método da isenção desde que, alternativamente:

- a) Possam ser tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

5 - Aos residentes não habituais em território português que obtenham, no estrangeiro, rendimentos da categoria H, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º, aplica-se o método da isenção, desde que, alternativamente:

- a) Sejam tributados no outro Estado contratante, em conformidade com convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com esse Estado;
- b) Pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

6 - Os rendimentos isentos nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5 são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos, com excepção dos previstos nos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 72.º.

7 - Os titulares dos rendimentos isentos nos termos dos n.ºs 3, 4 e 5 podem optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com excepção dos previstos nos n.ºs 3, 4, 5 e 6 do artigo 72.º.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Ver:

art.º 22.º, n.º 2, alínea b) - regras de englobamento no caso de contitularidade; OFCD n.º 20022/2000, de 19/05 - dupla tributação internacional - dedução do imposto e dos encargos suportados no estrangeiro; OFCD n.º 20071/2002, de 26/06 - convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal; OFCD n.º 20106/2005, de 13/5 - crédito de imposto por dupla tributação internacional; Portaria n.º 12/2010, de 07/01 - tabela de actividades de elevado valor acrescentado; Circular 2/2010, de 06/05 - regime dos residentes não habituais.

Por Marta Ramos Mendes

O presente artigo trata de uma dedução à colecta de natureza meramente económica, elencada na alínea i) do artigo 78.º do Código do IRS, decorrente da dupla tributação internacional.

Ocorre dupla tributação internacional quando o mesmo facto tributário (plurilocalizado) é objecto de previsão de normas tributárias de diferentes jurisdições, dando origem à constituição de obrigação de imposto em territórios distintos.

A dedução à colecta, que tem em vista eliminar ou atenuar o efeito do concurso de pretensões em que consiste a dupla tributação, pode ser efectuada por duas vias: (i) por via de medida unilateral interna (n.º 1 do artigo 81.º) ou (ii) por via da existência de uma convenção para eliminar a dupla tributação (n.º 2 do artigo 81.º).

Relativamente à primeira via, não existindo convenção para eliminar a dupla tributação internacional, o n.º 1 do artigo 81.º consagra o método da imputação ou método do crédito de imposto na modalidade de imputação ordinária. O legislador português permite assim a dedução, até à concorrência da parte da colecta de IRS proporcional aos rendimentos líquidos obtidos fora do território português, da menor das seguintes importâncias: (a) imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro ou (b) fracção da colecta de IRS, calculada antes da dedução correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados.

No que concerne à segunda via, a dedução será efectuada nos termos das normas convencionais, não podendo ultrapassar o montante de imposto pago no estrangeiro.

Os números 3 a 7 referem-se ao regime fiscal do residente não habitual, introduzido pelo Decreto-lei n.º 249/2009, de 23 de Setembro. O âmbito de aplicação subjectivo do mencionado regime encontra-se previsto no n.º 6 e seguintes do artigo 16.º do Código do IRS, sendo que a taxa aplicável aos respectivos beneficiários se encontra prevista no artigo 72.º do mesmo diploma. Os números 3, 4 e 5 do presente artigo prevêm a aplicação do método da isenção com progressividade aos rendimentos das categorias A, E, F e G, e H respectivamente, auferidos no estrangeiro pelos residentes não habituais em Portugal.

Segundo o método de isenção com progressividade, os rendimentos obtidos no estrangeiro não serão objecto de tributação, desde que preenchidos alguns requisitos, embora sejam englobados (conjuntamente com os rendimentos de fonte interna dos seus titulares) para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento global (cfr. n.º 6 do artigo 81.º). Acompanhamos Alberto Xavier (in Direito Tributário Internacional) quando explicita que a reserva de progressividade visa evitar que a exoneração de rendimentos de fonte estrangeira limite a progressividade de imposto, colocando em situação de desigualdade, menos favorável, os contribuintes cuja única fonte de rendimento seja doméstica.

Por seu turno, o n.º 7 do artigo 81.º prevê a opção pela aplicação do método do crédito de imposto (de acordo com o n.º 1), sendo nesse caso obrigatoriamente englobados os rendimentos para efeitos da respectiva tributação.

Doutrina

NASCIMENTO, Rui / GRAÇA, Tiago / RAMOS, Marcos, "O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o *headhunting* fiscal na captação de investimento", in *Obra Comemorativa dos 10 anos do CIJE*, 2010

MORAIS, Rui Duarte, "Dupla tributação internacional em IRS - Notas de uma leitura em jurisprudência", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1 Ano I, Abril 2008

PEREIRA, Paulo Rosado, "A dupla tributação jurídica internacional e o papel das convenções para evitar a dupla tributação", in *Revista Fiscalidade* n.º 29, Janeiro -Março 2007

ROCHA, Miguel Leónidas / ALMEIDA, Ricardo Jorge, "O mecanismo de eliminação da dupla tributação internacional - particularidades", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 3, Ano II, Outubro 2009

XAVIER, Alberto "Direito Tributário Internacional", 2.ª Edição Actualizada, Almedina, 2009

Doutrina Administrativa

Ofício-Circulado n.º 20137, de 13 de Março de 2009

Assunto: Dupla Tributação Internacional.

Sumário: Convenções para evitar a dupla tributação internacional em vigor, celebradas pelo Estado Português.

Ofício-Circulado n.º 20030, de 8 de Dezembro de 2000

Assunto: Crédito de Imposto. Documento comprovativo do montante de imposto suportado no estrangeiro.

Sumário: Os documentos para efeitos de crédito de imposto por dupla tributação internacional, têm de ser documentos originariamente emitidos pelas autoridades fiscais do Estado onde o imposto foi pago, ou então fotocópias autenticadas por essas mesmas autoridades fiscais, as quais valerão como se de originais se tratasse.

Ofício-Circulado n.º 20032, de 31 de Janeiro de 2001

Assunto: Dupla Tributação Internacional. Trabalho dependente. Convenção Portugal - Alemanha.

Sumário: Interpretação dada ao artigo 15.º da Convenção entre a República Portuguesa e Alemanha para evitar a dupla tributação.

Ofício-Circulado n.º 31051, de 28 de Maio de 1998

Assunto: Crédito de imposto por dupla tributação internacional. Dedução à colecta. Supremacia das Convenções de dupla tributação.

Sumário: I. Os artigos 73.º do Código do IRC e 80.º, n.º 4 do Código do IRS prevêem o crédito de imposto por dupla tributação internacional, nos casos e com os limites neles referidos, independentemente da existência de Convenções sobre dupla tributação. II. Portugal celebrou Convenções para Evitar a Dupla Tributação (CDT) com vários Estados, contendo os respectivos textos regras próprias de eliminação/atenuação da dupla tributação. III. Estes diplomas de direito internacional, porque devidamente ratificados e publicados, sobrepoem-se à legislação ordinária interna (vg. Códigos do IRS e IRC), em obediência ao disposto no n.º 2 do artigo 8.º da Constituição da República Portuguesa.

Sobre o regime dos residentes não habituais:

Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio de 2010

Assunto: Regime fiscal do residente não habitual

Sumário: Instruções acerca da aplicação do regime, no que se refere, nomeadamente, à inscrição no registo de contribuintes, taxas de retenção na fonte e tributação especial.

Ofício-Circulado n.º 90015, de 8 de Junho de 2010

Assunto: Sistema de gestão de registo de contribuinte (SGRC)

Sumário: Entrada em vigor no sistema de gestão de registo de contribuintes (SGRC) da opção pelo regime fiscal do "residente não habitual".

Jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de Julho de 2006 (Processo n.º 126/06)

Assunto: A dupla tributação internacional e a duplicação de colecta. Conceitos. Dedução.

Sumário: I. Ocorre a duplicação de colecta quando, estando paga por inteiro um tributo se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro, de igual natureza referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo, o que significa que esta figura só tem lugar quando se dê a reunião cumulativa dos seguintes requisitos: a) o facto tributário ser o mesmo, b) ser idêntica a natureza do imposto já pago e o que, de novo, se exige, c) referirem-se ambos os impostos ao mesmo período temporal. II. Diferente da duplicação da colecta é a figura da dupla tributação pois que nesta, ao contrário daquela, são várias as normas de incidência que se aplicam ao mesmo facto tributário e, porque assim, esta, em abstracto, não só não é ilegal como pode ser desejada pelo legislador. III. Pago na Alemanha imposto sobre os rendimentos do trabalho aí auferidos por residente em Portugal deve esse tributo ser deduzido no IRS liquidado em Portugal.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 20 de Abril de 2005 (Processo n.º 1254/04)

Assunto: Eliminação da dupla tributação internacional. Dedução.

Sumário: Pago na Alemanha imposto por rendimentos de trabalho aí auferidos, por residente em Portugal, pode o mesmo imposto ser deduzido no IRS, face ao disposto no artigo 24.º, 1 da "Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a dupla tributação em matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital". Se o sujeito passivo do imposto estiver impossibilitado de apresentar documento, emitido pela AT alemã, comprovativo desse pagamento, é bastante para a dedução a apresentação de declaração da entidade patronal, onde constam as retenções efectuadas, bem como das guias de pagamento.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo - Norte, de 28 de Abril de 2005 (Processo n.º 190/02)

Assunto: CDT Portugal - Suíça. Dupla tributação.

Sumário: Para prova do pagamento do imposto na Suíça por rendimentos de trabalho aí auferidos, para efeitos de aplicação da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Suíça, é suficiente a declaração certificada pela autoridade tributária Suíça que atesta o montante de rendimentos aí auferidos e o montante de imposto aí pago por retenção na fonte. À Administração Fiscal Portuguesa compete, no caso de lhe subsistirem dúvidas quanto à coincidência entre o valor retido na fonte e o imposto liquidado, proceder à troca de informações com as autoridades fiscais suíças, por forma a evitar a dupla tributação, de harmonia com o disposto no art. 26.º da citada Convenção.

Artigo 82.º - Despesas de saúde

1 - São dedutíveis à colecta 10%, das seguintes importâncias, com o limite de duas vezes o valor do IAS:

- a) Aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do sujeito passivo e do seu agregado familiar, que sejam isentas de IVA, ainda que haja renúncia à isenção, ou sujeitas à taxa reduzida de 6%;
- b) Aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde dos afilhados civis, ascendentes e colaterais até ao 3.º grau do sujeito passivo, que sejam isentas de IVA, ainda que haja renúncia à isenção, ou sujeitas à taxa reduzida de 6%, desde que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal e com aquele vivam em economia comum;
- c) Os juros de dívidas contraídas para o pagamento das despesas mencionadas nas alíneas anteriores;
- d) Aquisição de outros bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do sujeito passivo, do seu agregado familiar, dos seus ascendentes e colaterais até ao 3.º grau, desde que devidamente justificados através de receita médica, com o limite de € 65 ou de 2,5% das importâncias referidas nas alíneas a), b) e c) se superior.

2 - Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30% do valor do IAS, por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de saúde.

3 - As despesas de saúde parcialmente comparticipadas por qualquer entidade pública ou privada são dedutíveis, na parte efectivamente suportada pelo beneficiário, no ano em que for efectuado o reembolso da parte comparticipada.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Este artigo sofreu profundas alterações. As despesas de saúde eram as únicas deduções à coleta que tinham como limite uma percentagem do montante dispendido e não um limite fixado em euros. Contudo, com a alteração da Lei 64-B/2011 de 30/12 verificou-se uma alteração significativa nesse domínio já que para além do limite percentual (que desceu de 30% para 10% das importâncias despendidas), fixou-se, também, um limite em euros para a dedução destas despesas, que se estabeleceu em duas vezes o valor do IAS para as despesas previstas nas alíneas a), b), c) e d) do n.º 1 do artigo ora analisado.

Por outro lado, o n.º 2 estabelece uma dedução mais favorável no caso de agregados com três ou mais dependentes a seu cargo no caso de existirem, relativamente a todos eles, despesas de saúde.

Sobre este assunto, a doutrina administrativa é muita, pelo que se deve ter em atenção:

Circular n.º 24/90; Circular n.º 26, de 30/12/91; Circular n.º 7, de 26/05/1992; Circular n.º 18/92, de 19/10; Circular n.º 3, de 23/02/1999; Circular n.º 14/2001, de 28/09; Circular n.º 17/2009, de 17/06; circular n.º 24/2009, de 18/11; Ofício-circulado n.º 20055, de 08/11/2011 - DSIRS; Ofício - circulado n.º 24/90, de 18/06; Ofício-circulado n.º 2/97, de 20/02 da DSIRS, Ofício n.º 25/98, de 05/01.

Artigo 83.º - Despesas de educação e formação

1 - São dedutíveis à colecta 30% das despesas de educação e de formação profissional do sujeito passivo, dos seus dependentes e dos afilhados civis, com o limite de 160% do valor do IAS, independentemente do estado civil do sujeito passivo.

2 - Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30% do valor do IAS, por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de educação ou formação.

3 - Para os efeitos previstos neste artigo, consideram-se despesas de educação, designadamente, os encargos com creches, lactários, jardins-de-infância, formação artística, educação física, educação informática e explicações respeitantes a qualquer grau de ensino, desde que devidamente comprovados.

4 - Para os efeitos previstos nos números anteriores, as despesas de educação e formação suportadas só são dedutíveis, desde que prestadas, respectivamente, 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.

5 - Não são dedutíveis as despesas de educação até ao montante do reembolso efectuado no ano em causa no âmbito de um Plano Poupança-Educação, nos termos previstos na legislação aplicável.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Relativamente às despesas de educação convém salientar que as mesmas compreendem as despesas suportadas com qualquer grau de ensino, desde o ensino obrigatório aos doutoramentos, desde que devidamente comprovados. Tal significa que esta dedução integra as despesas derivadas da frequência de estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação, sejam eles públicos ou privados. Relativamente aos estabelecimentos de ensino privado, os mesmos devem ser certificados e reconhecidos pelos ministérios que sejam competentes de encontro com o estipulado no n.º 4 do artigo ora analisado.

A título meramente exemplificativo, refere-se que as despesas de educação englobam as despesas com a aquisição de livros escolares obrigatórios, pagamento de propinas de matrícula e outras, sendo objecto de inúmeras instruções administrativas, de que se destacam:

- Circular n.º 22/94, de 19/10;
- Circular 2/99, de 19/02;
- Ofício - circulado n.º 8.039/98;
- Ofício - circulado n.º 20.058, de 02/02.

Aconselha-se, ainda, para consulta dos estabelecimentos de ensino previstos no código, o site: www.giase.min-edu.pt/estab/estabelecimentos.htm

Valores em Euros

	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
1-	584,96	599,52	617,44	644,80	681,60	720,00	760,00	760,00	760,00
2-	+109,68	+112,41	+115,77	+120,90	+127,80	+135,00	+142,50	+142,50	+142,50

Artigo 83.º-A · Importâncias respeitantes a pensões de alimentos

1- À colecta devida pelos sujeitos passivos são deduzidas 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à colecta ao abrigo do artigo 78.º, com o limite mensal de um IAS, por beneficiário.

2 - A dedução de encargos com pensões de alimentos atribuídas a favor de filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como àqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela, depende da verificação dos requisitos estabelecidos na alínea b) do n.º 4 do artigo 13.º.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Este artigo foi aditado pela Lei n.º 64-A/2008, de 31.12, e antes de constituir uma dedução à colecta constituía um abatimento, previsto no artigo 56.º do CIRIS.

Assim sendo, importa agora referir que os abatimentos ao rendimento líquido total consistiam num conjunto de despesas que podiam ser deduzidas ao rendimento líquido obtido pelo contribuinte.

Importa, agora, referir que até 1998 as deduções à colecta integravam, apenas as respeitantes à dedução personalizante e as deduções que visavam eliminar ou atenuar a dupla tributação os efeitos económicos de tributações diferenciadas (referimo-nos à contribuição autárquica e ao IRC relativo a lucros distribuídos) e, ainda, a deduções de natureza técnica por corresponderem a imposto retido na fonte ou a pagamentos por conta.

Contudo, com a Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (OE para 1999), os abatimentos que se encontravam previstos no então art.º 55.º do CIRS, passaram a constituir deduções à colecta.

A partir de 1999, apenas as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado ficaram a ter a natureza de abatimentos ao rendimento colectável.

Artigo 84.º · Encargos com lares

São dedutíveis à colecta 25% dos encargos com apoio domiciliário, lares e instituições de apoio à terceira idade relativos aos sujeitos passivos, bem como dos encargos com lares e residências autónomas para pessoas com deficiência, seus dependentes, ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal, com o limite de 85% do valor do IAS.

Anotações

Por Carla Ribeiro

Relativamente a estas despesas, convém referir que as mesmas terão de ser comprovadas com factura - recibo ou documento equivalente emitido pelo lar.

No caso de internamento prescrito pelo médico, a despesa constitui uma despesa de saúde e não um encargo com lar, seguindo as regras do art.º 82.º.

Valores em Euros						
Ano	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Limite	342,55	362,10	382,50	403,75	403,75	403,75

Artigo 85.º · Encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis ou que consumam gás natural

1- São dedutíveis à colecta 15% dos encargos a seguir mencionados relacionados com imóveis situados em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou no espaço económico europeu desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações:

a) Juros de dívidas, por contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011, contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, até ao limite de € 591;

b) Prestações devidas em resultado de contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovadas, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas, até ao limite de € 591;

c) Importâncias pagas a título de rendas por contrato de locação financeira celebrado até 31 de Dezembro de 2011 relativo a imóveis para habitação própria e permanente efectuadas ao abrigo deste regime, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de € 591;

d) Importâncias, líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fracção autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados a coberto do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, ou do Novo Regime de Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, até ao limite de € 591.

2 - *Revogado*

3 - As deduções referidas no n.º 1 não são cumulativas.

4 - O disposto na alínea a) do n.º 1 não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis.

5 - O disposto nas alíneas c) e d) do n.º 1 não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis.

6 - Revogado

7 - Os limites estabelecidos no n.º 1 são elevados, tendo em conta os escalões previstos no n.º 1 do artigo 68.º, nos seguintes termos:

- a) Em 50% para os sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 2.º escalão;
- b) Em 20% para os sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 3.º escalão;
- c) Em 10% para os sujeitos passivos com rendimento colectável até ao limite do 4.º escalão.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

Disposições transitórias

Nos termos do artigo 111.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, o limite para a dedução dos encargos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 85.º do Código do IRS é considerado, para efeitos deste imposto, apenas em 75%, 50% e 25% do seu valor, respetivamente nos anos de 2013, 2014 e 2015, cessando estes encargos de ser dedutíveis a partir de 2016.

De acordo com o artigo 103.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, o limite para a dedução dos encargos previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 85.º do Código do IRS é considerado, para efeitos deste imposto, apenas em 85%, 70%, 55%, 40% e 25% do seu valor, respetivamente nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, deixando estes encargos de ser dedutíveis a partir de 2018.

Os encargos com imóveis configuram, de acordo com a alínea f) do n.º 1 do artigo 78.º, uma dedução à coleta de IRS. As deduções à coleta permitem pessoalizar e subjetivar o imposto, materializando, assim, o princípio da igualdade tributária. Como se sabe, a igualdade tributária é um conceito relacional que atende ao sacrifício patrimonial resultante do imposto e à respetiva capacidade contributiva⁹⁸, entendendo-se esta como pressuposto e medida dos impostos em geral, i.e., como a idoneidade económica para suportar o ónus do tributo, exigindo que o tipo legal de imposto contenha referência só a elementos económico-financeiros⁹⁹ (cf. n.º 1 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa e artigo 4.º da Lei Geral Tributária).

Nos termos do artigo ora anotado são dedutíveis à coleta, não cumulativamente, 15% do montante correspondente aos encargos com imóveis situados em território português, na UE ou no EEE desde que, no que tange ao último caso, exista intercâmbio de informações, e se a entidade credora não se situe em território, país ou região com um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças ou, sendo o caso, não tenha em Portugal estabelecimento estável a que os rendimentos se possam imputar.

Considerar-se-ão, para o presente efeito¹⁰⁰, juros de dívidas, por contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011, contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, com o

98 Cf. BRÁS CARLOS, AMÉRICO FERNANDO, *Impostos - Teoria Geral*, Almedina 2008, p. 133.

99 LEITE DE CAMPOS, DIOGO, "As Garantias Formais dos Contribuintes", *Lições de Fiscalidade*, Almedina, 2012, p. 93.

100 Cf. FAUSTINO, MANUEL, *A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares*, *Lições de Fiscalidade*, Almedina 2012, p. 206.

limite de €591 em 2012; prestações devidas em resultado de contratos celebrados até 31 de Dezembro de 2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovado, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas, com o limite de €591 em 2012; montantes pagos a título de rendas devidas no âmbito de contrato de locação financeira, celebrado até 2012, relativo a imóveis para habitação própria e permanente, efetuados a coberto desse regime, na parte que não configurem amortização de capital, até ao limite de €591 em 2012; importâncias, liquidas de subsídios ou participações oficiais (e.g., os pagos no âmbito do programa *Porta 65 Jovem*), suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados no âmbito do RAU (Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro), ou pagas a título de rendas por contratos de locação financeira relativo a imóveis para habitação própria e permanente, efetuadas ao abrigo deste regime, na parte que não correspondam a amortização de capital, com o limite de €591 em 2012.

O artigo estabelece ainda, no seu n.º 7, majorações em virtude dos escalões de rendimentos estabelecidos no n.º 1 do artigo 68.º do Código do IRS. Prevê-se, deste modo, que os limites do n.º 1 do artigo 85.º aumentem para €886,50, €709 ou €650,10, em função do escalão de rendimento coletável no qual o sujeito passivo em concreto se enquadre.

Não obstante as limitações individualizadas estabelecidas por cada norma, deve ainda ser considerada a limitação global às deduções instituídas nos artigos 82.º, 83.º, 83.º-A, 84.º e 85.º, resultante do n.º 7 do artigo 78.º do Código do IRS.

Por Emilia Ferreira

Artigos relacionados

Artigo 78.º n.º 1 al. f) do CIRS; artigo 127.º do CIRS; artigo 111.º, n.ºs 4 e 5, da Lei 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento de Estado para 2012).

Outros diplomas

Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro procedeu à primeira alteração da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro "*Lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*".

A dedução à coleta com encargos de imóveis encontra-se expressamente prevista na alínea f) do artigo 78.º do CIRS, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Orçamento de Estado para 2011), que eliminou os encargos com equipamentos novos de energias renováveis.

Já a epígrafe do artigo 85.º, foi alterada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril (Orçamento de Estado para 2010), que revogou o n.º 2 deste artigo e aditou o artigo 85.º-A do CIRS, consagrando as designadas "deduções ambientais".

As deduções à coleta em sede de IRS encontram-se previstas nos artigos 78.º e seguintes do CIRS, e visam, fundamentalmente, promover determinados bens constitucionalmente protegidos, tais como, a educação, a saúde e a habitação.

No caso específico da dedução à coleta com encargos de imóveis, está em causa a concretização do direito fundamental à habitação consagrado no artigo 65.º da Constituição da República Portuguesa. Assim sendo, estas deduções referem-se à habitação própria e permanente, tendo ainda como condição ter existido recurso ao crédito. Acresce que, em comum com a maioria das deduções à coleta de natureza pessoal, que atendem à situação familiar do contribuinte - que se distinguem das deduções de natureza real, relativas aos custos de obtenção do rendimento - foi consagrado o limite de uma percentagem do total do encargo suportado (15%) e ainda um limite absoluto expresso numa importância em euros (€591).

N.º 7 - A redação atual deste número foi introduzida com pela Lei do Orçamento de Estado para 2012, sendo dedutíveis à coleta 15% dos encargos mencionados nas várias alíneas deste número, referentes a imóveis situados em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou no espaço económico europeu desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações.

Ora, com o Orçamento de Estado para 2012, assistimos à redução para metade da percentagem da dedução à coleta do IRS referente a encargos com imóveis, uma vez que a mesma passa a ser de 15% das importâncias despendidas, em vez dos anteriores 30%. Manteve-se, porém, o limite de €591, que será, entretanto, objeto de uma redução progressiva até ao seu desaparecimento no ano de 2016, no caso dos encargos previstos nas alíneas a) a c), e no ano de 2018, no caso dos encargos previstos na alínea d), conforme decorre do regime transitório fixado pelos n.º 4 e 5, do artigo 111.º da Lei do Orçamento de Estado para 2012.

Alínea a) - Esta norma consagra a possibilidade de deduzir à coleta os juros de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário. Não são, contudo, dedutíveis, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, os encargos devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis (*vide*, Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro, que procedeu à primeira alteração da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro - *Lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*).

Com a Lei do Orçamento de Estado para 2012 passam a ser dedutíveis apenas os juros de dívidas contraídas por contratos de empréstimo, verificando-se a eliminação da possibilidade de dedução da amortização de capital. Acresce que, esta dedução à coleta do IRS, apenas será aplicável relativamente a contratos de empréstimo celebrados até 31 de dezembro de 2011. Assim, para contratos celebrados posteriormente, deixa de ser aplicável a dedução das respetivas despesas, apenas se mantendo relativamente a contratos de arrendamento celebrados nos termos da lei [*vide*, alínea d)].

A Lei do Orçamento de Estado para 2012, prevê no n.º 4, do artigo 111.º, um regime transitório, ao abrigo do qual se vai reduzindo progressivamente o limite referente à dedução de encargos com imóveis, nos termos em seguida expostos:

- Ano de 2012: €591;
- Ano de 2013: $75\% \times 591 = €443,25$;
- Ano de 2014: $50\% \times 591,00 = €295,50$;
- Ano de 2015: $25\% \times 591,00 = €147,75$;
- Ano de 2016: €0.

Alínea b) - Nos termos desta alínea são dedutíveis os juros dos contratos celebrados até 31 de dezembro de 2011 com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras de grupos, para a aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovadas, com o limite até €591.

Também neste âmbito é mantida a possibilidade de deduzir os juros com os contratos, tendo desaparecido a possibilidade de deduzir encargos com amortizações. Acresce que, o limite até €591 será progressivamente reduzido até desaparecer no ano de 2016, conforme decorre do regime transitório contido no n.º 4, do artigo 111.º da Lei do Orçamento de Estado para 2012 [quanto ao regime transitório da Lei do Orçamento de Estado para 2012 *vide*, anotação da al. a) *supra*].

Alínea c) - Em conformidade com o disposto nesta alínea são dedutíveis as importâncias pagas a título de rendas por contratos de locação financeira celebrados até 31 de dezembro de 2011 relativos a imóveis para habitação própria e permanente efetuada ao abrigo deste regime, na parte que não constituam amortização de capital, até ao limite de €591. Porém, nos termos do n.º 5, não são dedutíveis os encargos devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis (*vide*, Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro procedeu à primeira alteração da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro - *Lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*).

Alínea d) - Conforme disposto nesta alínea, são dedutíveis as importâncias líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fração autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados

a coberto do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de outubro, ou do Novo Regime de Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de fevereiro, até ao limite de €591. Sendo que, nos termos do n.º 5, não são dedutíveis os encargos devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis (*vide*, Portaria n.º 292/2011, de 8 de novembro procedeu à primeira alteração da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro - *Lista de países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis*).

A Lei do Orçamento de Estado para 2012 prevê no n.º 5, do artigo 111.º um regime transitório, ao abrigo do qual se vai reduzindo progressivamente o limite referente à dedução destes encargos, nos termos em seguida expostos:

- Ano de 2012: €591;
- Ano de 2013: $85\% \times 591 = €502,35$;
- Ano de 2014: $70\% \times 591,00 = €413,70$;
- Ano de 2015: $55\% \times 591,00 = €325,05$;
- Ano de 2016: $40\% \times 591 = €236,40$;
- Ano de 2017: $25\% \times 591 = €147,75$;
- Ano de 2018: 0.

Nos termos do n.º 7, do artigo em análise, os limites referidos no n.º 1 (*várias alíneas*) são elevados em:

- 50% para o 1.º e 2.º escalões, isto é, € 886,50 (pois, € 591,00 x 1,5) para sujeitos passivos com rendimento coletável até € 7410;
- 20% para o 3.º escalão, isto é, € 709,20 (€ 591,00 x 1,2) para os sujeitos passivos com rendimento coletável até € 18 375;
- 10% para o 4.º escalão, isto é, € 650,10 (€ 591,00 x 1,1) para sujeitos passivos com rendimento coletável até € 42 259.

Até à entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2012, estabelecia-se no n.º 6 deste artigo, que os limites previstos no n.º 1 eram majorados em 10%, no caso de imóveis classificados na categoria A ou A+, de acordo com o certificado energético atribuído nos termos do Decreto-Lei n.º 78/2006, de 4 de abril. Porém, com o Orçamento de Estado para 2012, esta norma foi revogada.

As deduções previstas no n.º 1 não são cumulativas, nos termos do n.º 3, do presente artigo (*vide*, anotação ao n.º 3 *infra*).

N.º 2 - Esta norma foi revogada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril (Lei do Orçamento de Estado para 2010).

Redação anterior: Lei 64-A/2008, de 31 de dezembro

2 - São igualmente dedutíveis à coleta, desde que não suscetíveis de serem considerados custos na categoria B, 30%, com o limite de €796 das importâncias despendidas com a aquisição de:

- a) Equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia elétrica ou térmica (cogeração) por microturbinas, com potência até 100 kW, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento;
- b) Veículos sujeitos a matrícula exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis.

Outros diplomas: Portaria n.º 725/91 de 29 de julho - Forma de energias renováveis

Doutrina administrativa: Ofício Circulado n.º 20064/2002, de 12 de março - energias renováveis - deduções à coleta.

Com a Lei do Orçamento para 2010, foi revogado o n.º 2 do artigo 85.º do CIRS, com a redação transcrita *supra*, onde se estabeleciam as deduções relativas a encargos com equipamentos novos de energias renováveis. Por seu turno, foi aditado o artigo 85.º-A, onde se consagraram as designadas "*deduções ambientais*":
1 - São dedutíveis à coleta, desde que não suscetíveis de serem considerados custos para efeitos da categoria B, 30 % das importâncias despendidas com a aquisição dos seguintes bens, desde que afectos a utilização pessoal, com o limite de (euro) 803:

- a) Equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia elétrica ou térmica (cogeração), por microturbinas, com potência até 100 kW, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento;
 - b) Equipamentos e obras de melhoria das condições de comportamento térmico de edifícios, dos quais resulte diretamente o seu maior isolamento;
 - c) Veículos sujeitos a matrícula, exclusivamente elétricos ou movidos a energias renováveis não combustíveis.
- 2 - As deduções referidas em cada uma das alíneas do número anterior apenas podem ser utilizadas uma vez em cada período de quatro anos.

Já com a Lei do Orçamento para 2011, esta dedução à coleta deixou de existir, tendo sido revogado o artigo 85.º-A do Código do IRS.

N.º 3 - Esta norma, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, atualmente em vigor, estabelece que não podem ser cumuladas as deduções referidas no n.º 1.

Redação anterior: Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro: "3. As deduções referidas nos números anteriores não são cumulativas".

N.ºs 4, 5, 6 e 7 - Vide, anotações do n.º 1 *supra*.

Artigo 85.º-A · Deduções ambientais

Revogado

Artigo 86.º · Prémios de seguros

Revogado

Artigo 87.º · Dedução relativa às pessoas com deficiência

1 - São dedutíveis à colecta por cada sujeito passivo com deficiência uma importância correspondente a quatro vezes o valor do IAS e por cada dependente com deficiência, bem como, por cada ascendente com deficiência que esteja nas condições da alínea e) do n.º 1 do artigo 79.º, uma importância igual a 1,5 vezes o valor do IAS.

2 - São ainda dedutíveis à colecta 30% da totalidade das despesas efectuadas com a educação e a reabilitação do sujeito passivo ou dependentes com deficiência, bem como 25% da totalidade dos prémios de seguros de vida ou contribuições pagas a associações mutualistas que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice.

3 - No caso de contribuições pagas para reforma por velhice a dedução depende de o benefício ser garantido, após os 55 anos de idade e cinco anos de duração do contrato, ser pago por aquele ou por terceiros, e desde que, neste caso, tenham sido comprovadamente tributados como rendimento do sujeito passivo, com o limite de € 65, tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens, ou de € 130, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

4 - A dedução dos prémios de seguros ou das contribuições pagas a associações mutualistas a que se refere o n.º 2 não pode exceder 15% da colecta de IRS.

5 - Considera-se pessoa com deficiência aquela que apresente um grau de incapacidade permanente, devidamente comprovado mediante atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável, igual ou superior a 60%.

6 - É dedutível à colecta, a título de despesa de acompanhamento, uma importância igual a quatro vezes o valor do IAS por cada sujeito passivo ou dependente, cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 90%.

7 - Por cada sujeito passivo com deficiência das Forças Armadas abrangido pelo Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro, e pelo Decreto-Lei n.º 314/90, de 13 de Outubro, que beneficie da dedução prevista no n.º 1 é, ainda, dedutível à colecta uma importância igual ao valor do IAS.

8 - As deduções previstas nos n.ºs 1, 6 e 7 são cumulativas.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Inserir-se este artigo na personalização da tributação em sede de IRS, fator que se integra numa perspetiva logicamente inerente à capacidade económico-financeira real demonstrada por cada sujeito passivo destas concretas relações jurídicas quer seja pessoa singular não integrada em agregado familiar, quer seja o agregado familiar em si mesmo considerado, dando-se assim integral cumprimento à parte final do n.º 1 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, que impõe que se deva «... ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar...».

Nesta mesma linha de pensamento constitucional veio também o legislador plasmar na Lei Geral Tributária, artigo 6.º n.º 1 e alínea c) que «a tributação direta tem em conta (...) a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo...» (sublinhado nosso), isto é, evidenciou ali um princípio discriminador positivo relativamente a todos aqueles seres humanos que careçam de cuidados especiais, como é evidente o caso da diferenciação motivada pelas deficiências em cujo grau sejam por alguma via incapacitantes.

Número 1

Este número densifica as regras jurídicas de diminuição da carga tributária total, representada pelo tributo final a entregar à entidade pública credora nesta relação jurídico-tributária, permitindo-se por esta via que à coleta que seria devida a final seja subtraído um montante que poderá atingir as importâncias que ali são indicadas e desde que a coleta os suporte, cujo valor máximo admissível tem as seguintes expressões:

1 - Por cada sujeito passivo um valor máximo equivalente a quatro vezes o IAS - Indexante dos Apoios Sociais, instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro - e que atualmente é de € 419,22 por mês;¹⁰¹

2 - Por cada dependente e ascendente com deficiência, estes últimos que vivam efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo e não auferam rendimentos superiores à pensão mínima do regime geral, têm direito à dedução de um valor máximo equivalente a 1,5 vezes o IAS;

3 - Veja-se o comentário ao n.º 8.

Número 2

Neste número estão densificadas as regras jurídicas que permitem dois tipos diferenciados de deduções específicas, a saber:

1 - A primeira parte permite uma dedução à coleta das despesas com educação e de reabilitação quer do sujeito passivo, quer dos seus dependentes, deficientes, no montante máximo de 30% do valor total suportado com essas despesas;

2 - A segunda parte trata da permissão de uma dedução à coleta de um valor máximo equivalente a 25% da totalidade das despesas suportadas pelo sujeito passivo desde que:

- a. Se relacionem com despesas suportadas relativas a prémios de seguros de vida ou contribuições pagas a associações mutualistas; e,
- b. Essas despesas suportadas se relacionem com contratos que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice.

¹⁰¹ Nos termos do n.º 1 do art.º 98 da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE/2011), até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida para 2010 (€ 475), mantém-se aplicável este último para efeito da indexação prevista no presente artigo.

3 - Veja-se o comentário ao n.º 4.

Número 3

Este número está umbilicalmente ligado à parte final do número anterior e cria mais um quesito obrigatório relacionado com as premissas necessárias à admissibilidade das despesas com contribuições pagas e que permitam uma reforma por velhice, isto é, impõe o legislador que:

1 - O benefício da reforma por velhice só seja garantido com a verificação cumulativa de o beneficiário ter:

- a. Já 55 anos de idade; e,
- b. O contrato ter uma duração mínima de 5 anos;

2 - As contribuições tenham sido pagas

- a. Pelo beneficiário; ou,
- b. Por terceiro, contudo nesta hipótese aquelas contribuições obrigatoriamente tenham sido incluídas e sujeitas a tributação em IRS como rendimentos auferidos pelo sujeito passivo.

Número 4

Impõe-se neste número mais uma condição intrinsecamente ligada ao número dois, ou seja, o valor máximo dedutível ali permitido não pode contudo exceder 15% da coleta de IRS, com a consequência inerente de que se tal se verificar o valor máximo admissível será sempre o menor dos dois.

Número 5

O legislador integrou neste número o conceito de "deficiente", impondo-lhe três premissas cumulativas:

- 1 - Que a incapacidade seja permanente;
- 2 - Que seja de valor igual ou superior a 60%;
- 3 - Que seja comprovada através de um atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável;

Número 6

Este número integra em si uma discriminação positiva que vai para além da discriminação, já de si também positiva, a que se referem as normas jurídicas integradas neste artigo, ou seja, o legislador permite àqueles sujeitos passivos ou seus dependentes que tenham uma deficiência igual ou superior a 90% que, quando necessitem de acompanhamento quer permanente, quer esporádico - atente-se que o legislador não o especificou, e assim, não compete ao interprete, mesmo numa interpretação restritiva, ir além do teor literal mínimo que tenha correspondência com *mens legis* -, as despesas que suportem com tais situações sejam dedutíveis à coleta até um valor máximo equivalente a quatro vezes o valor de IAS - Indexante dos Apoios Sociais;

Veja-se o comentário ao n.º 8.

Número 7

O legislador veio aqui construir mais uma regra jurídica de discriminação positiva a favor dos deficientes das Forças Armadas, considerados como tais, por remissão extroversa explícita para a legislação própria, aceitando como dedutível à coleta um valor equivalente ao valor do IAS - Indexante dos Apoios Sociais;

Número 8

Densifica-se neste número uma cumulação das deduções integradas nos n.ºs 1, 6 e 7 deste artigo.

Artigo 88.º · Benefícios fiscais

1 - São dedutíveis à colecta os benefícios fiscais previstos no Estatuto dos Benefícios Fiscais e demais legislação complementar.

2 - A soma dos benefícios fiscais dedutíveis à colecta nos termos do número anterior não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela:

Escalão de rendimento colectável (euros)	Límite (euros)
Até 4 898	Sem limite
De mais de 4 898 até 7 410	Sem limite
De mais de 7 410 até 18 375	100
De mais de 18 375 até 42 259	80
De mais de 42 259 até 61 244	60
De mais de 61 244 até 66 045	50
De mais de 66 045 até 153 300	50
Superior a 153 300.....	0

Anotações

Por Carlos Rodrigues

O conceito de benefício fiscal e a sua elencação tipológica estão plasmados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais - EBF.

Número 1

Introduziu aqui o legislador norma remissiva extroversa para permitir aos sujeitos passivos que deduzam à sua coleta de IRS todos aqueles benefícios fiscais que as múltiplas normas disseminadas por vários diplomas legais lhes concedam.

Número 2

Este número integra limitações máximas admissíveis às deduções à coleta que os sujeitos passivos possam efetuar relativamente a benefícios fiscais de acordo com a legislação tributária, ou seja, se no número anterior estávamos perante uma norma de âmbito muito lato, aqui o legislador cria valores máximos admissíveis de dedutibilidade dos benefícios fiscais tendo em conta os valores de escalões de rendimentos em que se insere, isto é, à medida que aumenta a sua capacidade contributiva sofre uma diminuição inversamente progressiva do seu direito à dedução de benefícios fiscais, chegando até a impedir-se aquela dedução em valores de rendimentos coletáveis superiores a € 153 300,00.

No limite estamos perante uma impossibilidade legal de fruição de qualquer benefício fiscal para aqueles que mais contribuem para o erário público.

Artigo 89.º · Liquidação adicional

1 - Proceder-se a liquidação adicional sempre que, depois de liquidado o imposto, se verifique ser de exigir em virtude de correcções efectuadas nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 76.º ou de fixação do rendimento tributável, nos casos previstos neste Código, imposto superior ao liquidado.

2 - Proceder-se ainda a liquidação adicional, sendo caso disso, em consequência de:

- a) Exame à contabilidade do sujeito passivo;
- b) Erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

De acordo com o n.º 1 do artigo 103.º da CRP «o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado (...) e uma repartição justa dos rendimentos...», impondo-se, assim, como corolário lógico que a obrigação principal do sujeito passivo seja o pagamento da dívida tributária de acordo com o n.º 1 do artigo 31.º da LGT.

É assim evidente que o criador da lei impusesse a obrigação da quantificação exata e correta do tributo que cada um dos sujeitos passivos tem que entregar ao credor tributário, tendo em atenção a sua capacidade contributiva demonstrada pelos seus rendimentos tributáveis, pelo que era um imperativo lógico que fossem criados mecanismos legais que permitissem efetuar as correções necessárias quando essa quantificação enferma *ab initio* de maleitas jurídicas e que levaram à diminuição do valor calculado relativamente àquele com que deveria ter contribuído para o erário público.

Disciplina-se, assim, a hipótese de serem sanadas essas falhas legais e de se proceder às correções necessárias que permitam calcular-se exatamente o valor do tributo devido pelos rendimentos reais obtidos, impondo-se que *ex officio* se recalcule o valor efetivamente devido e se exija o pagamento do valor do tributo ainda em falta.

Artigo 90.º · Reforma de liquidação

Sempre que, relativamente às entidades a que se aplique o regime definido no artigo 20.º, haja lugar a correções que determinem alteração dos montantes imputados aos respectivos sócios ou membros, a Direcção-Geral dos Impostos procede à reforma da liquidação efectuada àqueles, cobrando-se ou anulando-se em consequência as diferenças apuradas.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

A reforma é o ato administrativo pelo qual se conserva de um ato anterior a parte não afetada de ilegalidade, seguindo o regime da revogação e retroagindo os seus efeitos à data dos atos a que respeitam - veja o artigo 137.º do Código de Procedimento Administrativo - CPA e n.º 1 do artigo 79.º da LGT -, configurando uma espécie de revogação parcial. O ato reformado consubstancia um ato administrativo novo, que substitui o ato primário e que o erradica da ordem jurídica, sendo os seus efeitos de conteúdo idêntico ao do ato reformado e sempre imputáveis a esse novo ato "reformador".

Este artigo está umbilicalmente ligado à problemática do regime de transparência fiscal constante do artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas - CIRC, impondo-se sempre que a Administração Fiscal faça as necessárias correções às liquidações em sede de IRS quando a matéria coletável determinada de acordo com as regras do IRC sofra modificações quer por ampliação, quer por diminuição do seu montante final, factos estes que acarretam consigo as reformas *ex officio* das liquidações em sede de IRS dos sócios a quem foram feitas imputações de valores diversos dos iniciais, quer estas reformas das liquidações de IRS se traduzam numa cobrança adicional ou numa restituição de imposto a favor dos sujeitos passivos, isto é, retiram-se dali todas as consequências jurídicas para a reposição da verdade material jurídico-tributária consonante com a real capacidade contributiva destas pessoas singulares.

Artigo 91.º · Juros compensatórios

1 - Sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária, acrescem ao montante do imposto juros compensatórios nos termos do artigo 35.º da lei geral tributária.

2 - São igualmente devidos juros compensatórios nos termos referidos no n.º 1 quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

A arquitetura jurídica das normas constantes deste artigo integram em si um elemento sancionador do sujeito passivo que provoque atraso na determinação do tributo por si devido ao credor tributário.

Por tal facto - provocação do atraso na liquidação do tributo, isto é, na quantificação da sua obrigação principal - criou-se aqui uma norma reparadora do credor tributário que impõe ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, através de uma liquidação, a obrigação de ressarcir aquele credor em juros compensatórios e cujo valor monetário é calculado sobre o tempo que provocou com esse atraso o ato da liquidação do imposto, aplicando-lhe uma taxa sobre o esse valor e que é equivalente aos juros legais fixados em termos civis por aplicação do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Sobre os elementos necessários que se devam ter em conta para cálculo do valor dos juros compensatórios, integrou o legislador as normas jurídicas necessárias no artigo 35.º da LGT, para o qual remetemos o leitor.

Para além da essência fulcral deste artigo estar ligado aos atrasos provocados pelo sujeito passivo nas liquidações que iriam densificar a sua obrigação principal, isto é, o imposto que deveria entregar ao credor tributário, inseriu aqui também outras situações jurídico-tributárias que equipara, o legislador, aos efeitos económico-financeiros suportados pelo credor tributário com os atrasos que sofre com as liquidações extemporâneas, quando não cumpra dentro dos prazos legalmente estabelecidos os seguintes factos:

- 1 - Entrega do imposto que devia pagar antecipadamente;
- 2 - Entrega do imposto retido por força da substituição tributária;
- 3 - A não retenção do imposto por força da substituição tributária;
- 4 - Seja reembolsado, por facto que a si seja imputável, de valor que exceda aquele a que tivesse direito.

Artigo 92.º - Prazo de caducidade

1 - A liquidação do IRS, ainda que adicional, bem como a reforma da liquidação efectua-se no prazo e nos termos previstos nos artigos 45.º e 46.º da lei geral tributária.

2 - Em caso de ter sido efectuado reporte de resultado líquido negativo, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito.

3 - Determina o início da contagem do prazo de caducidade, nos casos em que haja lugar a liquidação de imposto, a ocorrência de qualquer dos seguintes factos:

- a) A não afectação do imóvel à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar no prazo referido nas alíneas a), b) e c) do n.º 6 do artigo 10.º;
- b) O decurso do prazo de reinvestimento do valor de realização de imóvel destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sem que o mesmo tenha sido concretizado, total ou parcialmente, nos termos da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º;
- c) O pagamento de qualquer capital em vida, antes de decorridos cinco anos, relativo a seguros ou produtos mutualistas cujos prémios ou contribuições tenham sido deduzidos nos termos e condições previstos no n.º 1 do artigo 27.º ou nos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 87.º.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Este artigo contém um conjunto de normas que visam a certeza e segurança jurídica das relações jurídico-tributárias, impondo-se ao credor tributário que exercite os seus direitos de determinação e quantificação do tributo - princípio da validade - e os comunique ao credor tributário em prazo certo - princípio da eficácia - não ficando este *ad aeternum* à mercê da exercitação dos seus direitos pelo credor tributário.

Nesta senda da aplicação dos princípios da certeza e segurança jurídica, impôs o legislador que o credor tributário exercitasse o seu direito de prolação do ato administrativo de liquidação em prazo certo e determinado, ato este que obrigatoriamente tem que se conformar legislativamente com as imposições normativas constantes do artigo 77.º da LGT, considerando-se apenas perfeito quando seja capaz de produzir efeitos jurídicos na esfera jurídica do sujeito passivo por lhe ter sido validamente notificado.

Número 1

Este número impõe que se apliquem ao ato administrativo de cálculo deste tributo as normas legais extraídas dos artigos 45.º e 46.º da LGT, para as quais faz uma remissão extroversa explícita.

Número 2

Este número é uma réplica da disciplina jurídica já constante do n.º 3 do artigo 45.º da LGT, e para o qual já o anterior número fazia uma remissão expressa, o que nos demonstra que o ordenamento jurídico é complexo também por exibição desnecessária do legislador que em cada momento sempre sente prazer em deixar a sua marca pessoal.

Densifica-se aqui a ligação perfeita entre o tempo legal que o sujeito passivo tem para fazer a necessária compensação económico-financeira dos lucros tributáveis negativos com a obtenção de lucros tributáveis positivos, face ao facto do *iter* da vida societária ser contínuo e não balizado por anos tributários, com as liquidações de tributos que impliquem correções àqueles lucros tributáveis negativos, fazendo-se por esta via coincidir entre si os dois momentos legais que permitam emitir os diferenciados atos administrativos de quantificação das matérias coletáveis - negativas com positivas.

Número 3

Neste número o legislador criou um conjunto de normas que adiam o início da contagem do prazo de caducidade do direito à liquidação com factos que podem, por circunstâncias legais, projetar para momentos posteriores o início do prazo normal de caducidade.

Artigo 93.º - Revisão oficiosa

1 - Quando, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidado imposto superior ao devido, procede-se a revisão oficiosa da liquidação nos termos do artigo 78.º da lei geral tributária.

2 - Revisto o acto de liquidação, é emitida a consequente nota de crédito.

3 - O crédito ao reembolso de importâncias indevidamente cobradas pode ser satisfeito por ordem de pagamento ou por compensação nos termos previstos na lei.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Este artigo contém uma regra jurídica elementar do princípio de um Estado de Direito em que estamos inseridos, ou seja, os entes públicos só podem atuar dentro do estrito cumprimento da legalidade e, como em direito tributário se praticam atos ablativos do património de cada um dos múltiplos sujeitos passivos, estes apenas devem contribuir para o erário público na exata medida em que a lei lhes impõe, derivando

daqui que estando a DGCI investida numa posição de *ius imperium* terá sempre que repor a verdade factual e legal quando esta não tenha sido observada na quantificação e exigência ao contribuinte da sua obrigação principal - pagamento do imposto.

Número 1

O comentário que aqui fazemos tem necessariamente que decorrer do que acabamos de afirmar e por tal tem a Administração Tributária de corrigir sempre *ex officio* aquelas liquidações que pequem por excesso relativamente ao imposto que pode e deve ser exigido a cada um dos contribuintes.

Com a remissão extroversa expressa para os normativos do artigo 78.º da LGT, derivam imediatamente dali que a Administração Tributária esteja obrigada a fazer estas revisões oficiosas no prazo de 4 (quatro) anos após a emissão do ato administrativo de liquidação (tenha-se em atenção o início do prazo de contagem, porquanto este inicia-se com o ato de liquidação e não com a ocorrência dos factos tributários como acontece com o prazo de caducidade - veja-se o n.º 4 do artigo 45.º da LGT), ou evidentemente a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago.

Esta última situação é perfeitamente lógica uma vez que se fosse apenas respeitado o primeiro prazo continuaria a exigir ao contribuinte o pagamento de um tributo que o credor tributário sabia que legalmente já não lhe pertencia.

Número 2

Este número densifica uma verdade indesmentível, ou seja, limita-se a impor à Administração Tributária que entregue ao sujeito passivo o valor que tem a mais nos seus cofres.

Número 3

Permite-se que a restituição do crédito ao sujeito passivo se faça por duas vias. A primeira através de pagamento do valor monetário que lhe pertence. A segunda através de um encontro de contas se eventualmente o sujeito passivo também tiver dívidas para com a Administração Tributária, utilizando-se para tanto a figura jurídica da compensação disciplinada nos artigos 89.º e 90.º do CPPT.

Artigo 94.º · Juros indemnizatórios

São devidos juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da lei geral tributária, a serem liquidados e pagos nos termos do artigo 61.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Este artigo contem o contraponto necessário e coerente ao princípio da boa-fé por que se devem pautar as relações jurídicas entre as partes e vertido, entre múltiplos aspetos, pelo dever imposto ao sujeito passivo que ressarça a Administração Tributária com o pagamento de juros compensatórios quando tenha originado o atraso na liquidação do seu tributo, impondo-se assim, logicamente, que aquela Administração Tributária o indemneze quando por culpa sua (erro que lhe é imputável) lhe cobre valor superior àquele que factual e legalmente lhe podia exigir, ou então não cumpra os prazos em que legalmente lhe deveria ter restituído o imposto que a mais tem nos seus cofres.

Em resumo, quando a Administração tiver nos seus cofres valor de tributo superior ao que legalmente lhe pertence, e desde que verificados os pressupostos impostos no artigo 43.º da LGT conjugado com o artigo 61.º do CPPT, o sujeito passivo tem direito a ser ressarcido do prejuízo económico-financeiro sofrido pelo facto de a Administração Tributária ter já arrecadado valores monetários que não lhe pertenciam e que em prazo legal não lhe restituíu.

Artigo 95.º · Limites mínimos

Não há lugar a cobrança ou reembolso quando, em virtude de liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação de liquidação, a importância a cobrar seja inferior a 5000\$ (€ 24,94) ou a importância a restituir seja inferior a 2000\$ (€ 9,98).

Anotações

Por Carlos Rodrigues

Disciplina-se aqui a impropriamente designada “isenção técnica”, ou seja, entendeu o legislador que os mecanismos procedimentais necessários à cobrança ou restituição de valores inferiores aos ali indicados não justificam os custos administrativos suportados pela Administração Tributária, impedindo-se por esta via que sejam desencadeados tais procedimentos.

Merece-nos especial reparo o facto de os valores aqui descritos ainda se manterem em escudos e quando após a entrada em vigor da moeda “euro” já se terem feito múltiplas alterações legislativas em que estes valores deviam e podiam ter sido atualizados.

Artigo 96.º · Restituição oficiosa do imposto

1 - A diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta, favorável ao sujeito passivo, deve ser restituída até ao termo dos prazos previstos no n.º 1 do artigo 97.º.

2 - Sobre a diferença favorável ao sujeito passivo entre o imposto devido a final liquidado com base em declaração apresentada dentro do prazo legal e o que tiver sido retido ou pago por conta é devida uma remuneração compensatória.

3 - A remuneração referida no número anterior é líquida e não tem a natureza de rendimento de capitais.

Anotações

Por Carlos Rodrigues

A principal obrigação do sujeito passivo é efetuar o pagamento da sua dívida tributária, como expressamente lhe impôs o legislador no n.º 1 do artigo 31.º da LGT.

A questão do pagamento coloca-se nos factos de formação sucessiva num período de tempo, como é o caso do IRS cuja formação decorre durante o ano fiscal e regra geral coincidente com o ano civil, uma vez que se o pagamento se fizesse apenas e só aquando da determinação do imposto devido com a liquidação baseada na declaração periódica de rendimentos, o tributo final era entregue de uma só vez e já após o decurso do ano fiscal.

Para aproximar o máximo possível o tributo dos factos que lhe dão fundamento, não olvidando questões ligadas à evasão e fraudes fiscais que são mais sugestivas quanto maior for o valor económico-financeiro que delas se retire, não esquecendo também razões financeiras para o Estado que lhe permitam dispor periodicamente de fluxos financeiros, criou o legislador duas figuras que tentam colmatar aquelas hipóteses, ou seja, impôs a obrigação de retenções na fonte e os pagamentos por conta como meios de antecipar parcialmente, ou até totalmente, o imposto que fosse devido a final.

Perante tais realidades, aquando da liquidação do tributo final é imperioso que se deduzam aquelas importâncias que já foram sendo antecipadas por conta do mesmo através daquelas duas figuras, as retenções na fonte e os pagamentos por conta, com o pagamento pelo sujeito passivo apenas e só da diferença, ou quiçá recebendo o valor que já tiver sido entregue por aqueles meios em excesso nos cofres do Estado.

Número 1

Quando o valor do acerto de contas, entre o imposto final e a dedução das retenções na fonte e dos pagamentos por conta, for favorável ao sujeito passivo, esta restituição tem que ser efetuada pela Administração Tributária dentro do mesmo prazo que tinha para proceder à cobrança se aquela diferença lhe fosse favorável.

Isto é, resulta da conjugação deste número com as alíneas do n.º 1 do artigo 97.º deste código que quer o prazo para cobrar, quer o prazo para restituir o que a mais já cobrou pela via das retenções na fonte e dos pagamentos por conta, são coincidentes, impondo-se assim que durante aqueles prazos proceda à sua cobrança voluntária aos sujeitos passivos que são devedores de IRS ou que pague aos sujeitos passivos que estão numa relação creditícia.

Número 2

O legislador quer, com as disposições legais aqui inseridas remunerar o sujeito passivo que, aquando da liquidação final se conclua que já entregou, por antecipação, através do imposto que lhe foi sendo retido e daquele que por conta foi pagando ao longo do período de formação dos rendimentos englobáveis, se tenha constituído credor perante o ente público antes de findar o ano económico fiscal.

Deverá ser feita uma ligação entre a disciplina jurídica aqui densificada e a que consta do artigo 14.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro - «Fórmulas de Retenção de IRS» e cuja última alteração foi feita pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, cuja taxa remuneratória foi fixada para 2011, em 1,18%, de acordo com o n.º 5 do Despacho n.º 2517-A/2011, do Ministro de Estado e das Finanças, publicado no Diário da República, 2.ª série - n.º 24, de 3 de Fevereiro de 2011.

Número 3

O legislador entendeu, e bem quanto a nós, que quando o sujeito passivo é reembolsado para além do prazo legal, a importância monetária que ingressa no seu património não tem a natureza de rendimentos de capitais e por tal facto, não integra o conceito de rendimentos enquadráveis na categoria E do artigo 5.º deste diploma legal.

CAPÍTULO V - PAGAMENTO

Artigo 97.º · Pagamento do imposto

1 - O IRS deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos nos seguintes prazos:

a) Até 31 de Agosto, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 77.º;

b) *Revogada*

c) Até 31 de Dezembro, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea c) do artigo 77.º.

2 - Nos casos previstos na alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º, ao imposto são acrescidos os juros compensatórios que se mostrarem devidos.

3 - As importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos artigos 98.º a 102.º são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Este artigo estabelece que o IRS deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos, com algumas especificidades.

O n.º 2 estabelece que nos casos previstos na alínea b) do n.º 1 do Artigo 76.º do Código do IRS, na versão resultante da Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril, ou seja, quando, não tendo sido apresentada declaração de rendimentos, a liquidação tenha por base os elementos de que a Direcção-Geral dos Impostos disponha, caso em que o pagamento do imposto poderá ocorrer até 31 de Dezembro, ao imposto são acrescidos os juros compensatórios que se mostrarem devidos.

O n.º 3 estabelece que as importâncias efectivamente retidas ou pagas nos termos dos Artigos 98.º a 102.º do Código do IRS são deduzidas ao valor do imposto respeitante ao ano em que ocorreu a retenção ou pagamento.

As prestações tributárias são pagas, nos termos do Artigo 40.º n.º 1 da LGT, em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize.

Quando o sujeito passivo não pague o imposto devido no prazo legal são devidos juros de mora nos termos previstos no Artigo 110.º do CIRS e do Artigo 44.º da LGT.

Artigo 98.º · Retenção na fonte - Regras gerais

1 - Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.

2 - As quantias retidas devem ser entregues em qualquer dos locais a que se refere o artigo 105.º, nos prazos indicados nos números seguintes.

3 - As quantias retidas nos termos dos artigos 99.º a 101.º devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas.

4 - Sempre que se verifiquem incorrecções nos montantes retidos, devidas a erros imputáveis à entidade devedora dos rendimentos, deve a sua rectificação ser feita na primeira retenção a que deva proceder-se após a detecção do erro, sem, porém, ultrapassar o último período de retenção anual.

5 - As sociedades gestoras de património residentes em território português com conta aberta nos termos do n.º 1 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 163/94, de 4 de Junho, junto de entidades registadoras ou depositárias, estão obrigadas ao cumprimento das obrigações previstas no presente Código para as entidades registadoras ou depositárias, designadamente as de retenção na fonte, pagamento e declarativas.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

De acordo com o Artigo 34.º da LGT, as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.

A retenção na fonte do imposto devido importa a substituição tributária, conforme previsto no Artigo 20.º da LGT, uma vez que, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a uma pessoa diferente do contribuinte. Neste caso, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento. No caso em que a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram. Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido (Artigos 28.º da LGT e 103.º do CIRIS).

As retenções na fonte devem ser entregues pela entidade devedora dos rendimentos ou, em determinadas situações, pela entidade registadora ou depositária, pela entidade gestora de patrimónios ou, ainda, pela entidade pagadora, até ao dia 20 do mês seguinte ao do facto gerador do imposto, em qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios ou em qualquer outro local determinado por lei.

Artigo 99.º · Retenção sobre rendimentos das categorias A e H

1 - As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, com excepção dos previstos nos n.ºs 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) e na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º, e de pensões, com excepção das de alimentos, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

2 - As entidades devedoras e os titulares de rendimentos do trabalho dependente e de pensões são obrigados, respectivamente:

a) A solicitar ao sujeito passivo, no início do exercício de funções ou antes de ser efectuado o primeiro pagamento ou colocação à disposição, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar;

b) A apresentar declaração à entidade devedora dos rendimentos contendo a informação a que se refere a alínea anterior, bem como qualquer outra informação fiscalmente relevante ocorrida posteriormente.

3 - Nos casos previstos na alínea d) do n.º 1 e na segunda parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, bem como nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 11.º, considera-se, para todos os efeitos legais, como entidade devedora dos rendimentos aquela que os pagar ou colocar à disposição do respectivo beneficiário.

4 - Para efeitos do disposto no artigo 54.º, compete ao titular do direito aos rendimentos comprovar junto da entidade devedora que a prestação que lhe é devida comporta reembolso de capital por si pago ou que, tendo sido pago por terceiro, todavia foi total ou parcialmente tributado como rendimento seu.

5 - Ficam dispensados da retenção na fonte a que se refere o n.º 1, os rendimentos do trabalho obtidos por actividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efectiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

Vide, a propósito do n.º 1 do presente artigo, as seguintes Instruções Administrativas:

- Circular n.º 19/99, de 16 de Novembro de 1999, relativa aos regimes especiais de trabalho no âmbito da Administração Pública;
- Despacho Informação n.º 49/89, de 21 de Janeiro de 1998, relativo a Porteiros de prédios;
- Circular n.º 14/92, de 3 de Setembro de 1992, relativo ao momento relevante para a constituição da obrigação jurídico-tributária emergente da distribuição de lucros das empresas aos seus colaboradores directos;
- Circular n.º 17/91, de 31 de Julho de 1991, relativa às remunerações do trabalho dependente prestados por pescadores;
- Circular n.º 13/89, de 3 de Agosto de 1989, relacionada com a sujeição a tributação e forma de proceder à retenção das importâncias pagas por cessão do contrato individual de trabalho;
- Ofício-Circular X-1/89, de 7 de Março de 1989, relativo à retenção na fonte;
- Despacho Informação n.º 405/89, de 20 de Fevereiro de 1989, relacionado com pensões de alimentos;
- Ofício-Circular X-3/89, de 28 de Maio de 1989, relacionado com retenção na fonte.

O Legislador adotou, no âmbito do IRS, um regime de pagamento antecipado de imposto, sendo este cobrado, em grande medida, durante o decurso do próprio ano a que respeita. Nas palavras de MANUEL FAUSTINO¹⁰², esta é uma decorrência do princípio do imediatismo, que pretende significar que o imposto, tendencialmente, é pago no momento em que sobre os rendimentos tributáveis o seu titular pode exercer o seu direito de gozo.

O Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, consagra o regime geral das retenções na fonte, que desenvolve os princípios acolhidos nos artigos 98.º a 101.º do Código do IRS. Vide, no que ao presente artigo tange, os artigos 1.º a 7.º, daquele Decreto-Lei.

A prestação tributária pode, por imposição legal e nos termos do n.º 1 do artigo 20.º da Lei Geral Tributária, ser exigida a pessoa diferente do contribuinte. É o que se chama de substituição tributária que, por sua vez, se efetiva através do mecanismo da retenção na fonte, como nos indica o n.º 2 do mesmo artigo 20.º. Leia-se, ainda, o artigo 34.º da LGT, que nos revela que a retenção na fonte mais não é do que uma entrega pecuniária efetuada por dedução, nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular, pelo substituto tributário.

¹⁰² FAUSTINO, MANUEL, A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, *Lições de Fiscalidade*, Almedina 2012, p. 208.

O mecanismo da retenção na fonte comporta duas sub-modalidades: aquela que incide sobre rendimentos de trabalho dependente (categoria A) e pensões (categoria H), que se realiza através de tabelas de retenção aprovadas anualmente e que acompanham as alterações que, "*também anualmente, sofrem as normas relativas ao aspeto quantitativo do elemento objetivo da incidência das categorias A e H*"; e a retenção que recai sobre os restantes rendimentos sujeitos nos termos do artigo 100.º.

Não será de somenos referir que as retenções sobre rendimentos de trabalho dependente, pensões e rendimentos previstos e sujeitos às taxas do artigo 71.º do Código do IRS não exigem que a entidade devedora tenha, ou seja obrigada a ter, contabilidade organizada, ao contrário do que sucede relativamente às restantes retenções, salvo quando estas tenham natureza de retenções liberatórias ou definitivas.

Por António Manuel Faria Rocha

Ver: art.º 100.º, para remunerações não fixas.

1 - Trata o artigo em anotação, do mecanismo da retenção na fonte dos rendimentos das categorias A (Trabalho Dependente) e H (Pensões), mas apenas no concernente às chamadas "remunerações fixas", porquanto no artigo 100.º se corporiza o tratamento a que deve obedecer a retenção na fonte das chamadas "remunerações não fixas".

2 - Ao contrário do que se verifica no art.º 101.º, aqui a retenção na fonte não depende de a entidade pagadora ter ou não contabilidade organizada.

3 - Casos de dispensa de retenção na fonte:

Na Categoria A - Cfr. n.ºs 1 e 5 do artigo 99.º

- Rendimentos do trabalho obtidos por atividades exercidas no estrangeiro, por pessoas singulares residentes em território português, na condição de esses rendimentos estarem sujeitos a tributação efetiva no país da fonte do rendimento, em imposto similar ao IRS; Cfr. n.º 5, do presente artigo.
- Subsídios de residência, ou equivalentes, ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal. N.º 4) da alínea b), do n.º 2 do art.º 2.º, do CIRS;
- Remunerações acessórias resultantes de empréstimos sem juros, ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação de financiamento que esteja em causa (v.g. crédito à habitação a taxa de juro preferencial, realizado pela entidade patronal); N.º 5) da alínea b), do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS;
- Planos de opções, de subscrição, ou de atribuição, ou outros equivalentes, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, criados em benefício dos trabalhadores, ou membros de órgãos sociais; N.º 7) da alínea b), do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS;
- Utilização de viatura automóvel que gira encargos para a entidade patronal, quando exista acordo de utilização escrita entre a entidade patronal e o trabalhador ou membro do órgão social, pela utilização de "viatura da empresa"; N.º 9) da alínea b), do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS;
- A aquisição por trabalhador ou membro de órgão social, por preço inferior ao de valor de mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal; N.º 10) da alínea b), do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS;
- As gratificações auferidas em razão da prestação do trabalho (gorjetas), quando não atribuídas pela entidade patronal. Alínea g) do n.º 3, do art.º 2.º, do CIRS.

Na Categoria H

Nas pensões de alimentos - *Vide* n.º 1 do artigo 99.º.

4 - A forma de proceder à retenção na fonte, encontra-se atualmente corporizada no Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro. Ver também: Despacho n.º 2075-A/2012, de 10 de Fevereiro de 2012, Circular n.º 1/2012, de 14 de Fevereiro de 2012 e Circular n.º 2/2012, de 20 de Fevereiro de 2012, do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Artigo 99.º-A · Retenção na fonte - Sobretaxa extraordinária

1 - As entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente e de pensões são, ainda, obrigadas a reter uma importância correspondente a 50% da parte do valor devido do subsídio de Natal ou da prestação adicional correspondente ao 13.º mês que, depois de deduzidas as retenções previstas no artigo 99.º e as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde, exceda o valor da retribuição mínima mensal garantida.

2 - Encontra-se abrangido pela obrigação de retenção prevista no número anterior o valor devido do subsídio de Natal ou da prestação adicional correspondente ao 13.º mês, cujo pagamento ou colocação à disposição do respectivo beneficiário incumba, por força da lei, à segurança social ou a outra entidade.

3 - A retenção na fonte prevista nos números anteriores é efectuada no momento em que os rendimentos se tornam devidos nos termos da legislação aplicável ou, se anterior, no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

4 - Quando o valor devido do subsídio de Natal ou da prestação adicional correspondente ao 13.º mês for pago fraccionadamente, retém-se, em cada pagamento, a parte proporcional da sobretaxa extraordinária, calculada nos termos do n.º 1.

5 - As quantias retidas devem ser entregues no prazo de oito dias contados do momento em que foram deduzidas, e nunca depois de 23 de Dezembro, nos locais indicados no artigo 105.º.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Este artigo foi aditado pela Lei n.º 49/2011 de 7 de Setembro, aplicando-se apenas aos rendimentos auferidos durante o ano de 2011, e cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação ao ano fiscal em curso.

As entidades que procedam à retenção na fonte prevista no artigo 99.º-A do Código do IRS encontram-se obrigadas a declarar essas retenções na declaração prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, bem como na declaração de rendimentos prevista na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.

A não entrega, total ou parcial, no prazo indicado, das quantias deduzidas ao abrigo do artigo 99.º-A do Código do IRS constitui contra-ordenação ou crime fiscal, nos termos da lei.

Artigo 100.º · Retenção na fonte - Remunerações não fixas

1 - As entidades que paguem ou coloquem à disposição remunerações do trabalho dependente que compreendam, exclusivamente, montantes variáveis devem, no momento do seu pagamento ou colocação à disposição, reter o imposto de harmonia com a seguinte tabela de taxas:

Escalões de remunerações anuais (em euros)	Taxas (percentagens)
Até 5 269	0
De 5 269 até 6 222	2
De 6 222 até 7 381	4
De 7 381 até 9 168	6
De 9 168 até 11 098	8
De 11 098 até 12 826	10

De 12 826 até 14 692.....	12
De 14 692 até 18 416.....	15
De 18 416 até 23 935.....	18
De 23 935 até 30 302.....	21
De 30 302 até 41 415.....	24
De 41 415 até 54 705.....	27
De 54 705 até 91 176.....	30
De 91 176 até 136 792.....	33
De 136 792 até 228 034.....	36
De 228 034 até 506 343.....	38
Superior a 506 343.....	40

2 - A taxa a aplicar nos termos do n.º 1 é a correspondente à remuneração anual estimada no início de cada ano ou no início da actividade profissional do sujeito passivo, ou a correspondente ao somatório das remunerações já recebidas ou colocadas à disposição, acrescido das resultantes de eventuais aumentos verificados no ano a que respeite o imposto.

3 - Quando, não havendo possibilidade de determinar a remuneração anual estimada, sejam pagos ou colocados à disposição rendimentos que excedam o limite de € 5269, aplica-se o disposto no n.º 1.

4 - Sempre que o somatório das remunerações já recebidas e a receber implique mudança de escalão, deve efectuar-se a respectiva compensação no mês em que ocorra tal facto.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

O n.º 1 tem a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro.

O n.º 3 tem a redacção que lhe foi conferida pela Lei n.º 55-A/2010 de 31 de Dezembro.

Artigo 101.º - Retenção sobre rendimentos de outras categorias

1 - As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas:

- a) 16,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º, de rendimentos das categorias E e F ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º;
- b) 21,5%, tratando-se de rendimentos decorrentes das actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;
- c) 11,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea b) do n.º 1 e nas alíneas g) e i) do n.º 2 do artigo 3.º, não compreendidos na alínea anterior;
- d) 20%, tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português.

2 - Tratando-se de rendimentos referidos no artigo 71.º, a retenção na fonte nele prevista cabe:

- a) Às entidades devedoras dos rendimentos referidos nos n.ºs 1, 4 e 14 do artigo 71.º;

b) Às entidades que paguem ou coloquem à disposição os rendimentos referidos nos n.ºs 2 e 13 do artigo 71.º.

3 - Tratando-se de rendimentos de valores mobiliários sujeitos a registo ou depósito, emitidos por entidades residentes em território português, o disposto na alínea a) do n.º 1 e na alínea a) do n.º 2, é da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias.

4 - Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte relativamente a rendimentos referidos nas alíneas c), d), e), f) e h) do n.º 2 do artigo 3.º.

5 - *Eliminado*

6 - *Eliminado*

7 - *Eliminado*

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Relativamente ao n.º 3 do presente artigo importa considerar o teor da Circular n.º 5/2003 de 25 de Março, da DGCI: "1. A alteração introduzida ao n.º 3 do artigo 101.º do CIRS pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, apenas transfere a responsabilidade de retenção na fonte do imposto das entidades emitentes para as entidades registadoras ou depositárias quando se trate de valores mobiliários emitidos por entidades residentes em território português, sujeitos a registo ou depósito. 2. Tratando-se de rendimentos de valores mobiliários emitidos por entidades não residentes em território português, nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 101.º do CIRS, na redacção actualmente em vigor, o responsável pela retenção do imposto a que haja lugar é o intermediário financeiro que efectivamente coloca à disposição dos titulares dos valores mobiliários os respectivos rendimentos, independentemente de ser ou não o agente pagador da entidade emitente."

Artigo 102.º - Pagamentos por conta

1 - A titularidade de rendimentos da categoria B determina, para os respectivos sujeitos passivos, a obrigatoriedade de efectuarem três pagamentos por conta do imposto devido a final, até ao dia 20 de cada um dos meses de Julho, Setembro e Dezembro.

2 - A totalidade dos pagamentos por conta é igual a 76,5% do montante calculado com base na seguinte fórmula:

$$C \times \frac{RLB}{RLT} - R$$

em que as siglas utilizadas têm o seguinte significado:

C = colecta do penúltimo ano, líquida das deduções a que se refere o n.º 1 do artigo 78.º, com excepção da dedução constante da alínea h);

R = total das retenções efectuadas no penúltimo ano sobre os rendimentos da categoria B;

RLB = rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B;

RLT = rendimento líquido total do penúltimo ano.

3 - O valor de cada pagamento por conta, resultante da aplicação do disposto no número anterior, arredondado por excesso para euros, é comunicado aos sujeitos passivos através de nota demonstrativa da liquidação do imposto respeitante ao penúltimo ano, sem prejuízo do envio do

documento de pagamento, no mês anterior ao do termo do respectivo prazo, não sendo exigível se for inferior a € 50.

4 - Cessa a obrigatoriedade de serem efectuados os pagamentos por conta quando:

- a) Os sujeitos passivos verifiquem, pelos elementos de que disponham, que os montantes das retenções que lhes tenham sido efectuadas sobre os rendimentos da categoria B, acrescidos dos pagamentos por conta eventualmente já efectuados e relativos ao próprio ano, sejam iguais ou superiores ao imposto total que será devido;
- b) Deixem de ser auferidos rendimentos da categoria B.

5 - Os pagamentos por conta podem ser reduzidos pelos sujeitos passivos quando o pagamento por conta for superior à diferença entre o imposto total que os sujeitos passivos julgarem devido e os pagamentos já efectuados.

6 - Verificando-se, pela declaração de rendimentos do ano a que respeita o imposto, que, em consequência da cessação ou redução dos pagamentos por conta, deixou de pagar-se uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios se a liquidação do imposto do penúltimo ano tiver sido efectuada até 31 de Maio do ano em que os pagamentos por conta devam ser efectuados e os sujeitos passivos se mantiverem integrados no mesmo agregado, sendo para o efeito a importância considerada em falta imputada em partes iguais ao valor de cada um dos pagamentos devidos.

7 - Os juros compensatórios referidos no número anterior são calculados nos termos e à taxa previstos no artigo 35.º da lei geral tributária, contando-se dia a dia desde o termo do prazo fixado para cada pagamento até à data em que, por lei, a liquidação deva ser feita.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

De acordo com o Artigo 33.º da LGT: "As entregas pecuniárias antecipadas que sejam efectuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final"

A obrigação de realização de pagamentos por conta recai sobre sujeitos passivos titulares de rendimentos da categoria B determina, determinando a obrigatoriedade destes efectuarem três pagamentos por conta do imposto devido a final, até aos dias:

- 20 de Julho
- 20 de Setembro
- 20 de Dezembro

Cessa a obrigatoriedade de realização de pagamentos por conta sempre que:

- Os sujeitos passivos verifiquem, pelos elementos de que disponham, que os montantes das retenções que lhes tenham sido efectuadas sobre os rendimentos da categoria B, acrescidos dos pagamentos por conta eventualmente já efectuados e relativos ao próprio ano, sejam iguais ou superiores ao imposto total que será devido.

- Deixem de ser auferidos rendimentos da categoria B.

E estes podem ser reduzidos, pelos sujeitos passivos, quando o pagamento por conta for superior à diferença entre o imposto total que os sujeitos passivos julgarem devido e os pagamentos já efectuados, sendo que porém, se se vier a apurar que, em consequência da cessação ou redução dos pagamentos por conta, se deixou de pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios, à taxa prevista no artigo 35.º da LGT.

No termos do artigo 35.º n.º 1 e 2 da LGT, "são devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao sujeito passivo, for retardada a liquidação de parte ou da totalidade do imposto devido ou a entrega de imposto a pagar antecipadamente, ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária", bem como "quando o sujeito passivo, por facto a si imputável, tenha recebido reembolso superior ao devido".

A partir de 1 de Janeiro de 1999, com a entrada em vigor da LGT, a taxa de juros compensatórios, nos termos do n.º 10 do seu artigo 35.º, passou a ser equivalente à taxa de juros legais fixada nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Significa isto que, desde 1999, nos termos desta disposição legal, a taxa de juros compensatórios será igual à taxa de juros legais. Sendo assim, esta taxa encontra-se fixada em:

01/01/1999 a 16/04/1999	10%	Portaria 1171/95, de 25/09
17/04/1999 a 30/04/2003	7%	Portaria 263/99, de 12/04
Desde 01/05/2003	4%	Portaria 291/03, de 08/04

Artigo 103.º · Responsabilidade em caso de substituição

1 - Em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituto desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

2 - Quando a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta de imposto devido a final, cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo da apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior.

3 - Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram.

4 - Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido.

5 - Em caso de não cumprimento do disposto no n.º 3 do artigo 101.º e no artigo 120.º, as entidades emitentes de valores mobiliários são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto em falta.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

De acordo com o Artigo 34.º da LGT, as entregas pecuniárias efectuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.

A retenção na fonte do imposto devido importa a substituição tributária, conforme previsto no Artigo 20.º da LGT, uma vez que, por imposição da lei, a prestação tributária é exigida a uma pessoa diferente do contribuinte. Neste caso, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituído desonerado de qualquer responsabilidade no seu pagamento. No caso em que a retenção for efectuada meramente a título de pagamento por conta do imposto devido a final cabe ao substituído a responsabilidade originária pelo imposto não retido e ao substituto a responsabilidade subsidiária, ficando este ainda sujeito aos juros compensatórios devidos desde o termo do prazo de entrega até ao termo do prazo para apresentação da declaração pelo responsável originário ou até à data da entrega do imposto retido, se anterior. Nos restantes casos, o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença entre as importâncias que deveriam ter sido deduzidas e as que efectivamente o foram. Tratando-se de rendimentos sujeitos a retenção que não tenham sido contabilizados nem comunicados como tal aos respectivos beneficiários, o substituto assume responsabilidade solidária pelo imposto não retido (Artigos 28.º da LGT e 103.º do CIRS).

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Setembro de 2010 (Proc. 079/10)

"I - No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos art.º 2.º, n.º 3, al. a) e 71.º, n.º 2 do CIRS. II - A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de àquela não o ter feito, conforme resulta dos art.ºs 28.º, n.º 3 da LGT e 103.º, n.º 3 do CIRS."

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 18 de Junho de 2008 (Proc. 0213/08)

"I - Sujeito passivo de um imposto é aquele que a lei indica e em relação ao qual se verificou o facto tributário e não aquele que consta de qualquer acordo ou pacto privado, pois este esgota a sua eficácia nas relações jurídicas estabelecidas entre os contratantes, não alterando o regime jurídico da obrigação tributária previsto na lei. II - As entidades devedoras dos rendimentos de trabalho dependente são obrigadas, no acto do pagamento do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas previstas na lei por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem (n.º 1 do artigo 98.º do CIRS) e a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à sua disposição dos respectivos titulares (n.º 1 do artigo 99.º do CIRS). III - As quantias, assim retidas, devem posteriormente ser entregues nos prazos indicados e nos locais a que se refere o artigo 105.º do CIRS (n.º 2 do artigo 98.º do CIRS). IV - Por sua vez, o artigo 103.º do CIRS estabelece que, em caso de substituição tributária, a entidade obrigada à retenção é responsável pelas importâncias retidas e não entregues nos cofres do Estado, ficando o substituto desobrigado de qualquer responsabilidade no seu pagamento. V - Sendo com a recorrente que os titulares dos rendimentos processados tinham uma relação laboral, e sendo, portanto, ela a responsável pelo pagamento das suas remunerações, era, pois, ela que, no acto do seu processamento, estava obrigada a deduzir-lhes o imposto devido, como, de resto, assim fez, e a retê-lo para posterior entrega nos cofres do Estado. E, como entidade obrigada a essa retenção é ela também, consequentemente, a responsável pelas importâncias retidas e não entregues, ainda que o pagamento dos vencimentos dos seus trabalhadores tenha sido efectuado por outras empresas que não a recorrente, em virtude das dificuldades financeiras que esta atravessava."

Artigo 104.º · Pagamento fora do prazo normal

Quando, por qualquer razão, não se proceda à liquidação no prazo previsto no artigo 77.º, o sujeito passivo é notificado para satisfazer o imposto devido no prazo de 30 dias a contar da notificação.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

O n.º 1 tem a redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

De acordo com o Artigo 97.º n.º 1 do CIRS, o IRS deve ser pago no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos nos seguintes prazos:

- a) Até 31 de Agosto, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 77.º;
- b) Até 31 de Dezembro, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea c) do artigo 77.º.

Apenas quando, por qualquer razão, não se proceda à liquidação nos prazos previstos no artigo 77.º do CIRS, o sujeito passivo é notificado para satisfazer o imposto devido no prazo de 30 dias a contar da notificação.

Artigo 105.º · Local de pagamento

O IRS pode ser pago em qualquer tesouraria de finanças, nas instituições bancárias autorizadas, nos correios ou em qualquer outro local determinado por lei.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Sobre esta matéria, dispõe o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs 172-A/90, de 31 de Maio, 160/2003, de 19 de Julho, 124/2005, de 03 de Agosto, e 150/2006, de 02 de Agosto, que regulamenta a cobrança e as formas de reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas, que: "1 - Os pagamentos nos serviços de finanças só podem ser efectuados: a) Com moeda corrente; b) Por meio de cheque sacado sobre instituição de crédito localizada em qualquer Estado membro da União Europeia ou no espaço económico europeu; c) Por transferência conta a conta feita em instituição de crédito localizada em qualquer Estado membro da União Europeia ou no espaço económico europeu contendo obrigatoriamente a referência de pagamento; d) Através de outras entidades cobradoras, que para esse efeito celebrem com a Direcção-Geral do Tesouro os indispensáveis acordos. 2 - Os pagamentos de um ou vários documentos de cobrança apenas podem ser efectuados com um único tipo de meio de pagamento de valor igual ao somatório das importâncias a entregar."

Artigo 106.º · Como deve ser feito o pagamento

O pagamento do IRS deve ser integral e efectuado em moeda corrente, por cheque ou vale do correio, transferência conta a conta ou qualquer outro meio, nos termos autorizados por lei.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

As prestações tributárias são pagas, nos termos do Artigo 40.º n.º 1 da LGT, em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize.

Sobre esta matéria, dispõe o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, com as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis n.ºs 172-A/90, de 31 de Maio, 160/2003, de 19 de Julho, 124/2005, de 03 de Agosto, e 150/2006, de 02 de Agosto, que regulamenta a cobrança e as formas de reembolso do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas, que: "Os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas deverão ser pagos nas condições e termos que se encontram previstos no presente diploma, com utilização de algum dos seguintes meios de pagamento: a) Moeda corrente; b) Cheque, débito em conta e transferência conta a conta; c) Vale postal."

Acrescenta o artigo 4.º do mesmo diploma legal que: "1 - Independentemente do disposto no artigo anterior, poderão os CTT e as instituições de crédito autorizar, por sua iniciativa, os pagamentos com meios diferentes dos que se encontram previstos. 2 - Sempre que se verificarem pagamentos nos termos do número anterior, as entidades nele referidas são responsáveis, perante a DGCI, pelas importâncias pagas nessas condições."

Artigo 107.º · Impressos de pagamento

Os pagamentos previstos neste Código são efectuados mediante a apresentação dos impressos de modelo aprovado.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

A Portaria n.º 311-A/2011, de 27 de Dezembro, aprovou o novo modelo de declaração de rendimentos (Modelo 3), em uso desde 01 de Janeiro de 2012, que os sujeitos passivos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) devem apresentar, anualmente, bem como os respectivos anexos, referente aos rendimentos auferidos no ano anterior, de acordo com o disposto no Artigo 57.º do CIRS.

A Portaria n.º 18/99, de 14 de Janeiro, aprovou diversos modelos de impressos e as respectivas instruções a utilizar nas liquidações, prévias e não prévias, do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e das pessoas colectivas.

A Portaria n.º 523/2003, de 04 de Julho, com as alterações introduzidas pela Portaria n.º 293/2010, de 31 de Maio, aprovou o modelo da declaração de pagamento de retenções na fonte de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas e do imposto do selo.

Artigo 108.º · Cobrança coerciva

1 - Findos os prazos de pagamento previstos neste Código sem que o mesmo se mostre efectuado, é extraída pela Direcção-Geral dos Impostos certidão de dívida com base nos elementos de que disponha para efeitos de cobrança coerciva.

2 - Nos casos de substituição tributária, bem como nos casos em que o imposto deva ser autonomamente liquidado e entregue nos cofres do Estado, a Direcção-Geral dos Impostos, independentemente do procedimento contra-ordenacional ou criminal que no caso couber, notifica as entidades devedoras para efectuarem o pagamento do imposto e juros compensatórios devidos, no prazo de 30 dias a contar da notificação, com as consequências previstas no número anterior para a falta de pagamento.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

De acordo com o Artigo 78.º do CPPT, a cobrança das dívidas tributárias pode ocorrer sob as seguintes modalidades: a) pagamento voluntário; b) cobrança coerciva.

Findo o prazo de pagamento voluntário estabelecido nas leis tributárias, é extraída, pelos serviços competentes, certidão de dívida com base nos elementos que tiverem ao seu dispor, a qual servirá de base à instauração do processo de execução fiscal, atendendo ao seu valor como título executivo (artigo 88.º n.ºs 1 e 4 do CPPT, conjugado com o artigo 162.º do CPPT).

A cobrança coerciva efectiva-se com recurso ao processo de execução fiscal, cujo regime legal vem previsto nos artigos 148.º e seguintes do CPPT.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sendo, porém, prevista a participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, sem prejuízo da existência do "direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos actos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária" (artigo 103.º da LGT).

Artigo 109.º · Compensação

Revogado

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Este Artigo foi revogado pela Lei n.º 60-A/2005, publicada no D.R. n.º 250, Suplemento, Série I-A, de 30/12/2005.

Na sua redacção dispunha:

"1 - A obrigação de IRS pode extinguir-se por compensação, total ou parcial, com crédito do devedor ao reembolso de IRS.

2 - A compensação opera-se com a entrega pelo sujeito passivo da respectiva nota de crédito."

Artigo 110.º · Juros de mora

Quando o imposto liquidado ou apurado pela Direcção-Geral dos Impostos, acrescido dos juros compensatórios eventualmente devidos, não for pago no prazo em que o deva ser, começam a contar-se juros de mora nos termos previstos no artigo 44.º da lei geral tributária.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

De acordo com o Artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 73/99, de 16 de Março, alterado pelo Decreto-Lei n.º 201/99, de 9 de Junho, pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a taxa de juros de mora tem vigência anual com início em 1 de Janeiro de cada ano, sendo apurada e publicitada pelo Instituto de Gestão da Tesouraria e do Crédito Público, I. P. (IGCP, I. P.), através de aviso a publicar no Diário da República, até ao dia 31 de Dezembro do ano anterior, não se contabilizando, no cálculo dos mesmos juros, os dias incluídos no mês de calendário em que se fizer o pagamento.

Para 2012, a taxa dos juros de mora aplicáveis às dívidas ao estado e outras entidades públicas, foi fixada, pelo Aviso n.º 24866-A/2011, publicado no D.R. n.º 248, Suplemento, Série II de 28/12/2011, em 7,007%.

Artigo 111.º · Privilégios creditórios

Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Anotações

Por Sérgio Plácido Oliveira

Conforme é referido no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 15/10/2007 (Proc. 0713214): "Ora, na sua definição, Privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros, como resulta do disposto no Art.º 733.º do Cód. Civil. Por outro lado, estabelece o Art.º 735.º do mesmo diploma: 1. São de duas espécies os privilégios creditórios: mobiliários e imobiliários. 2. Os privilégios mobiliários são gerais, se abrangem o valor de todos os bens móveis existentes no património do devedor à data da penhora ou de acto equivalente; são especiais, quando compreendem só o valor de determinados bens móveis. 3. Os privilégios imobiliários estabelecidos neste Código são sempre especiais. Daqui resulta que os privilégios gerais - mobiliário ou imobiliário - não incidindo sobre bens certos e determinados, apenas são determináveis no acto da penhora, ou acto equivalente, pois eles podem existir no momento da constituição do crédito, mas já não no momento da instauração da execução ou da penhora. Na verdade, se o bem entretanto for vendido a terceiro, por exemplo, o credor não o pode penhorar no património deste, pois ele nada lhe deve e também não o pode fazer no património do devedor, pois o bem já dele não faz parte.

No entanto, tratando-se de privilégio especial, existe direito de sequela, jus in re, sobre tal bem, pelo que a garantia se mantém, independentemente de ele se encontrar no património do devedor ou de terceiro.

Daí que se considere que o privilégio geral - mobiliário ou imobiliário - configura uma garantia real, uma garantia especial do crédito, conferindo uma preferência no pagamento em relação aos credores comuns, mas de natureza obrigacional [como prefere Pedro Romano Martinez, abaixo também citado], enquanto o privilégio especial constitui um direito real de garantia, que permanece independentemente de se encontrar ou não no património do devedor, porque a garantia acompanha o bem. Por isso, dispõe o Art.º 749.º, n.º 1 do Cód. Civil: O privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente; e o Art.º 751.º do mesmo diploma: Os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores. Feita esta excursão, dúvidas não restam que os privilégios gerais, embora não constituindo um direito real de

garantia, porque não concretizáveis antes da penhora ou acto equivalente em bens certos e determinados, traduzem-se, no entanto, numa garantia real, significando que o crédito que dela esteja munido, tem preferência no pagamento em relação aos créditos comuns.”

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, de 16 de Outubro - DR I Série A

“Declara a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, da norma constante, na versão primitiva, do artigo 104.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, e, hoje, na numeração resultante do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 2 de Julho, do seu artigo 111.º, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do Código Civil”

Acórdão do STA, de 18 de Novembro de 2009 (Proc. 0920/09)

“I - De acordo com o disposto no art.º 111.º do CIRS “Para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.” II - Significa isto que o respectivo crédito pode ser reclamado ao abrigo do disposto no art.º 240.º, n.º 1 do CPPT, mesmo não constituindo o privilégio uma garantia real, uma vez que, conforme jurisprudência consolidada do STA, o art.º 240.º, n.º 1 citado deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios.”

Acórdão do STA, de 12 de Novembro de 2009 (Proc. 0919/09)

“I - Os créditos de IRC e IRS gozam de privilégio creditório (art.ºs. 108.º do CIRC e 111.º do CIRS. II - Tais créditos podem ser reclamados, uma vez que se contêm no comando do artigo 240.º, 1, do CPPT.”

Acórdão do STA, de 10 de Janeiro de 2010 (Proc. 0917/09)

“Os créditos reclamados pela Fazenda Pública, relativos a IRS, gozando apenas do privilégio imobiliário nos termos do art. 111.º do CIRS, não preferem aos créditos também reclamados garantidos por hipoteca.”

Acórdão do STA, de 07 de Outubro de 2009 (Proc. 0628/09)

“O privilégio creditório imobiliário previsto no artigo 111.º do CIRS não contempla o imposto relativo ao ano a que respeita a data da penhora efectuada na execução fiscal.”

Acórdão do STA, de 12 de Julho de 2006 (Proc. 0641/06)

“Os créditos que gozam dos privilégios gerais previstos no art. 111.º do CIRS, são os de IRS relativo aos três anos anteriores ao da penhora ou acto equivalente, relevando para tal efeito os anos a que respeitam os rendimentos que justificaram a liquidação do imposto e não o momento em que foram postos a cobrança.”

Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de Junho de 2004 (Proc. 00068/04)

“1. Em sede de IRS, como em IRC, o privilégio mobiliário geral de que gozam, actualmente, afere-se pelo ano a que respeitam que não pelo ano da sua liquidação e do seu pagamento voluntário, e pela data em que ocorreu a penhora que não pela data da venda do bem, ou seja de modo diverso dos outros privilégios creditórios que ainda continuam previstos no Código Civil (art.º 736.º); 2. O privilégio creditório abrange juros de mora com certo limite temporal, aos quais lhes é conferido o mesmo privilégio que ao crédito donde emergem.”

CAPÍTULO VI - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Artigo 112.º · Declaração de início de actividade, de alterações e de cessação

1 - Antes de iniciar alguma actividade susceptível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respectiva declaração de início num serviço de finanças, em impresso de modelo oficial.

2 - Sempre que se verifiquem alterações de qualquer dos elementos constantes da declaração de início de actividade, deve o sujeito passivo entregar em qualquer serviço de finanças, no prazo de 15 dias a contar da alteração, se outro prazo não for previsto neste Código, a respectiva declaração de alterações, em impresso de modelo oficial.

3 - No caso de cessação de actividade, deve o sujeito passivo, no prazo de 30 dias a contar da data da cessação, entregar a respectiva declaração num serviço de finanças, em impresso de modelo oficial.

4 - Quando o serviço de finanças receptor disponha dos meios informáticos adequados, as declarações referidas nos números anteriores podem ser substituídas pela declaração verbal, efectuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início de actividade, à alteração de dados constantes daquele registo e à cessação de actividade, sendo estes imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.

5 - O documento tipificado nas condições referidas no número anterior substitui, para todos os efeitos legais, as declarações referidas nos n.ºs 1 a 3.

6 - O documento comprovativo do início de actividade, das alterações ou da cessação é o documento tipificado, consoante os casos, processado após a confirmação dos dados do declarante, autenticado com a assinatura do funcionário receptor e com aposição de vinheta do técnico oficial de contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações, quando seja adoptada contabilidade organizada.

7 - As declarações referidas nos n.ºs 1 a 3 podem ser enviadas por transmissão electrónica de dados.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Comentário inicial, a título introdutório/de enquadramento, acerca das obrigações acessórias

Como é sabido, a relação jurídica fiscal reveste-se de um carácter complexo.¹⁰³

Em primeiro lugar, tal facto pode ser comprovado atenta a diversidade de titulares dos diferentes poderes tributários (seja do lado activo, seja do lado passivo), aparecendo-nos por exemplo do lado passivo figuras tais como o próprio contribuinte (devedor originário do tributo), os substitutos tributários, os retentores do imposto a pagar, os responsáveis fiscais, os sucessores, os suportadores económicos (por exemplo, no caso paradigmático do IVA, enquanto imposto por excelência com repercussão - em que quem suporta o encargo proporcionado pelo imposto não é quem o efectivamente deve ao Estado) e, finalmente, os sujeitos passivos das variadíssimas obrigações acessórias.

¹⁰³ A este propósito vejam-se as obras de alguns autores nacionais como, por exemplo, CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972, p. 255 e ss; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010, p. 235 e ss; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, p. 168 e ss; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra 1985, p. 167 e ss.

É o próprio art.º 31.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária que refere as obrigações acessórias relativas ao sujeito passivo, definindo-o como aquele que está vinculado ao cumprimento da obrigação fiscal, «*seja como contribuinte directo, substituto ou responsável*» (cfr. art.º 18.º, n.º 3 do mesmo diploma). As obrigações acessórias são aí identificadas como as que «*visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto*», mencionando-se a título exemplificativo a obrigatoriedade de apresentação de declarações, a prestação de informação contabilística e fiscal, a obrigação de exibição de documentos, as obrigações contabilísticas ou de escrituração, bem como a prestação de informações. Além disso, a lei faz também impender sobre outros sujeitos um conjunto de obrigações acessórias com vista a permitir a fiscalização do cumprimento da obrigação principal de pagamento do imposto, de acordo com um «*dever geral de cooperação*», bem como com eventuais «*deveres particulares de cooperação*».¹⁰⁴

Efectivamente, verifica-se que a denominada «obrigação fiscal» não se esgota com o cumprimento da obrigação principal (ou central), de pagamento do imposto. Como muito bem nos ensina Américo Fernando Brás Carlos¹⁰⁵, a «obrigação de pagar» é a obrigação principal, existindo a par dela as obrigações acessórias, «*traduzidas em actos declarativos, de escrituração e conservação de livros e documentos, de comunicação ou de cooperação, em geral*».

Ora, todo esse conjunto de obrigações acessórias, destina-se a concretizar, efectivar e até fiscalizar o cumprimento da obrigação principal (ou central) de pagamento do imposto, vinculando quer o contribuinte - devedor originário -, quer os seus substitutos legais e também outras pessoas estranhas à obrigação do imposto. A este propósito, refere Casalta Nabais¹⁰⁶ que «*(...) entre estes últimos [sujeitos passivos das obrigações acessórias] temos não só os particulares, mormente as empresas, mas também oficiais públicos como os notários, conservadores e oficiais de justiça (v. o art.º 123.º do CIRS), bem como os profissionais liberais¹⁰⁷, cuja actividade de intermediação nas relações dos contribuintes, sobretudo das empresas, com a administração tributária, é hoje fundamental (...)*».

Em conclusão, e tal como aqui já foi sendo referenciado, o cumprimento das obrigações ou deveres tributários acessórios apresenta-se como um corolário do «*dever de boa prática tributária*», plasmado no art.º 32.º da Lei Geral Tributária. No fundo estamos em presença de um conjunto de relações, de natureza obrigacional, que podem atingir outras pessoas além do contribuinte originário, desde que ligadas de alguma forma aos pressupostos de facto da tributação e com o objectivo de permitir uma maior facilitação da actividade da Administração no que respeita nomeadamente ao apuramento e cobrança dos impostos.

Comentário ao artigo 112.º do CIRS

A redacção da disposição aqui concretamente objecto de análise e comentário resulta do Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro.

Postula o seu n.º 1 que os titulares de rendimentos da categoria B (rendimentos de trabalho independente - veja-se o art.º 3.º do CIRS) deverão dirigir-se a um qualquer serviço de finanças (não necessita de ser o da área da residência), com a finalidade de procederem ao preenchimento/entrega da respectiva declaração de início de actividade/inscrição, onde se indicam, entre outros elementos, o nome completo do sujeito passivo, a sede, o local do estabelecimento estável ou domicílio, o tipo de sujeito passivo, a zona franca onde eventualmente se insira, o regime de tributação, a actividade principal exercida (e até outras actividades secundárias), o enquadramento em IVA, o volume de negócios, o volume de importações e exportações, o tipo de operações levadas a cabo, a prática de operações envolvendo bens imobiliários, a periodicidade do imposto, o NIB (para efeitos de reembolso de IVA, por exemplo), informações relativas à contabilidade (nomeadamente se possui ou não contabilidade organizada), bem como outros elementos mais específicos solicitados no modelo de declaração próprio e considerados como indispensáveis para efeitos declarativos junto da Administração Fiscal.

Aquando da declaração de inscrição/início de actividade, e anteriormente ao aparecimento da possibilidade de emissão de «recibos verdes» em formato electrónico (cfr. Portaria n.º 879.º-A/2010), os contribuintes tinham ainda de adquirir um livro de recibos, de modelo oficial (Modelo n.º 337, exclusivo da Imprensa Nacional Casa da Moeda), tendente à satisfação do imperativo da obrigatoriedade de emissão de recibos, aliás devidamente imposta pelo art.º 115.º do CIRS.

104 Para maiores desenvolvimentos, BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Lei Geral)*, 3.ª Edição (actualizada), Almedina, 2006, p. 98 e 99.

105 Veja-se BRÁS CARLOS, Américo Fernando, *Impostos (Lei Geral)*, 3.ª Edição (actualizada), Almedina, 2006, p. 98 e 99.

106 CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, 6.ª Edição, Almedina, 2010, p. 236.

107 Técnicos Oficiais de Contas, Revisores Oficiais de Contas e Despachantes Oficiais, por exemplo.

Quanto ao n.º 2 da disposição em análise, esta refere-se a eventuais alterações que possam surgir no decurso da actividade desempenhada (por exemplo, alteração da actividade principal e/ou acréscimo de eventuais actividades secundárias; alteração de domicílio fiscal; alteração de uma possível isenção que eventualmente deixe de ser aplicável), prevendo-se que devem tais alterações ser comunicadas nos prazos previstos, também com recurso a uma declaração de modelo oficial.

Passando para o n.º 3, este refere-se à declaração de cessação de actividade, a apresentar em modelo oficial e no prazo previsto, sempre que se verifique uma situação que leve a que se proceda à cessação (cfr. designadamente o art.º 114.º do CIRS, no seu n.º 1), sem prejuízo da possibilidade de reinício de actividade, mais tarde, e de acordo com as disposições legais vigentes.¹⁰⁸

Em termos formais, os primeiros modelos de declaração e restantes impressos necessários para os efeitos aqui referenciados foram aprovados sucessivamente pela Portaria n.º 11/89, de 7 de Janeiro; Portaria n.º 1219-A/91, de 27 de Dezembro e Portaria n.º 106/93 de 29 de Janeiro. Mais tarde, o novo modelo da declaração de inscrição ou registo/início, alteração e cessação de actividade foi aprovado pela Portaria n.º 236/2001, de 20 de Março, alterada sucessivamente pela Portaria n.º 689/2002 de 21 de Junho e pela Portaria n.º 210/2007, de 20 de Fevereiro.

Tais declarações podem designadamente ser prestadas verbalmente, pelo sujeito passivo, sempre que o serviço de finanças em questão disponha dos meios informáticos devidos (veja-se o n.º 4), situação em que o funcionário insere imediatamente os dados do contribuinte no sistema, imprimindo de seguida um documento próprio, que entrega ao contribuinte. Tal documento impresso substitui as declarações de início/inscrição, alteração ou cessação de actividade, de modelo legal (cfr. n.º 5 da disposição objecto de análise e comentário).¹⁰⁹

Na hipótese (voluntária ou obrigatória) de adopção de contabilidade organizada, é necessária ainda a verificação dos dados do declarante; a autenticação do documento por aposição da assinatura do funcionário receptor, bem como a colocação da vinheta do Técnico Oficial de Contas responsável, consoante refere o n.º 6. Finalmente, destaque-se que as declarações de início/inscrição, alteração ou cessação de actividade podem ser enviadas por transmissão electrónica de dados, situação aliás prevista no n.º 7 da mesma disposição.

Artigo 113.º - Declaração anual de informação contabilística e fiscal

1 - Os sujeitos passivos de IRS devem entregar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal, de modelo oficial, relativa ao ano anterior, quando possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada ou quando estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos que dela fazem parte integrante.

2 - A declaração referida no número anterior deve ser enviada, por transmissão electrónica de dados, até 15 de Julho, independentemente de esse dia ser útil ou não.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A redacção actual da disposição em apreço foi-lhe conferida por intermédio do Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, com entrada em vigor no dia 1 de Janeiro de 2010. Aplica-se às obrigações declarativas a cumprir somente a partir dessa data.

¹⁰⁸ Em termos de doutrina administrativa, e no que respeita à declaração de cessação em IRS, veja-se o Ofício-Circulado n.º 20056, de 26/11/2001, da Direcção de Serviços do IRS, cujo teor se transcreve: «Face à redacção do n.º 3, do art. 112.º do CIRS, os sujeitos passivos que auferem rendimentos da categoria B, estão obrigados, caso cessem a actividade, a entregar, no prazo de 30 dias, a declaração de cessação da actividade. As declarações de início, alteração e cessação de actividade, a que se referem os art.ºs 30.º, 31.º e 32.º do CIVA, art. 112.º do CIRS e art. 109.º do CIR, estão ainda a ser adaptados às novas disposições legais. Nestes termos, não estando disponível o modelo oficial para cumprir a referida obrigação devem ser informados os contribuintes que tenham cessado a actividade, que poderão mencionar tal facto no respectivo anexo à declaração modelo 3 de IRS, considerando-se regularizada a obrigação fiscal». (disponível online em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/IR/rdonlyres/777A29F8-5CA4-4A7F-8EC1-EE6D7BF6B93D/Oficio-circulado_20056_de_26-11-2001_direcção_de_serviços_do_irs.pdf)

¹⁰⁹ Concretamente a propósito da aplicação do n.º 5 do art.º 112.º do CIRS, veja-se por exemplo o Acórdão do STA, datado de 21/01/2010 e proferido no âmbito do Processo n.º 906/09, que refere o seguinte, mais concretamente no ponto II do seu sumário: «A Declaração de alterações, apresentada por virtude de modificações que o sujeito passivo pretendeu introduzir aos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2009, tem os efeitos previstos no artigo 112.º, n.º 5, do CIRS, substituindo, no que toca aos aspectos alterados e para todos os efeitos legais, a Declaração de início de actividade». No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do STA n.º 56/10, de 17/03/2010.

Efectivamente, e tal como refere Saldanha Sanches¹¹⁰, foi o problema da complexidade crescente da actividade de gestão do sistema fiscal que levou a que a actividade administrativa fiscal não pudesse ser exclusivamente pública, facto que levou a que os particulares possuam uma série de obrigações, actuações ou prestações exigidas por lei, como por exemplo a liquidação e a cobrança a outrem de um imposto, com posterior entrega à Administração Fiscal (caso das retenções ou até mesmo - apesar de em moldes diferentes - dos impostos com repercussão como o IVA); deveres de calcular o imposto e entregá-lo em prazo (como acontece em sede de IRC) e, finalmente, o dever de declarar os rendimentos tributáveis em sede de IRS, para que a Administração calcule depois o imposto devido - esta última é a situação prevista na disposição do art.º 113.º do CIRS, em análise.

Prevê-se, neste âmbito, que os contribuintes nas condições previstas no n.º 1 devem apresentar anualmente uma declaração de informação contabilística e fiscal, devendo esta ser entregue via internet, impreterivelmente até ao dia 15 de Julho de cada ano - cfr. Portaria n.º 1214/2001, de 23 de Outubro, que consagra a obrigatoriedade do uso de uma senha de acesso para transmissão electrónica de dados.

Destaque-se, a este título, que o dever de possuir contabilidade organizada (referido no n.º 1 do art.º 113.º) é uma obrigação contabilística e de escrituração, devendo pautar-se pelas exigências das leis comercial e fiscal (nos termos do antigo Plano Oficial de Contabilidade e, agora, do novo Sistema de Normalização Contabilística), que se coloca face aos contribuintes legalmente obrigados a tal ou que tenham feito essa opção. Além disso, e no que respeita à exigência de possuir contabilidade organizada, veja-se que, para efeitos de IRS, surgem as empresas individuais os quais, de acordo com o art.º 109.º do CIRS, são os titulares dos rendimentos empresariais e profissionais, desde que não abrangidos pelo sistema simplificado de tributação - cfr. art.º 28.º, n.º 2 do CIRS, para aferirmos quais os sujeitos de IRS abrangidos pelo sistema simplificado de tributação.¹¹¹

Em termos práticos, foi a Portaria n.º 208/2007, de 16 de Fevereiro, que veio introduzir o envio electrónico da informação contabilística das empresas, através da chamada informação empresarial simplificada (IES), criando-se para o efeito o modelo da respectiva declaração.

A IES veio agregar num único acto o cumprimento de quatro obrigações legais, e a saber: (i) a entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal; (ii) o registo da prestação de contas; (iii) a prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística; (iv) prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal.

As obrigações acima enunciadas encontravam-se até então dispersas, sendo anteriormente necessário prestar informação materialmente idêntica a diferentes organismos, por quatro vias diferentes. Deste modo, através da IES, todas estas obrigações passaram a ser integralmente cumpridas através do envio electrónico da informação contabilística das empresas, realizada de uma só vez.

Artigo 114.º - Cessação de actividade

1 - A cessação considera-se verificada quando:

- a) Deixem de praticar-se habitualmente actos relacionados com a actividade empresarial e profissional, se não houver imóveis afectos ao exercício da actividade;
- b) Termine a liquidação das existências e a venda dos equipamentos, se os imóveis afectos ao exercício da actividade pertencerem ao dono do estabelecimento;
- c) Se extinga o direito ao uso e fruição dos imóveis afectos ao exercício da actividade ou lhe seja dado outro destino, quando tais imóveis não pertençam ao sujeito passivo;
- d) Seja partilhada a herança indivisa de que o estabelecimento faça parte, mas sem prejuízo do disposto nas alíneas anteriores;
- e) Se dê a transferência, a qualquer título, da propriedade do estabelecimento.

2 - Quando, no âmbito da categoria B, existirem rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias e de pesca a cessação só se considera verificada quando deixe de ser exercida esta actividade e tenha terminado a liquidação das existências e a transmissão dos equipamentos ou

110 Cfr. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2002, p. 247 e 248.
111 Para maiores desenvolvimentos, veja-se CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010.

a afectação destes a outras actividades, excepto quando for feita a opção prevista na última parte do artigo 36.º, caso em que a cessação ocorre no final do período de diferimento de imputação do subsídio.

3 - Independentemente dos factos previstos no n.º 1, pode ainda a administração fiscal declarar officiosamente a cessação da actividade quando for manifesto que esta não está a ser exercida nem há intenção de a exercer, ou sempre que o sujeito passivo tenha declarado o exercício de uma actividade sem que possua uma adequada estrutura empresarial em condições de a exercer.

4 - A cessação officiosa a que se refere o número anterior não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A redacção actualmente vigente desta disposição resulta da Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro, que aditou também os n.ºs 3 e 4 ao texto originário.

Efectivamente, o seu n.º 1 indica-nos os casos que se consubstanciam em cessação de actividade, sendo que o n.º 2 se refere aos rendimentos provenientes de «*actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias e de pesca*», mais em específico.

Quanto aos n.ºs 3 e 4, estes aludem à possibilidade de declaração officiosa de cessação de actividade, nos termos aí previstos, pelo que o n.º 4 especifica que o sujeito passivo continua obrigado ao cumprimento das suas obrigações, ainda que se tenha dado a cessação de actividade por declaração officiosa da administração tributária.

A título complementar, refira-se que as situações homólogas no que respeita ao IRC (n.º 5 do art.º 8.º do CIRC) são as seguintes: quanto às entidades com sede ou direcção efectiva em território português, a cessação de actividade ocorre na data do encerramento da liquidação, ou na data da fusão ou cisão; quanto às sociedades extintas em consequência destas, ou na data em que a sede e a direcção efectiva deixem de se situar em território português, ou na data em que se verificar a aceitação da herança jacente ou em que tiver lugar a declaração de que esta se encontra vaga a favor do Estado, ou ainda na data em que deixarem de verificar-se as condições de sujeição a imposto; quanto às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, a cessação de actividade ocorre na data em que cessarem totalmente o exercício da sua actividade através de estabelecimento estável ou deixarem de obter rendimentos em território português.

Já em sede de IVA (n.º 1 do art.º 33.º do CIVA), verifica-se a cessação de actividade nas seguintes situações: deixarem de praticar-se actos relacionados com actividades determinantes da tributação durante um período de dois anos consecutivos, caso em que se presumirão transmitidos os bens a essa data existentes no activo da empresa; esgotar-se o activo da empresa, pela venda dos bens que o constituem ou pela sua afectação a uso próprio do titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma, bem como pela sua transmissão gratuita; partilha da herança indivisa de que façam parte o estabelecimento ou os bens afectos ao exercício da actividade; transferência, a qualquer outro título, da propriedade do estabelecimento.

Quanto ao modelo material de declaração de cessação de actividade, este encontra-se disponível online em: <http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/2877648C-D58E-4F95-9D54-5A6DC24AF979/0/IRVADC.pdf>, devendo tal declaração ser assinada pelo sujeito passivo ou representante legal, bem como pelo Técnico Oficial de Contas (TOC), nos casos em que for obrigatória a sua assinatura.

Artigo 115.º · Emissão de recibos e facturas

1 - Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

a) A passar recibo, em modelo oficial, de todas as importâncias recebidas dos seus clientes, pelas prestações de serviços referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas, bem como dos rendimentos indicados na alínea c) do n.º 1 do mesmo artigo; ou

b) A emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas, e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

2 - No caso de lhes aproveitar a dispensa de obrigação de facturação, nos termos do n.º 1 do artigo 39.º do Código do IVA, são os mesmos titulares obrigados à observância do disposto nos demais números do referido preceito, com as necessárias adaptações.

3 - Revogado

4 - As pessoas que paguem rendimentos previstos no artigo 3.º são obrigadas a exigir os respectivos recibos, facturas ou documentos equivalentes e a conservá-los durante os cinco anos civis subsequentes, salvo se tiverem de dar-lhes outro destino devidamente justificado.

Anotações

Por Miguel Camelo e Vitor Hugo Faria

1. Com o objectivo de simplificar e diminuir o custo do cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, bem como maximizar as vantagens da utilização das tecnologias da informação e aproximar os Cidadãos da Administração Pública, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, que aprovou o Orçamento de Estado para 2010, introduziu uma alteração a alínea a) do n.º 1 do Artigo 115.º.

A eliminação do vocábulo “*impresso*” permitiu à DGCI passar a disponibilizar no Portal das Finanças um sistema de preenchimento, emissão e consulta¹¹² de Recibos (*verdes*) Electrónicos. Sistema este gratuito, simples e seguro.

2. Através da Portaria 879.º-A/2010, de 29 de Novembro, que entrou em vigor no dia 1 de Dezembro de 2010, foram aprovados os modelos oficiais do designado recibo verde electrónico: Modelo de recibo emitido; Modelo de recibo emitido para acto isolado; Modelo de recibo sem preenchimento.

3. Não obstante a referida Portaria ter entrado em vigor no dia 1 de Dezembro de 2010, até 30 de Junho de 2011 a emissão do recibo verde electrónico é facultativa podendo os titulares de rendimentos continuar a emitir recibos do Modelo n.º 6¹¹³.

4. Saliente-se que, perante situações de impossibilidade de emissão por via electrónica, os sujeitos passivos podem imprimir no Portal das Finanças recibos sem preenchimento, que conterão a data de impressão e serão numerados sequencialmente.

5. Caso o recibo verde electrónico seja utilizado como documento de quitação de recebimentos relativamente aos quais tenha sido emitida factura, esta deve ser mencionada no recibo, com o respectivo número e data de emissão, utilizando-se para o efeito o campo da descrição.

6. Estão obrigados a passar recibo os titulares de rendimentos auferidos no exercício, por conta própria¹¹⁴, de qualquer actividade de prestação de serviços de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza ainda que conexas com as actividades decorrentes de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, mesmo a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas [b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS], bem como dos rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário [alínea c) do n.º 1 do artigo 3].

¹¹² Os recibos emitidos poderão ser consultados pelos emitentes e adquirentes dos serviços prestados durante o período de cinco anos.

¹¹³ Aprovado pela Portaria n.º 102/2005, de 7 de Janeiro (Recibos Verdes).

¹¹⁴ De notar que a utilização destes recibos não determina a qualificação do serviço prestado como trabalho independente.

7. Nos restantes rendimentos da Categoria B ficam os seus titulares obrigados a emitir factura ou documento equivalente por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efectuadas, e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

8. O n.º 2 preceitua que no caso de lhes aproveitar a dispensa de obrigação de facturação, nos termos do artigo 39.º n.º 1 do CIVA, são os mesmos titulares obrigados à observância do disposto nos demais números do referido preceito, com as necessárias adaptações. Registe-se que, todavia, dever-se-á ler artigo 40.º n.º 1 do CIVA¹¹⁵ (*renumerado de harmonia com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 102/2008, de 20 de Junho*).

9. Este artigo prevê uma reciprocidade de obrigações, isto é, tanto determina para os titulares de rendimentos da Categoria B a obrigatoriedade da emissão de recibos e facturas; como também determina, nos termos do n.º 4, que as pessoas que os paguem, não só, exijam esses documentos mas também que os conservem durante os cinco anos civis subsequentes, salvo se tiverem de dar-lhes outro destino devidamente justificado.

10. O artigo 123.º do RGIT (antigo artigo 38.º do RJFNA) prevê que a violação do dever de emitir recibos ou facturas, ou a sua emissão fora dos prazos legais, é punível com coima de 100 a 2.500 Euros e a sua não exigência ou a sua não conservação, pelo período de tempo exigido por lei, é punível com coima de 50 a 1.250 Euros. Tais condutas são puníveis a título de dolo ou negligência (artigo 24.º, n.º 1 do RGIT) e é, nos termos da alínea b) do artigo 52.º do RGIT, ao dirigente do serviço tributário local da área onde a infracção teve lugar que cabe a aplicação das coimas. Uma vez que, nos termos do n.º 2 do artigo 23.º do RGIT, estas são contra-ordenações tributárias simples está vedada a possibilidade da aplicação de sanções acessórias (n.º 1 do artigo 28.º do RGIT).

Ofício Circulado 30091/2006 de 5 Abril da DSIVA - (IVA - Art.º 35.º e 39.º - prestações de serviços obrigatoriamente e requisitos de emissão de facturas) - Despacho n.º 435/2006 de 30 de Março, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;

Circular n.º 5/2001, de 12 de Março da DIRS - (Categoria B - Prestação de serviços)

Acórdãos do STA, Processo 0583/09 de 21-10: II - *As despesas devem ser documentadas através de factura / recibo. III - Porém, e na decorrência do princípio do inquisitório, a AF pode exigir ao contribuinte outras provas e efectuar, face a tal princípio, as diligências tendentes a demonstrar a afectação de tais pagamentos àquela finalidade. IV - No limite, pode efectuar uma inspecção à escrita do empreiteiro, diligência que está vedada ao contribuinte. V - O princípio do inquisitório situa-se a montante do ónus de prova.*

Artigo 116.º · Livros de registo

1 - Os titulares dos rendimentos da categoria B são obrigados:

- a) A escriturar os livros a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 50.º do Código do IVA, no caso de não possuírem contabilidade organizada; e
- b) A evidenciar em separado no respectivo livro de registo as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciam a determinação do rendimento, quando não possuam contabilidade organizada.

2 - Sem prejuízo do disposto no número anterior, os sujeitos passivos que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias devem possuir ainda os seguintes elementos de escrita:

- a) Livro de registo do movimento de produtos, gado e materiais;
- b) Livro de registo de imobilizações.

¹¹⁵ Assim, de acordo com o n.º 1 do artigo 40.º do CIVA, sempre que o cliente seja um particular que não destine os bens ou serviços adquiridos ao exercício duma actividade comercial, industrial ou profissional e a transacção seja efectuada a dinheiro, é dispensada a obrigação de facturação nas seguintes operações: Transmissões de bens efectuadas por retalhistas ou vendedores ambulantes. Transmissões de bens feitas através de aparelhos de distribuição automática. Prestações de serviços em que seja habitual a emissão de talão, bilhete de ingresso ou de transporte, senha ou outro documento impresso e ao portador; comprovativo do pagamento; Outras prestações de serviços cujo valor seja inferior a 10 Euros.

3 - Os livros referidos no número anterior podem ser substituídos pelos livros e demais elementos de escrita exigidos pelo sistema adoptado na Rede de Informação de Contabilidades Agrícolas (RICA) ou pelas listagens do Sistema Gestagro, independentemente de os sujeitos passivos estarem integrados na referida rede.

4 - A escrituração dos livros referidos na alínea a) do n.º 1 obedece às seguintes regras:

- a) Os lançamentos deverão ser efectuados no prazo máximo de 60 dias;
- b) As importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, sendo consideradas como receita no ano posterior ao da sua recepção, sem contudo exceder a apresentação da conta final relativa ao trabalho prestado;
- c) Os lançamentos devem ser sempre suportados por documentos comprovativos.

5 - Os titulares dos rendimentos referidos nas alíneas h) e i) do n.º 2 do artigo 3.º ficam dispensados do cumprimento das obrigações previstas no n.º 1.

6 - Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no presente artigo.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Obriga-se, no n.º 1 deste preceito, a que os titulares de rendimentos de trabalho independente, desde que não se encontrem sujeitos ao regime da contabilidade organizada, escriturem determinados livros, designadamente: livro de registo de compras de mercadorias e/ou livro de registo de matérias-primas e de consumo; livro de registo de vendas de mercadorias e/ou livro de registo de produtos fabricados; livro de registo de serviços prestados - aliás, por remissão expressa às alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 50.º do CIVA.¹¹⁶

Além disso, cumulativamente, obriga-se a que mantenham registos devidamente discriminados no que respeita às importâncias relativas a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, as quais, quando devidamente documentadas, não influenciem na determinação do rendimento - lembre-se que esta situação se coloca também no caso de os contribuintes não possuírem contabilidade organizada [cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 116.º do CIRS].

Quanto aos sujeitos passivos de imposto que exerçam actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, estes deverão possuir adicionalmente os elementos referenciados nas alíneas do n.º 2 da mesma disposição, ao passo que as regras sobre escrituração dos livros referidos na alínea a) do n.º 1 da disposição em análise deverão obedecer à previsão do n.º 4, que consagra, entre outros, o dever de proceder aos lançamentos, por ordem cronológica, nos diversos livros ou registos, neste caso no prazo máximo de 60 dias e devidamente acompanhados pelos documentos justificativos.

O n.º 5 dispensa os titulares de rendimentos provenientes de actos isolados, em certas condições (e por remissão expressa às alíneas h) e i) do n.º 2 do art.º 3.º do CIRS, que por sua vez remetem respectivamente para as alíneas a) e b) do n.º 1 do mesmo art.º 3.º), de possuírem os livros e os registos separados, aliás enunciados no n.º 1 do art.º 116.º, em análise.

Quanto ao n.º 6, verifica-se que apresenta a redacção que lhe foi conferida pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, postulando que os contribuintes que não sejam obrigados a dispor de contabilidade organizada, mas que possuam «um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto», apenas opcionalmente possuam os livros referenciados nesta disposição.

¹¹⁶ A propósito, em termos doutrinários, veja-se o seguinte: CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972; CASALTA HABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Almedina, 2010; SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. 1, 3.ª edição, Coimbra 1985, bem como SALDANHA SANCHES, «A Quantificação da Obrigação Tributária. Deveres de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lúbia, 1995; SALDANHA SANCHES, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, 2000.

Artigo 117.º · Obrigações contabilísticas

1 - Os titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado.

2 - Aos sujeitos passivos referidos no número anterior é aplicável o disposto no artigo 123.º do Código do IRC.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Postula-se a obrigatoriedade de os contribuintes, titulares de rendimentos de trabalho independente, quando não abrangidos pelo regime simplificado de tributação (cfr. art.º 31.º do CIRS), disporem de contabilidade organizada, com vista a permitir a verificação do rendimento apurado.¹¹⁷

Refira-se que o regime de contabilidade organizada também pode ser adoptado por opção. Sobre a discussão destas matérias, veja-se por exemplo o Acórdão do TCA Sul, Acórdão, de 26/02/2007, proferido no âmbito do Processo n.º 1639/07, onde se refere que: «O cerne da questão está em saber se, uma vez apresentada pelo contribuinte a declaração de opção pelo regime de tributação por contabilidade organizada, ela vale para os exercícios subsequentes ao dessa apresentação, sem necessidade de renovação anual, como entende a recorrente, ou, não havendo essa renovação, passa automaticamente ao regime simplificado, como entendem os serviços da AT».

A este propósito, e tal como citado no Acórdão em análise, Saldanha Sanches (in Revista Fiscalidade, Julho/Outubro de 2001) refere o seguinte: «o regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. E que, procedendo a uma estimativa de custos que vai suportar e declarar, opta pela dedução standardizada. (...) Temos desde modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à vontade do contribuinte e em que este pode optar pelo regime que considera mais favorável».

Assim, no Acórdão em apreço o Tribunal decidiu que, existindo a opção por parte do contribuinte em ser tributado com base na contabilidade, não podia a AT deixar de respeitar essa opção, ficando por isso impedida de determinar para exercícios posteriores a tributação de acordo com o regime simplificado.

Em termos de doutrina administrativa refira-se por exemplo a já revogada Circular n.º 5/90, de 17 e Janeiro de 1990 que, ao versar sobre a matéria das obras de carácter plurianual, estabelecia o seguinte: «A contabilidade organizada (...) deverá permitir, na parte aplicável, o contrato dos elementos necessários para a obtenção das percentagens de facturação e de acabamento e, bem assim, dos demais elementos indispensáveis à determinação dos resultados de cada obra, de acordo com a presente circular».

No entanto, essa circular foi expressamente revogada, em 2010, pela circular n.º 8/2010, disponível online em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/9D634990-8EE7-430F-A31C-D0D7335776C0/0/Circular_8-2010.pdf, destacando-se o seguinte: «E porque as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular n.º 5/90 - a qual continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico - considerando-se, por conseguinte, revogada. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho. Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectua-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico. Por esse

¹¹⁷ Em termos doutrinários sobre estas matérias e outras relacionadas veja-se, por exemplo, CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, 1972; CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010; SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993; BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, Vol. I, 3.ª edição, Coimbra 1985, bem como SALDANHA SANCHES, «A Quantificação da Obrigação Tributária: Divergentes de Cooperação, Auto-Avaliação e Avaliação Administrativa», *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Lisboa, 1995; SALDANHA SANCHES, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, 2000.

facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para "reverterem" as correcções fiscais que vinham efectuando».

Além disso, o texto da disposição em análise destaca também que se aplica aos contribuintes, titulares de rendimentos de trabalho independente, quando não abrangidos pelo regime simplificado de tributação (cfr. art.º 31.º do CIRS), o preceituado no mesmo diploma relativamente à obrigatoriedade de emissão de recibos e facturas.

Destarte, e de uma forma muito abreviada, podemos dizer que o CIRS, mais concretamente no seu artigo 115.º, obriga à emissão de recibos e facturas todos os trabalhadores independentes. O n.º 4.º do mesmo Artigo, obriga inclusive as pessoas que paguem rendimentos previstos no artigo 3.º a exigir os respectivos recibos, facturas ou documentos equivalentes e a conservá-los durante os cinco anos civis subsequentes, salvo se tiverem de dar-lhes outro destino devidamente justificado.

Artigo 118.º · Centralização, arquivo e escrituração de livros

1 - Os sujeitos passivos são obrigados a centralizar a contabilidade ou a escrituração dos livros referidos nos artigos anteriores no seu domicílio fiscal ou em estabelecimento estável ou instalação situados em território português, devendo neste último caso indicar, na declaração de início ou na declaração de alterações, a sua localização.

2 - Os sujeitos passivos são obrigados a arquivar os livros da sua escrituração e os documentos com ela relacionados, devendo conservá-los em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes.

Anotações

Por Joana Santos Pinto e Miguel Camelo

1. Nas redacções anteriores, nomeadamente a redacção do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, o presente artigo continha também um n.º 3: «*Na escrituração dos livros de que tratam os artigos 111.º e 112.º não são permitidos atrasos superiores a trinta dias.*».

Posteriormente, por redacção da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, alterada pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, este artigo (anterior 113.º) passou à sua actual numeração - 118.º.

De referir ainda a redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, alterada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20 de Dezembro, que previa no n.º 2: «*A declaração referida no número anterior deve ser apresentada até ao último dia útil do mês de Junho em qualquer serviço de finanças.*».

2. Da expressão «*domicílio fiscal, ou estabelecimento estável*» deverá entender-se o preceituado pelo artigo 19.º da Lei Geral Tributária que define, quer para pessoas singulares, quer para pessoas colectivas, o que subentende o conceito. Assim, para efeitos de pessoas singulares o domicílio fiscal corresponde à residência habitual; para efeitos de pessoas colectivas corresponde ao local da sede ou direcção efectiva, ou na falta desta, de estabelecimento estável em território português.¹¹⁸

O artigo 43.º do CPPT estabelece a obrigação de participação do domicílio fiscal à Administração Tributária, antevendo as consequências legais que o incumprimento desta obrigação possa comportar. Entendemos que a exigência constitucional prevista no n.º 3 do artigo 268.º da CRP ficara satisfeita se o n.º 2 do artigo 43.º do CPPT for interpretado em consonância com o preceituado no n.º 5 e n.º 6 do artigo 39.º do CPPT.

3. O Ofício-Circularado n.º 2/91, da DIRS de 9 de Janeiro, sancionou o entendimento de que é permitido que os livros e demais elementos de escrita possam estar na posse dos técnicos de contas ou das empresas encarregadas da sua escrituração, mas apenas durante o exercício económico a que respeitam os respectivos serviços prestados.

¹¹⁸ Para saber mais sobre tipos de domicílio e sede ver os artigos 82.º a 88.º e artigo 159.º do Código Civil respectivamente.

4. Concernente ao n.º 2 do presente artigo, estatuiu o Ofício-Circulado *supra* que uma vez notificado o contribuinte para proceder à apresentação da escrita num determinado prazo, se o não fizer este incumprimento será equiparado a recusa de exibição de escrita ficando sujeito a procedimento contra-ordenacional. São exemplos de procedimentos contra-ordenacionais previstos pelo Regime Geral das Infrações Tributárias o artigo 110.º (*Recusa de entrega, exibição ou apresentação de documentos e mercadorias*), 110.º-A (*Falta ou atraso de entrega, exibição ou apresentação de documentos ou de declarações*), 113.º (*Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes*), 117.º (*Falta ou atraso na apresentação ou exibição de documentos ou de declarações*), 118.º (*Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes*), 119.º (*Omissões e inexactidões nas declarações ou em outros documentos fiscalmente relevantes*), 120.º (*Inexistência de contabilidade ou de livros fiscalmente relevantes*) e 122.º (*Falta de apresentação, antes da respectiva utilização, dos livros de escrituração*).

5. O limite temporal durante o qual é obrigatório conservar os elementos referentes à contabilidade, de acordo com o n.º 2 do presente artigo, é de 10 anos. Limite temporal igual ao do IRC (n.º 4 do artigo 123.º) e IVA (n.º 1 do artigo 52.º) e que patenteia o maior prazo concedido pela lei portuguesa ao abrigo do Código Comercial na letra do seu artigo 40.º ⁽¹¹⁹⁾ (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19.9.06, Recurso 1038/05).

6. Em suma, podemos afirmar que este artigo permite à Administração Tributária apurar com rigor a situação tributária dos contribuintes, nos casos em que tal tarefa está dependente da colaboração destes. Consegue, assim, a Administração Tributária cumprir os princípios que orientam o nosso sistema fiscal e garante-se simultaneamente aos contribuintes a detenção dos meios de prova indispensáveis a sua eventual necessidade de defesa no âmbito do procedimento ou processo.

7. O dever de colaboração dos contribuintes com a Administração Tributária está previsto em várias disposições legais, como por exemplo no artigo 133.º do CIRS e, de uma forma mais genérica, no artigo 60.º do CPA, no n.º 2 do artigo 48.º do CPPT, nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 59.º e n.º 2 do artigo 84.º da LGT e no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

No entanto, existem excepções onde se considera legítima a recusa de colaboração por parte do contribuinte (i.e.: n.º 4 do artigo 63.º da LGT, n.º 2 do artigo 89.º do CPA e artigo 47.º do RCPIT).

Artigo 119.º · Comunicação de rendimentos e retenções

1 - As entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção, total ou parcial, do imposto, bem como as entidades devedoras dos rendimentos previstos nos n.ºs 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º e as entidades através das quais sejam processados os rendimentos sujeitos ao regime especial de tributação previsto no n.º 3 do artigo 72.º, bem como as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares, os rendimentos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 101.º, são obrigadas a:

- a) Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos, ainda que não tenha havido lugar a retenção do imposto, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número fiscal e respectivo código, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos;
- b) Entregar ao sujeito passivo, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, incluindo, quando for caso disso, as correspondentes aos rendimentos em espécie que lhes hajam sido atribuídos, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar ou ainda, nos 15 dias imediatos à respectiva ocorrência, de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar;

¹¹⁹ De referir que a redacção do artigo 40.º do Código Comercial foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 41/71 de 4 de Fevereiro, que veio reduzir de vinte para dez anos o prazo previsto no artigo

c) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e respectivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais, relativas ao ano anterior;

d) Apresentar a declaração a que se refere a alínea anterior nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar.

2 - As entidades devedoras dos rendimentos a que se refere o artigo 71.º, cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa, são obrigadas a:

a) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do mês de Julho de cada ano, uma declaração relativa àqueles rendimentos, de modelo oficial;

b) Possuir um registo actualizado dos titulares desses rendimentos com indicação do respectivo regime fiscal, bem como os documentos que justificam a isenção, a redução de taxa ou a dispensa de retenção na fonte.

3 - Tratando-se de rendimentos de quaisquer títulos nominativos ou ao portador, com excepção dos sujeitos a englobamento obrigatório, e de juros de depósitos à ordem ou a prazo, cujos titulares sejam residentes em território português, o documento referido na alínea b) do n.º 1 apenas é emitido a solicitação expressa dos sujeitos passivos que pretendam optar pelo englobamento, a qual deve ser efectuada até 31 de Janeiro do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam.

4 - O documento referido no número anterior deve ser junto à declaração de rendimentos do ano a que respeita ou, se esta for enviada por transmissão electrónica de dados, deve ser remetido ao serviço de finanças da área do domicílio fiscal até ao final do prazo referido na subalínea ii) da alínea b) do artigo 60.º.

5 - Não é considerada a opção pelo englobamento se não for cumprido o disposto no número anterior ou se a solicitação referida na parte final do n.º 3 for efectuada para além do prazo aí previsto.

6 - O registo, documento e declaração a que se referem as alíneas a) a d) do n.º 1 devem individualizar os rendimentos devidos que, nos termos da lei, não foram objecto de retenção na fonte.

7 - Tratando-se de rendimentos pagos ou colocados à disposição de sujeitos passivos não residentes em território português, as entidades devedoras são obrigadas a:

a) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do 2.º mês seguinte ao do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos beneficiários, uma declaração relativa àqueles rendimentos, de modelo oficial;

b) Cumprir as obrigações previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 e b) do n.º 2, consoante o caso.

8 - Quando haja criação ou aplicação, em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, ainda que por entidade compreendida no âmbito de aplicação do n.º 10 do artigo 2.º, a entidade patronal é obrigada a declarar a existência dessa situação, cujo conhecimento se presume em todos os casos, através de modelo oficial, até 30 de Junho do ano seguinte.

9 - As entidades que suportem os encargos, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º, ainda que em relação a planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente criados ou atribuídos por entidade compreendida no âmbito de aplicação do n.º 10 do artigo 2.º, são obrigadas a:

a) Possuir registo actualizado das pessoas que auferem os correspondentes rendimentos, do qual constem o número fiscal e respectivo código, bem como as datas de exercício das opções, direitos de subscrição ou direitos de efeito equivalente, da alienação ou renúncia ao exercício ou da compra, os valores, preços ou vantagens económicas referidos no n.º 4 do artigo 24.º;

- b) Entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano, cópia do registo referido na alínea anterior, na parte que lhes respeita;
- c) Incluir na declaração a que se referem as alíneas c) e d) do n.º 1 informação relativa aos valores mencionados na alínea a).

10 - Revogado

11 - Tratando-se de rendimentos de quaisquer valores mobiliários, o cumprimento das obrigações referidas no presente artigo é da responsabilidade das entidades registadoras ou depositárias previstas no artigo 125.º

12 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 1 e 2, as entidades devedoras ou as entidades que paguem ou coloquem à disposição dos respectivos titulares os rendimentos a que se refere o artigo 71.º ou quaisquer rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo são obrigadas a:

- a) Cumprir a obrigação prevista na alínea a) do n.º 1;
- b) Entregar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Janeiro de cada ano, uma declaração, de modelo oficial, referente àqueles rendimentos e respectivas retenções de imposto, relativas ao ano anterior.

13 - Revogado

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

As entidades devedoras que se encontrem obrigadas à retenção (total ou parcial) do imposto, aliás referenciadas no n.º 1 deste preceito - que remete expressamente para parte da disposição sobre rendimentos da categoria A, para parte da disposição sobre taxas especiais, nomeadamente a tributação autónoma à taxa de 10% de determinado tipo de gratificações, bem como para parte do preceito sobre taxas liberatórias -, são obrigadas a levar a cabo as obrigações acessórias previstas nas alíneas a) a d) desse n.º 1, que se consubstanciam designadamente em obrigações de registo, de entrega e de apresentação de declarações.¹²⁰ Convém referir também que o n.º 6 da mesma disposição refere a necessidade de individualização dos rendimentos devidos e que não sejam objecto de retenção na fonte.

Quanto às entidades devedoras dos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, e cujos titulares usufruam de alguma forma de benefício (cfr. n.º 2 da disposição objecto de análise), estas encontram-se obrigadas a obedecer às obrigações acessórias previstas nas alíneas a) e b) do n.º 2 - obrigação de entrega de declaração própria e de possuir um registo actualizado que obedeça aos requisitos aí prescritos.

Já o n.º 3 trata de determinados rendimentos aí descritos, respeitantes a titulares que sejam contribuintes residentes em território português. Nestes casos, o documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior - que terá em princípio de ser entregue até 20 de Janeiro de cada ano por parte das entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar a retenção (total ou parcial) - será apenas remetido por solicitação expressados sujeitos passivos que pretendam optar pelo englobamento, com prazo até 31 de Janeiro do ano seguinte ao do apuramento dos rendimentos. Tal documento (cfr. n.º 4) deverá aparecer juntamente com a declaração de rendimentos do exercício económico respectivo ou, no caso de transmissão electrónica, deverá ser remetido ao respectivo serviço de finanças durante o mês de Maio. Além disso, refere o n.º 5 que a opção pelo englobamento não é considerada caso a solicitação da declaração comprovativa das importâncias devidas no ano anterior seja solicitada para além do prazo prescrito.

No caso dos contribuintes não residentes (cfr. n.º 7), colocam-se face às entidades devedoras as obrigações acessórias previstas nas alíneas a) e b) - obrigação de entrega de declaração relativa aos rendimentos, de modelo oficial, bem como algumas outras obrigações para as quais se remete.

¹²⁰ Acerca da alínea c) do n.º 1, vejam-se os seguintes diplomas/documentos: Portaria n.º 1/90, de 4 de Janeiro, que aprova o modelo de declaração a apresentar, Ofício-Circulado n.º 7/90, de 23 de Fevereiro, que esclarece algumas dúvidas práticas, Ofício-Circulado n.º 8/90, de 12 de Março, sobre instruções relativas a substituição das declarações já apresentadas, Ofício-Circulado n.º 10/90, de 4 de Abril, relativo à aplicação de coimas, na hipótese de apresentação das declarações fora do prazo. Finalmente, veja-se também a Portaria n.º 51/2004, de 16 de Janeiro, que estabelece o envio por transmissão electrónica de dados da declaração a que se referem a alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS e o artigo 120.º do Código do IRC.

No n.º 8 apela-se ao conceito de «entidade patronal», aliás definido no n.º 10 do art.º 2. Tal disposição definitiva é também chamada no n.º 9, que aliás estabelece mais um conjunto de obrigações acessórias, designadamente quanto a registos, a entrega de declarações e à prestação de determinadas informações.

Na situação de estarmos perante valores mobiliários, o cumprimento das obrigações acessórias previstas recai sobre as entidades registadoras ou depositárias - cfr. n.º 11 e art.º 125.º

Quanto a entidades devedoras ou que paguem ou coloquem à disposição rendimentos sujeitos a taxas libertórias, bem como outros rendimentos sujeitos a taxas de retenção na fonte a título definitivo, sujeitam-se ao cumprimento das obrigações acessórias presentes nas alíneas a) e b) do n.º 12.

Finalmente, por intermédio da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, foi aditado um n.º 13 a esta disposição, referente a determinadas entidades que realizem operações relacionadas com a questão das mais-valias, aliás também tributáveis em sede de IRS, desde que realizadas, e por englobamento, tal como postulam os art.ºs 9.º e 10.º.

Assim, nas alíneas a) a c) do n.º 13 do preceito em análise, faz-se uma listagem das entidades sujeitas a apresentar a declaração de modelo oficial como forma de comunicação de informações tais como a data de alienação, o valor de realização e a identificação do beneficiário. Entretanto esta obrigação foi revogada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, deixando de vigorar a partir de 1 de Janeiro de 2012.

Ainda acerca da obrigatoriedade de comunicação de rendimentos e retenções, veja-se por exemplo o Acórdão do TCA Norte, secção de contencioso tributário, Processo n.º 302/02, datado 16/06/2005, onde, nas conclusões, se refere: «I - O art.º 23º da Convenção Para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, existente entre Portugal e a Suíça determina que, quando um residente de Portugal obtiver rendimentos que, de acordo com o disposto na Convenção, possam ser tributados na Suíça, Portugal deduzirá do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto sobre o rendimento pago na Suíça; II - Assim, compete ao Estado da residência do sujeito passivo a obrigação de eliminar a dupla tributação, tendo em conta o montante de imposto efectivamente pago no estrangeiro; III - O conceito de "imposto pago" não é coincidente, nem se confunde, com o conceito de "imposto retido", sendo que este último é tão só um adiantamento por conta do IRS do respectivo ano, efectuado a título não definitivo; IV - Para efeitos de prova do montante de imposto pago no estrangeiro não basta um documento emitido pela entidade patronal e confirmado pela autoridade fiscal Suíça onde conste o montante de imposto retido na fonte, uma vez que este documento apenas certifica que aquela retenção foi efectuada; V - As retenções de imposto na fonte podem ser superiores ou inferiores ao montante de imposto efectivamente pago, a final, no estrangeiro; VI - Para os efeitos previstos no art.º 23º da CDT é necessário haver um cálculo final de imposto, uma liquidação, para se apurar o montante de imposto efectivamente pago na Suíça; VII - E a prova desse montante só poderá ser feita através da competente nota de liquidação». (sublinhados nossos)

Finalmente, em termos de doutrina administrativa veja-se o Ofício-Circulado n.º 20113/2006, de 25/01, da DSIRS, versando sobre: IRS - Declaração Mod. 10 de Rendimentos e Retenções na Fonte - Artigos 119.º, n.º 1, alínea c) do CIRS e 120.º do CIRC. Nele se refere que: «Atendendo à lógica declarativa que se encontra subjacente ao próprio IRS, em que à DGCI cabe a liquidação e posterior controlo dos valores declarados pelos sujeitos passivos do imposto, facilmente se compreende que o controlo da liquidação se apresenta cada vez mais como um imperativo e um importante meio de assegurar a justiça e equidade fiscais. (...) Deste modo, e tendo em vista igualmente o combate à fraude e evasões fiscais, (...)» é necessário esclarecer regras quanto ao preenchimento do modelo 10. É precisamente sobre estas regras que trata este ofício-circulado.

Artigo 120.º · Rendimentos isentos, dispensados de retenção ou sujeitos a taxa reduzida

As entidades emittentes de valores mobiliários são obrigadas a comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do mês de Julho de cada ano, através de modelo oficial, os seguintes elementos:

- a) Identificação das entidades registadoras ou depositárias previstas no artigo 125.º;

- b) Quantidade de valores mobiliários que integram a emissão, e tratando-se de emissão contínua, a quantidade actualizada dos valores mobiliários emitidos;
- c) Quantidade de valores mobiliários registados ou depositados em cada uma das entidades referidas na alínea a).

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

O texto aqui em análise resulta da Lei n.º 32.º-B/2002, de 30 de Dezembro.

O modelo oficial referenciado consta da Portaria n.º 378/2004, de 14 de Abril, que aprova a declaração modelo n.º 34, respeitante a entidades emittentes de valores mobiliários sujeitos a depósito ou registo em Portugal sempre que tenham em circulação valores mobiliários.¹²¹

Tratam-se aqui de obrigações acessórias de comunicação por parte de entidades emittentes, registadoras ou depositárias de valores mobiliários¹²², devendo ser declarados os elementos aqui descritos, começando-se pela identificação das entidades enunciadas no art.º 61.º (referente a entidades registadoras) e no art.º 99.º (respeitante às entidades depositárias), ambos do Código dos Valores Mobiliários. Além da identificação nominativa, pedem-se também indicações quanto a valores emitidos, registados ou depositados, nas condições aqui previstas.

Artigo 121.º - Comunicação da atribuição de subsídios

As entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis no âmbito do exercício de uma actividade abrangida pelo artigo 3.º devem entregar à DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos rendimentos atribuídos no ano anterior.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

A presente norma foi aditada pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2012.

Estamos, nesta sede, no âmbito do segundo grande grupo de deveres declarativos consagrados no Código do IRS. Na verdade, se o primeiro onera os sujeitos passivos de imposto, o segundo, de que ora se cuida, impende sobre entidades terceiras.

Tratam-se de deveres de comunicação impostos pelo Legislador a determinadas entidades, quer porque revestem a qualidade de entidades devedoras de rendimentos sujeitos a imposto, quer porque praticam, ou intervêm na prática, de atos suscetíveis de gerarem rendimentos tributáveis. Tais deveres cumprem-se integralmente por transmissão eletrónica de dados e encontram-se previstos nos artigos 119.º a 127.º do Código do IRS¹²³.

121 O modelo da referida declaração encontra-se disponível online no seguinte link: <http://www.portaldasfinancas.gov.pt/de/empresas/OAMod34.pdf>.

122 A temática dos valores mobiliários encontra-se largamente tratada na doutrina, destacando-se os seguintes textos: ASCENÇÃO, José de Oliveira, O actual conceito de Valor Mobiliário, *Direito dos Valores Mobiliários III*, Coimbra Editora, 2001, pp. 37 e ss.; ASCENÇÃO, José de Oliveira, As acções, *Direito dos Valores Mobiliários II*, Coimbra Editora, 2000, pp. 57 e ss.; CASTRO, Carlos Osório, *Valores Mobiliários: conceito e espécies*, Universidade Católica Portuguesa, 1996; FERREIRA, Amadeu José, *Valores Mobiliários Escriturais*, Almedina, 1997; GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, Requisitos e Vantagens da Transformação de Sociedades por Quotas em Sociedades Anónimas, *Nota Técnica Infocontab* n.º 1/2007, de 08 de Janeiro de 2007; MARTINEZ, Soares, Intervenção de abertura na apresentação do 1.º Curso sobre o Direito do Mercado de Valores Mobiliários, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa em 04 de Março de 1996, *Direito dos Valores Mobiliários*, Lisboa, 1997, pp. 7 e 8; MIRANDA, Jorge, Intervenção do Presidente do Conselho Directivo da Faculdade de Direito de Lisboa na apresentação do 1.º Curso sobre o Direito do Mercado de Valores Mobiliários, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa em 04 de Março de 1996, *Direito dos Valores Mobiliários*, Lisboa, 1997, pp. 9 e 10; SANCHES, José Luis Saldanha, O conceito fiscal de valores mobiliários, *Direito dos Valores Mobiliários III*, Coimbra Editora, 2001, pp. 73 e ss.; VEIGA, Alexandre Brandão da, Sistema de Controlo de Valores ..., *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, n.º 7, pp. 105 e ss.

123 Cf. FAUSTINO, MANUEL, A Tributação do Rendimento das Pessoas Singulares, *Lições de Fiscalidade*, Almedina 2012, p. 213.

Por Emilia Ferreira

Artigos relacionados

Artigo 3.º do CIRS

Este artigo foi aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, que aprovou o Orçamento de Estado para 2012.

Deste modo, assistimos à consagração legal de uma nova obrigação acessória de natureza declarativa, relativa à Categoria B do IRS, sendo que esta obrigação declarativa consubstancia mais um mecanismo de controlo, dos rendimentos auferidos nesta categoria do imposto, à disposição da Administração Tributária, desta feita efetivado por via da cooperação institucional.

Assim sendo, com a norma consagrada neste artigo, às entidades que pagam subsídios ou subvenções não reembolsáveis no âmbito do exercício de atividades empresariais ou profissionais, é imposto o dever de passar a entregar à Administração Tributária, até ao fim do mês de fevereiro, uma declaração de modelo oficial com os valores atribuídos no ano anterior.

Artigo 122.º · Empresas gestoras de fundos de poupança-reforma, poupança-educação e poupança-reforma/educação

Revogado

Artigo 123.º · Notários, conservadores, secretários judiciais e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares

Os notários, conservadores, secretários judiciais, secretários técnicos de justiça e entidades e profissionais com competência para autenticar documentos particulares que titulem actos ou contratos sujeitos a registo predial ou que intervenham nas operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º são obrigados a enviar à Direcção-Geral dos Impostos, preferencialmente por via electrónica, até ao dia 10 de cada mês, relação dos actos por si praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior dos processos a seu cargo que sejam susceptíveis de produzir rendimentos sujeitos a IRS, através de modelo oficial.

Anotações

Por Frederico Velasco Amaral

Vide, a propósito do presente artigo, a seguinte Instrução Administrativa:

- Ofício-Circulado n.º 10/89, de 19 de Junho, relativo a obrigações de conservadores (artigo 116.º do Código do IRS).

Por identidade de matéria, remete-se para tudo quanto fica dito no âmbito dos comentários ao artigo 121.º.

Artigo 124.º · Operações com instrumentos financeiros

As instituições de crédito e sociedades financeiras devem comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, até 30 de Junho de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial:

- a) As operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos;
- b) Os resultados apurados nas operações efectuadas com a sua intervenção relativamente a instrumentos financeiros derivados.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Esta disposição foi sendo sucessivamente alterada pelo Decreto Lei n.º 257-B/96, de 31 de Dezembro; depois, Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro; Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril; Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro; Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho e, finalmente, Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro. O impresso de modelo oficial referenciado no corpo do artigo consta da Portaria n.º 1077/99, de 14 de Dezembro.

Verificamos, assim, que o imperativo da transparência nos mercados de capitais está bem presente em tais exigências, salvaguardando-se o postulado da troca de informações no que toca certos aspectos, com vista nomeadamente a evitar a fraude e a evasão fiscal, bem como controlar e efectivar a obtenção de receitas fiscais. Nesta sede, a disposição em análise é um bom exemplo de que as obrigações de cooperação com a Administração Tributária, bem como as obrigações de comunicação estão bem presentes e vinculadas no conjunto de obrigações acessórias prescritas por lei, e não raras vezes.

Mais concretamente, e no que respeita a alínea a), na parte onde se referem «warrants autónomos», é o Decreto-Lei n.º 172/99, de 20 de Maio, que regula a emissão, negociação e comercialização de warrants autónomos. Foi alterado pela declaração de rectificação n.º 10-AS/99, de 30/06 e a versão actualmente em vigor é a que lhe foi conferida pelo DL n.º 70/2004, de 25/03

Um warrant autónomo é, no fundo, um valor mobiliário, de duração limitada, que confere ao seu detentor um direito sobre outros valores mobiliários ou activos financeiros (ou seja, sobre os «activos subjacentes»). Esses activos subjacentes podem ser de várias naturezas, tais como acções, obrigações, índices bolsistas, taxas de juro ou taxas de câmbio.¹²⁴

Os warrants autónomos podem ser emitidos quer por instituições de crédito (como bancos ou outras), quer por sociedades de investimento, quer por sociedades financeiras de corretagem, quer por sociedades anónimas (contando que o activo subjacente sejam valores mobiliários próprios) e, ainda, pelo próprio Estado.

Relativamente à alínea b) destaque-se que os instrumentos financeiros derivados consistem em instrumentos financeiros cujo valor deriva do valor de um determinado activo que se encontra subjacente a este (seja uma acção, taxa de juro, valor de mercadorias, etc.). Consideram-se instrumentos de elevado risco, uma vez que pequenas variações no preço do activo subjacente poderão provocar grandes oscilações no valor do instrumento derivado.¹²⁵

Acerca destas matérias, a própria CMVM emitiu um Regulamento, com o n.º 2/2011, relativo à obrigação de reporte de operações realizadas fora de mercado regulamentado referentes a instrumentos financeiros derivados, quando o respectivo activo subjacente se encontre admitido à negociação em mercado regulamentado. Consubstanciou-se, no fundo, numa alteração ao Regulamento da CMVM n.º 2/2007, também alterado e republicado pelo Regulamento n.º 3/2008.

O regulamento de 2011 encontra-se disponível online no seguinte link: http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao_Regulamentos/Regulamentos/2011/Documents/Reg_2_2011.pdf.

Artigo 125.º · Registo ou depósito de valores mobiliários

1 - As entidades registadoras ou depositárias a que se referem os artigos 61.º e 99.º do Código dos Valores Mobiliários, para além do cumprimento das obrigações constantes do artigo 119.º, são, ainda, obrigadas a:

- a) Comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao fim do mês de Julho de cada ano, através de modelo oficial, os registos efectuados relativamente a valores mobiliários;
- b) Entregar aos investidores, até 20 de Janeiro de cada ano, uma declaração onde constem os movimentos de registo efectuados no ano anterior.

124. Sobre esta matéria veja-se, por exemplo, Da (rela)quisição de acções com emissão de «warrants» autónomos (subsídios para análise do seu regime fiscal) / Regenerio M. Fernandes Ferreira, João Magalhães Ramalho, António Calisto Pató. In: Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco III - Dir. [de] Jorge Miranda - Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa - Coimbra: Coimbra Editora, 2006. E, ainda a colectânea Lei dos mercados de valores mobiliários / coordenação Carlos Osório de Castro, Nuno Mana Pinheiro Torres. Porto: Publicações Universidade Católica, 2000.

125. Sobre instrumentos financeiros derivados, veja-se doutrinariamente os seguintes contributos: Filipa Simões de Figueiredo, «O tratamento fiscal dos instrumentos financeiros derivados na tributação dos rendimentos das pessoas singulares» (disponível online no seguinte link: http://www.ctoc.pt/downloads/files/1240404757_55a60_fiscalidade_ok.pdf), Menezes de Leitão, «A tributação directa dos instrumentos financeiros derivados», *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 401, Janeiro - Março 2001; Paulo Nuno de Tiago Cassiano Neves, «Portuguese Swap Agreement Change Raises Treaty Issues», *Tax Notes International*, Vol. 49, Nr. 7 (18.02.2008).

2 - As entidades registadoras ou depositárias de quaisquer valores mobiliários que não sejam consideradas residentes em território português nem possuam estabelecimento estável aí situado, devem designar um representante com residência, sede ou direcção efectiva nesse território para efeitos de cumprimento das obrigações legalmente previstas.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

A redacção da disposição que ora se comenta foi-lhe conferida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro. Assim, postula-se que as entidades descritas nos art.ºs 61.º (referente a entidades registadoras) e 99.º (respeitante às entidades depositárias), ambos do Código dos Valores Mobiliários, para além da obrigatoriedade de comunicação dos rendimentos e retenções, também deverão comunicar as operações relativas a valores mobiliários, nos moldes previstos na alínea a) do n.º 1.

A Circular n.º 16/2002, de 28 de Maio vem de facto obrigar ao registo individualizado dos Valores Mobiliários. Além disso, e de acordo com o mesmo n.º 1, alínea b) do art.º que ora se comenta, as entidades registadoras ou depositárias deverão também entregar aos investidores, anualmente, até ao dia 20 de Janeiro, uma declaração contendo os registos efectuados no ano anterior.

Quanto às entidades registadoras ou depositárias não residentes, estas deverão designar um representante fiscal, com a incumbência de cumprir as obrigações acessórias respectivas.¹²⁶

Artigo 126.º · Entidades emitentes e utilizadoras dos vales de refeição

1 - As entidades emitentes de vales de refeição devem possuir registo actualizado do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades adquirentes bem como dos respectivos documentos de alienação e do correspondente valor facial.

2 - As entidades emitentes de vales de refeição são obrigadas a enviar à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Maio de cada ano, a identificação fiscal das entidades adquirentes de vales de refeições, bem como o respectivo montante, em declaração de modelo oficial.

3 - O disposto no número anterior não dispensa as entidades utilizadoras dos vales de refeição de cumprir o disposto no artigo 119.º, relativamente às importâncias que excedam o valor excluído da tributação nos termos do n.º 2) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º.

4 - As entidades utilizadoras de vales de refeição devem possuir registo actualizado, do qual conste, pelo menos, a identificação das entidades emitentes, bem como dos respectivos documentos de aquisição, e ainda registo individualizado dos beneficiários e dos respectivos montantes atribuídos.

5 - A diferença entre os montantes dos vales de refeição adquiridos e dos atribuídos, registados nos termos dos números anteriores, deduzida do valor correspondente aos vales que se mantêm na posse da entidade adquirente, fica sujeita ao regime das despesas confidenciais ou não documentadas.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

De acordo com o n.º 1 desta disposição, as entidades que emitam os chamados «vales de refeição», uma forma de retribuição em espécie que se coloca face a trabalhadores titulares de rendimentos de categoria A

¹²⁶ Sobre valores mobiliários, em geral, cfr. ASCENÇÃO, José de Oliveira, *O actual conceito de Valor Mobiliário, Direito dos Valores Mobiliários III*, Coimbra Editora, 2001; ASCENÇÃO, José de Oliveira, *As acções, Direito dos Valores Mobiliários II*, Coimbra Editora, 2000; CASTRO, Carlos Osório, *Valores Mobiliários: conceito e espécies*, Universidade Católica Portuguesa, 1996; FERREIRA, Arnaldo José, *Valores Mobiliários Escrituras*, Almedina, 1997; SANCHES, José Luis Saldanha, *O conceito fiscal de valores mobiliários, Direito dos Valores Mobiliários III*, Coimbra Editora, 2001.

(trabalho dependente), deverão possuir um registo contendo algumas informações mínimas, designadamente a identificação das entidades adquirentes, documentos de alienação e respectivo valor.¹²⁷

São ainda obrigadas a enviar à DGI, no prazo referido no n.º 2, a identificação das entidades adquirentes e o respectivo montante, utilizando para esses efeitos a respectiva declaração de modelo oficial.¹²⁸

Quanto às entidades utilizadoras, e não obstante a obrigatoriedade de comunicação da sua identificação e do montante dos vales de refeição por parte das entidades emitentes, estas terão de continuar a observar a disposição relativa a comunicação de rendimentos e retenções, no que respeita a parte que ultrapasse em 70% o limite legal para efeitos de exclusão de tributação - remissão expressa do n.º 3 da disposição objecto de análise e comentário para o n.º 2) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º, relativo a rendimentos provenientes de trabalho dependente. Além disso, as mesmas entidades utilizadoras deverão possuir um registo actualizado com pelo menos a identificação das entidades emitentes (para facilitar o cruzamento de dados da Administração Fiscal), contendo também os documentos de aquisição, o registo dos beneficiários e os montantes respectivamente atribuídos - exigência prevista no n.º 4.

Finalmente, o n.º 5 refere-nos que caso haja divergência entre os montantes dos vales adquiridos e atribuídos (daí uma das utilidades dos registos exigidos fiscalmente), e após dedução a esta do valor dos vales na posse da entidade adquirente, tal divergência é tributada de acordo com o regime das despesas confidenciais ou não documentadas, ou seja, de acordo com as taxas de tributação autónoma previstas no art.º 88.º do CIRC. Acrescente-se ainda que os vales de refeição são, muitas vezes, considerados como despesas confidenciais. Para o efeito, veja-se por exemplo o Acórdão do STA, de 21/04/2010, Processo 619/09, em cujo sumário se refere o seguinte: «I - Os títulos ou vales de refeição são meros meios de pagamento de refeições ou de outros produtos disponibilizados pelos estabelecimentos aderentes a este sistema de pagamento. II - A aquisição destes vales constitui uma mera troca de meios de pagamento, não consubstanciando, em si, uma despesa. III - Não sendo conhecido o destino dado a esses vales, estes devem ser considerados despesas confidenciais e, conseqüentemente, tributados autonomamente, nos termos do artigo 4.º do Dec.Lei n.º 192/90, de 9 de Junho».

Artigo 127.º · Comunicação de encargos

1 - As instituições de crédito, as cooperativas de habitação, empresas de locação financeira, empresas de seguros e as empresas gestoras dos fundos e de outros regimes complementares referidos nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, incluindo as associações mutualistas e as instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, e as demais entidades que possam participar em despesas de saúde, comunicam à Direcção-Geral dos Impostos, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, em declaração de modelo oficial, relativamente ao ano anterior e a cada sujeito passivo:

- a) Os juros e amortizações suportados respeitantes a dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento, com excepção das amortizações efectuadas por mobilização dos saldos das contas poupança-habitação, que possam ser deduzidos à colecta;
- b) Os prémios pagos respeitantes a contratos de seguro de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, de acidentes pessoais e ainda os que cubram exclusivamente riscos de saúde que possam ser deduzidos à colecta nos termos deste Código ou do Estatuto dos Benefícios Fiscais e, bem assim, as contribuições efectuadas às associações mutualistas, às instituições sem fins lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde e às demais entidades que possam participar em despesas de saúde;
- c) O montante das despesas de saúde dedutíveis à colecta nos termos do artigo 82.º na parte da despesa não participada;
- d) As importâncias aplicadas em fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social, incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, previstos nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

¹²⁷ Em termos doutrinários, para o enquadramento desta figura em termos de IRS, veja-se entre outros Xavier de Basto, *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

¹²⁸ O modelo de declaração encontra-se disponível online em: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/doi/impreso/OAMod18.pdf>

e) As importâncias pagas aos beneficiários com inobservância das condições previstas no n.º 2 do artigo 87.º, bem como a título de resgate, adiantamento ou reembolso dos certificados nas condições previstas nos artigos 16.º, 17.º e 21.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2 - As entidades referidas no número anterior devem ainda entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano, documento comprovativo de juros, prémios de seguros de vida ou prémios de seguro ou contribuições que cubram exclusivamente riscos de saúde, despesas participadas por aqueles no ano anterior e que possam ser deduzidas à colecta e, bem assim, o montante das despesas de saúde dedutíveis à colecta na parte não participada.

3 - Dentro do prazo referido no número anterior, as entidades que recebam ou paguem quaisquer outras importâncias susceptíveis de abatimento aos rendimentos ou dedução à colecta devem entregar aos sujeitos passivos o respectivo documento comprovativo.

Anotações

Por Miguel Camelo e Vitor Hugo Faria

1. Por força do dever público de cooperação com a Administração Fiscal impõe-se às Instituições de Crédito, Empresas de Locação Financeira, Cooperativas de Habitação, Empresas de Seguros, Empresas Gestoras dos Fundos e de outros regimes complementares referidos nos artigos 16.º, 17.º e 21 do EBF, incluindo as Associações Mutualistas e as Instituições Sem Fins Lucrativos que tenham por objecto a prestação de cuidados de saúde, e as demais entidades que possam participar em despesas de saúde, a obrigatoriedade de declararem determinados encargos susceptíveis de serem deduzidos à colecta ou abatidos ao rendimento de cada sujeito passivo.

2. Estas entidades devem comunicar à Direcção-Geral dos Impostos, através da Modelo 37, todos os encargos e aplicações descritas nas alíneas a) a e).

3. Deverão, assim, constar da referida Modelo, que deverá ser enviada obrigatoriamente por transmissão electrónica até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, as operações realizadas no ano anterior por cada sujeito passivo.

4. O n.º 2 deste normativo estatui as obrigações das entidades referidas no n.º 1 para com os sujeitos passivos.

5. O n.º 3 deste artigo faz abranger a obrigação prevista no n.º 2 às demais entidades que no ano anterior recebam ou paguem quaisquer outras importâncias susceptíveis de abatimento aos rendimentos ou dedução à colecta (i.e.: subsídios a título de despesas com educação ou saúde atribuídos pelas entidades patronais aos seus trabalhadores).

Artigo 128.º · Obrigação de comprovar os elementos das declarações

1 - As pessoas sujeitas a IRS devem apresentar, no prazo que lhes for fixado, os documentos comprovativos dos rendimentos auferidos, das deduções e abatimentos e de outros factos ou situações mencionadas na respectiva declaração, quando a Direcção-Geral dos Impostos os exija.

2 - A obrigação estabelecida no número anterior mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

3 - O extravio dos documentos referidos no n.º 1 por motivo não imputável ao sujeito passivo não o impede de utilizar outros elementos de prova daqueles factos.

Anotações

Por Joana Santos Pinto e Miguel Camelo

1. Redacção do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, alterado pelo Decreto-Lei 198/2001, de 3 de Julho. Anterior artigo 119.º. A redacção do n.º 2 foi dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 160/2003, de 19 de Julho.

2. Este preceito legal explana o dever de colaboração do contribuinte para com a Administração Fiscal. Dever este que se encontra previsto em várias outras disposições legais (i.e.: artigo 133.º do CIRS e, de uma forma mais genérica, no artigo 60.º do CPA, no n.º 2 do artigo 48.º do CPPT, nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 59.º e n.º 2 do artigo 84.º da LGT e no n.º 5 do artigo 267.º da CRP).

3. Este artigo ganha especial relevo pelo facto dos documentos comprovativos dos valores declarados não necessitarem de ser apresentados no acto de entrega da declaração de rendimentos (artigo 57.º e 58.º do CIRS), isto porque, nos termos do artigo 75.º da LGT, presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei (sendo que contudo a força probatória dos dados informáticos dos contribuintes depende, salvo o disposto em lei especial, do fornecimento da documentação relativa à sua análise, programação e execução e da possibilidade da Administração Tributária os confirmar).

4. O artigo 133.º do CIRS preceitua que todos devem, dentro dos limites da razoabilidade, colaborar apresentando a informação necessária e requerida pelos serviços competentes.

Entendemos que este artigo está de acordo com o artigo 266.º da CRP que estipula que a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, pelo que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à Lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Por este motivo, a supra referida «razoabilidade»¹²⁹ rende-se com o facto de não se legitimar a Administração Tributária do poder de exigir do contribuinte documentos comprovativos que este, por motivos plausíveis e justificáveis, não pode apresentar.¹³⁰

5. O n.º 1 do Decreto-Lei 160/2003, de 19 de Julho, veio alterar o n.º 2 do presente artigo por forma a adaptá-lo ao novo prazo geral de caducidade do direito de liquidação previsto no artigo 45.º da LGT. Assim a obrigação estabelecida no n.º 1 mantém-se durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

6. O n.º 3 deste artigo esclarece que o sujeito passivo pode, quando notificado pela Administração Tributária para apresentar documentos sem que o possa fazer (por se terem extraviado), utilizar outros elementos de prova, desde que consiga provar que tal facto se deve a motivo que não lhe é imputável.

7. Em extrema síntese, de acordo com este artigo, a Administração Tributária pode até ao término do prazo de caducidade (artigo 92.º do CIRS e artigo 45.º da LGT) solicitar ao sujeito passivo não só prova documental dos rendimentos obtidos, das deduções e abatimentos declarados, mas também de outros factos ou situações indicados na declaração de rendimentos, pelo que os sujeitos passivos devem conservar na sua posse os documentos relevantes para a liquidação do imposto durante os quatro anos seguintes àquele a que respeitem os documentos.

129 Devemos ter em conta que em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP o princípio da proporcionalidade (n.º 2 do artigo 5.º do CPA), que é também um dos princípios inspiradores do procedimento tributário (artigo 55.º e n.º 4 do artigo 63.º da LGT), impõe que a Administração não afecte os direitos e interesses legítimos dos administrados em termos não adequados e proporcionais aos objectivos a realizar.

130 Por assim ser, a Administração Tributária, através da Informação Vinculativa n.º 5247/05, divulga o seu entendimento quanto à questão da suspensão ou não do reembolso de IRS aos contribuintes a que dele têm direito por incumprimento das obrigações acessórias por parte da entidade patronal. Isto é, a não entrega da Declaração Modelo 10 fara desencadear na Administração Tributária os procedimentos necessários ao cumprimento de tal dever. Pelo que não deverá ser exigido ao contribuinte o cumprimento de uma obrigação que a lei não lhe impõe, nem deve ser penalizado por um facto que não lhe é imputável, cabendo à Administração Tributária a realização de todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material (princípio do inquisitório - artigo 58.º da LGT).

Artigo 129.º - Processo de documentação fiscal

1 - Os sujeitos passivos de IRS que, nos termos deste Código, possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada devem constituir, até ao termo do prazo para entrega da declaração a que se refere o artigo 113.º, um processo de documento fiscal relativo a cada exercício, que deve conter os elementos a definir por portaria do Ministro das Finanças.

2 - O referido processo deve ser centralizado e conservado de acordo com o disposto no artigo 118.º.

Anotações

Por Joana Santos Pinto e Miguel Camelo

1. Nos termos do artigo 129.º os sujeitos passivos estão obrigados a constituir e manter um processo de documentação fiscal (vulgo, *dossier fiscal*), que deve conter os elementos definidos por portaria do Ministro das Finanças.

2. Com a entrada em vigor do Sistema de Normalização Contabilística tornou-se necessário rever os modelos de impressos e criar novos elementos que passam a integrar o *dossier fiscal*.

3. Neste sentido foi elaborada a Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro (Assunto: Define os elementos que integram o *dossier fiscal*, aprova novos mapas de modelo oficial e revoga a Portaria n.º 359/2000, de 20 de Junho) que se aplica aos períodos de tributação iniciados em, ou após, 1 de Janeiro de 2010.

4. Anexo I da referida Portaria, Dossier Fiscal, Documentos IRS:

- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis
- Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários
- Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias
- Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações
- Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo do diploma legal
- Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação
- Mapa de controlo das correcções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade
- Outros documentos mencionados nos códigos ou em legislação complementar que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos:
 - Dos artigos 38.º, 49.º, 63.º, 66.º, 67.º, 78.º e 120.º CIRC;
 - Do artigo 78.º do CIVA;
 - Do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho;
 - Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro.

5. A entrega do *dossier fiscal*, por imposição legal ou a pedido da administração fiscal, pode efectuar-se em suporte papel ou em suporte digital.

6. Remetemos o comentário do n.º 2 do presente artigo para as anotações efectuadas ao artigo 118.º.

Artigo 130.º - Representantes

1 - Os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável, sendo a designação de representante meramente facultativa, em relação a não residentes de, ou a residentes que se ausentem para, Estados membros da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que esse Estado membro esteja vinculado a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade equivalente à estabelecida no âmbito da União Europeia.

3 - A designação a que se referem os números anteriores é feita na declaração de início de actividade, de alterações ou de registo de número de contribuinte, devendo nela constar expressamente a sua aceitação pelo representante.

4 - Na falta de cumprimento do disposto no n.º 1, e independentemente da sanção que ao caso couber, não há lugar às notificações previstas neste Código, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitariam junto do serviço que, para o efeito, seja competente.

Anotações

Por Marcos Freitas Carvalho e Miguel Camelo

1. O n.º 1 deste artigo encontra-se de harmonia com o estabelecido no n.º 4 do artigo 19.º da LGT que preceitua que os sujeitos passivos residentes no estrangeiro, bem como os que, embora residentes no território nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses, devem, para efeitos tributários, designar um representante, com residência em território nacional.

2. Como não recai sobre o representante a responsabilidade pelo pagamento do imposto, mas tão somente as obrigações pelo cumprimento dos deveres tributários acessórios, não é obrigatória a nomeação de representante fiscal no caso de os não residentes apenas obterem, em território português, rendimentos sujeitos a retenção a título definitivo, dado que a titularidade de tais rendimentos não é constitutiva de deveres acessórios que por aquele devam ser cumpridos.¹³¹

3. O n.º 3¹³² estabelece que a designação do representante deve ser feita na declaração: (a) de início de actividade, (b) de alterações ou (c) de registo de número de contribuinte (devendo dela constar expressamente a sua aceitação pelo representante).

4. A renúncia à representação deverá ser efectuada pela apresentação da ficha do Modelo 2 acompanhada da ficha do Modelo 3 e caberá ao representante o ónus da prova de que cessou os seus serviços perante o representado e que disso este tomou conhecimento (n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro, com a nova redacção dada pelo artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 266/91, de 6 de Agosto).¹³³

5. O n.º 4¹³⁴ estabelece que a falta de cumprimento da obrigação de designar representante¹³⁵ tem como consequência não haver lugar às notificações previstas na lei, sem prejuízo de os sujeitos passivos poderem tomar conhecimento das matérias a que as mesmas respeitam junto do serviço que, para o efeito, seja competente (artigo 142.º n.º 2 CIRS).

Assim, se o sujeito passivo não nomear representante e o prazo de exercício dos direitos de reclamação, impugnação ou recurso estiver esgotado (uma vez que da falta de nomeação de representante não resulta a suspensão do respectivo prazo de exercício destes direitos) o sujeito passivo estará, como se compreende, na prática, impossibilitado de exercer estes seus direitos procedimentais e processuais.

Contudo, entendemos que não é necessário que o cônjuge ausente nomeie como representante o que se manteve em território nacional, isto porque, nos termos do n.º 5 do artigo 16.º da LGT, qualquer dos cônjuges pode praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos

¹³¹ Circular 14 da DSR, de 03/05/1993 (Assunto: Representação fiscal dos sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território português).

¹³² Redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

¹³³ Circular 14 da DSR, de 03/05/1993 (Assunto: Representação fiscal dos sujeitos passivos não residentes, sem estabelecimento estável em território português).

¹³⁴ Redacção do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho.

¹³⁵ Que perante a ausência do sujeito passivo se apresenta como o meio idóneo a permitir um ponto de contacto do sujeito passivo com a Administração Tributária por forma a assegurar a efectiva cooperação destes na descoberta da verdade material.

bens ou interesses de outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto [Artigo n.º 13.º, 14.º e 59.º do CIRS e Circular 6 da DSIR, de 28/01/1993 (Assunto: Responsabilidade pelo pagamento do imposto)].

6. A falta de designação de representante, bem como a designação que omita a aceitação expressa pelo representante, é punível, nos termos do artigo 124.º do RGIT, com coima de 50 a 5.000 Euros.

Tais condutas são puníveis a título de dolo ou negligência (artigo 24.º, n.º 1 do RGIT) e uma vez que, nos termos do n.º 3 do artigo 23.º do RGIT, estas são contra-ordenações tributárias graves é possível a aplicação de sanções acessórias (n.º 1 do artigo 28.º do RGIT).

Artigo 131.º · Pluralidade de obrigados

Se a obrigação acessória impender sobre várias pessoas, o cumprimento por uma delas exonera as restantes.

Anotações

Por Patrícia Anjos Azevedo

Ao contrário do que ocorre no Direito Privado (essencialmente no Direito das Obrigações), no Direito Fiscal o conceito de responsabilidade é mais restrito, sendo importante distinguir entre solidariedade tributária e responsabilidade tributária fiscal.¹³⁶

Neste contexto, a doutrina e a própria LGT distinguem entre sujeito activo (o Estado e outros entes públicos) e sujeito passivo (entendido aqui como o contribuinte de direito). Além destes sujeitos passivos principais, podem ser chamados a participar na relação jurídica tributária os chamados «substitutos tributários», bem como os responsáveis tributários solidários ou subsidiários.¹³⁷

Além disso, a responsabilidade fiscal pode ser quer subjectiva ou pessoal, quer objectiva ou real.¹³⁸

No art.º 28.º da LGT o legislador refere-se à responsabilidade abrangendo quer a responsabilidade por dívidas próprias, quer a responsabilidade por dívidas alheias¹³⁹. Na responsabilidade por dívidas alheias temos a solidariedade tributária e a responsabilidade tributária, subdividindo-se esta última em responsabilidade solidária ou subsidiária.

A solidariedade tributária verifica-se quando o credor pode exigir o cumprimento integral da dívida tributária (incluindo juros e demais encargos legais) tanto ao devedor, como aos responsáveis - cfr. art.º 22.º, n.º 1 da LGT. Tal situação pressupõe a verificação das condições plasmadas nos n.ºs 1 e 2 do art.º 21.º da LGT, art.º 26.º da LGT, art.º 27.º da LGT, art.º 213.º do Código Aduaneiro Comunitário, art.º 118.º do CIRC, art.º 42.º do Código do Imposto de Selo e finalmente o art.º 72.º do CIVA.

Relembre-se que os contribuintes não residentes que não possuam estabelecimento estável e os que se ausentem do território nacional por um período superior a 6 meses necessitam de nomear um representante fiscal, nos termos dos art.ºs 19.º, n.º 4 da LGT, 130.º do CIRS, 125.º do CIRC e 29.º do CIVA, por exemplo.

Já a responsabilidade tributária reveste, via de regra, natureza subsidiária face ao devedor originário (cfr. art.ºs 22.º, n.º 3 e 23.º da LGT, bem como 159.º e 160.º do CPPT). No entanto, poderá adquirir natureza subsidiária face ao devedor originário, embora na possibilidade de pluralidade de responsáveis tributários possa ser subsidiária ou solidária.

¹³⁶ Neste sentido, veja-se Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010.

¹³⁷ De uma forma muito geral, há que distinguir o regime da solidariedade do regime da subsidiariedade, uma vez que no primeiro cada um dos devedores responde pela prestação integral, exonerando todos os outros, ao passo que no segundo só são chamados a intervir os responsáveis subsidiários quando o devedor principal não cumpria nem possa cumprir a obrigação a que se encontra vinculado. Em termos doutrinários, veja-se, entre outros, Mário Júlio Almeida Costa, *Direito das Obrigações*, 2.ª edição, Almedina 2009.

¹³⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria, veja-se por exemplo Soares Martinez, *Direito Fiscal*, Almedina, 2003 e Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, 2010.

¹³⁹ Ilustrativamente, sobre a questão das dívidas próprias e alheias, pode ler-se o Acórdão do STA, Processo n.º 7910, de 29-09-2010. IRS - retenção na fonte - natureza - substituição tributária - rendimento - responsabilidade, onde se diz o seguinte: «I - No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos art.ºs 2.º, n.º 3, al. a) e 71.º, n.º 2 do CIRS. II - A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituta, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de àquela não o ter feito, conforme resulta das art.ºs 28.º, n.º 3 da LGT e 103.º, n.º 3 do CIRS».

Efectivamente, é na hipótese pluralidade de responsáveis tributários (sobre a qual versa o art.º 131.º, que agora se comenta) que é importante aferir se a responsabilidade é solidária ou subsidiária face ao devedor originário. Assim sendo, verificada a falta ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e seus sucessores, a execução poderá reverter contra todos os responsáveis tributários, caso sejam responsáveis subsidiários, ou, então, apenas contra um deles, caso se trate de responsabilidade solidária.

Os casos de responsabilidade tributária mais elucidativos encontram-se nos art.ºs 24.º, 25.º e 28.º da LGT, a propósito respectivamente da responsabilidade dos administradores, directores ou gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados (responsabilidade subsidiária face a estas e solidária face aos demais administradores ou gerentes)^{140 141 142}; da responsabilidade do titular do EIRL (responsabilidade limitada aos bens afectos a este) e da responsabilidade em caso de substituição tributária.

Após esta análise, verificamos que o art.º 131.º do CIRS refere o facto de, sendo a obrigação plural, caso um dos obrigados cumpra, os demais ficam desobrigados. A responsabilidade é, portanto, solidária, sem prejuízo de, nas relações internas, se verificar o direito de regresso entre os vários obrigados.

- 140 A este propósito, vejam-se alguns contributos doutrinários nacionais, tais como: Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 6.ª Edição, Almedina, 2010; Paulo Pitta e Cunha/ Costa Santos, *Responsabilidade Tributária dos Administradores ou Gerentes*, Lisboa, 1999; Teixeira Ribeiro, Anotação ao Acórdão do STA de 28 de Novembro de 1990, *Revista de Legislação e Jurisprudência*, ano 125, 1992-1993; Saldanha Sanchez/Rui Barreira, «Culpa no incumprimento e responsabilidade dos gerentes», in *Fisco* 70/71, Maio/Junho de 1995; I. Marques da Silva, «A responsabilidade tributária dos corpos sociais», in Diogo Leite de Campos e Outros, *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Visis Editores, 1999; Sérgio Vazquez, «A responsabilidade dos gestores na Lei Geral Tributária», in *Fiscalidade*, 1, Janeiro de 2000 e ainda, Tânia Mireles da Cunha, «Responsabilidade tributária subsidiária. Apontamentos», in *Miscelâneas*, n.º 5, IDET, Coimbra, 2008. Em Espanha, veja-se sobre a mesma matéria o contributo de Tomás Marcos Sanchez, «Responsabilidad de los administradores de entidades en materia tributaria», in Eduardo Galarr/Corona/José António Garcia - Cruces González (Coord.), *La responsabilidad de los Administradores de las Sociedades de Capital. Aspectos Civiles, Penales y Fiscales*, Madrid, 1999.
- 141 Em termos evolutivos, a responsabilidade tributária dos administradores ou gerentes começou por ser concebida como uma responsabilidade funcional, estritamente objectiva, por intermédio do Decreto n.º 17 730, de 7 de Dezembro de 1929, tendo-se mantido na sua essência no CPCL de 1963. Mais tarde, o regime foi profundamente alterado pelo Decreto-Lei n.º 65/87, de 9 de Fevereiro, remetendo para o art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais, segundo o qual o ónus de provar a culpa dos administradores ou gerentes ficava a cargo da administração tributária. Contudo, o art.º 13.º do CPT veio repor a solução de 1929, cujo texto veio a ser alterado posteriormente pela LGT.
- 142 A reversão contra responsáveis por multas e coimas tributárias é tratada de forma um pouco divergente no âmbito do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 129/09 e Acórdão do STA de 16/12/2009, Processo n.º 01074/09, anotados por Rui Duarte Moraes, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, 2010, 1.

CAPÍTULO VII - FISCALIZAÇÃO

Artigo 132.º · Entidades fiscalizadoras

O cumprimento das obrigações impostas por este diploma é fiscalizado, em geral, e dentro dos limites da respectiva competência, por todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas e pessoas colectivas de utilidade pública e, em especial, pela Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Helena Freire

A fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias é uma obrigação da administração, havendo dentro da sua estrutura organizativa uma direcção própria que procede à inspecção. A este nível há também um diploma próprio (Regime Complementar de Procedimento da Inspecção Tributária) que rege as regras de fiscalização e inspecção das obrigações declarativas. Assim, não obstante a presunção da veracidade da declaração do contribuinte, deve a Administração fazer o controlo das declarações, permitindo assim detectar, eventuais, evasões fiscais.

Artigo 133.º · Dever de colaboração

Todos devem, dentro dos limites da razoabilidade, prestar a colaboração que lhes for solicitada pelos serviços competentes, tendo em vista o exercício, por estes, dos respectivos poderes.

Anotações

Por Helena Freire

O dever de colaboração é um dever geral dos contribuintes, igualmente plasmado no artigo 59.º da Lei Geral Tributária. Este dever consagra vários outros corolários, como a boa fé da actuação da administração tributária, a obrigatoriedade desta informar o contribuinte dos seus deveres e obrigações entre outros; compreendendo igualmente a obrigação do contribuinte de prestar os esclarecimentos sempre que necessário quanto aos seus elementos declarados

Neste sentido «*A redução de custos administrativos e a transparência do sistema passa também por uma maior participação/colaboração do contribuinte. (...) é pedido ao contribuinte que não só declare os rendimentos que aufrere ou possui, mas também o cálculo do imposto a pagar (sistema de self-assessment) (...)*» in Manual de Direito Fiscal, Glória Teixeira, Ediora Almedina.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0668/10, de 29.09.2010, em que foi relator o Conselheiro Casimiro Gonçalves «*I - Embora o contribuinte esteja sujeito a um dever geral de cooperação com a AT, na concretização das diligências legalmente previstas, esse dever cessa nas circunstâncias previstas no n.º 4, do art. 63.º (LGT) podendo aquele opor-se legitimamente à realização da inspecção e só por via judicial podendo ser afastada tal oposição. Daí que, nos casos em que por via do acesso a documentação coberta pelo sigilo bancário, venha ou possa vir a ser invocado também o sigilo profissional, a AT, se utilizar apenas a via da autorização administrativa para derogar tal sigilo, pode ver essa derrogação sindicada judicialmente, pois que o direito àquele oposição não é, nessa medida, afastado.*

II - Porque a oposição, por devassa de sigilo profissional, ao acesso às contas e informações bancárias, por parte do contribuinte, impede a AT de aceder directamente a essas contas e informações, e dado que o n.º 3 do art. 87.º do EOA estabelece que o segredo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, directa ou indirectamente, com os factos sujeitos a sigilo, irreleva a argumentação de que não existe tal devassa do sigilo profissional no caso de se pretender apenas a recolha de elementos sobre os rendimentos do contribuinte adstrito àquele sigilo profissional.»

Por Miguel Camelo

1. O dever de colaboração dos contribuintes com a Administração Tributária está previsto em várias disposições legais, como por exemplo no artigo 60.º do CPA, no n.º 2 do artigo 48.º do CPPT, nos n.ºs 1, 2 e 4 do artigo 59.º e n.º 2 do artigo 84.º da LGT e no n.º 5 do artigo 267.º da CRP.

2. No entanto, existem excepções onde se considera legítima a recusa de colaboração por parte do contribuinte (i.e.: n.º 4 do artigo 63.º da LGT, n.º 2 do artigo 89.º do CPA e artigo 47.º do RCPIT).

3. O artigo 133.º do CIRS preceitua que todos devem, dentro dos limites da razoabilidade, colaborar apresentando a informação necessária e requerida pelos serviços competentes.

Entendemos que este artigo está de acordo com o artigo 266.º da CRP que estipula que a Administração Pública visa a prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, pelo que os órgãos e agentes administrativos estão subordinados à Constituição e à Lei e devem actuar, no exercício das suas funções, com respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa-fé. Por este motivo, a supra referida «razoabilidade»¹⁴³ prende-se com o facto de, como por exemplo referimos no comentário ao artigo 128.º, não se legitimar a Administração Tributária do poder de exigir do contribuinte documentos comprovativos que este, por motivos plausíveis e justificáveis, não pode apresentar.

Artigo 134.º · Poderes de fiscalização

A fiscalização em especial das disposições do presente Código rege-se pelo disposto no artigo 63.º da lei geral tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, e no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro.

Anotações

Por Helena Freire

O artigo 63.º da LGT enumera as diligências inspectivas que a administração tributária pode desenvolver em nome da fiscalização. Conforme referido é uma das incumbências da administração garantir o cumprimento do dever de pagamento de impostos. A administração está munida de uma série de ferramentas, institutos e expedientes que lhes permite desenvolver esta função.

Artigo 135.º · Dever de fiscalização em especial

Revogado

Artigo 136.º · Inventariação de existências

Revogado

Artigo 137.º · Garantia de observância de obrigações fiscais

1 - Sem prejuízo das regras especiais previstas no Código de Processo Civil, as petições relativas a actos susceptíveis de produzirem rendimentos sujeitos a este imposto não podem ter segui-

¹⁴³ Devemos ter em conta que em cumprimento do disposto no n.º 2 do artigo 266.º da CRP o princípio da proporcionalidade (n.º 2 do artigo 5.º do CPA), que é também um dos princípios inspiradores do procedimento tributário (artigo 55.º e n.º 4 do artigo 63.º da LGT), impõe que a Administração não afecte os direitos e interesses legítimos dos administrados em termos não adequados e proporcionais aos objectivos a realizar.

mento ou ser atendidas perante qualquer autoridade, repartição pública ou pessoa colectiva de utilidade pública sem que o respectivo sujeito passivo faça prova da apresentação da última declaração de rendimentos a que estiver obrigado ou de que não está sujeito ao cumprimento dessa obrigação.

2 - A prova referida na parte final do número anterior é feita através de certidão, passada pelo serviço fiscal competente.

3 - A apresentação dos documentos de prova referidos nos números anteriores é averbada no requerimento, processo ou registo da petição, devendo o averbamento ser datado e rubricado pelo funcionário competente, que restituirá os documentos ao apresentante.

Anotações

Por Helena Freire

O sujeito passivo está obrigado a fazer prova da apresentação da última declaração de rendimentos a que estiver obrigado, fazendo-o através da apresentação de uma certidão passada pelo serviço fiscal, para efeitos de seguimento ou atendimento de qualquer acto que possa produzir rendimentos sujeitos a imposto sobre as pessoas singulares.

Com a apresentação de qualquer petição ou requerimento que ponha em causa os rendimentos o sujeito passivo pode ser obrigado a demonstrar que apresentou a última declaração obrigatória. Neste caso, a certidão emitida pelo Serviço de Finanças competente é averbada no respectivo processo.

Artigo 138.º · Aquisição e alienação de acções e outros valores mobiliários

1 - Os alienantes e adquirentes de acções e outros valores mobiliários são obrigados a entregar declaração de modelo oficial à Direcção-Geral dos Impostos, quando a respectiva alienação ou a aquisição tenha sido realizada sem a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º, nos 30 dias subsequentes à realização das operações.

2 - As entidades que intervenham no pagamento ou colocação à disposição de rendimentos ou ganhos a que os valores confirmam direito ou que a eles estejam associados não podem realizar o respectivo pagamento ou colocação à disposição sem que lhes seja feita prova da apresentação da declaração a que se refere o número anterior, quando esta se mostre devida, sendo solidariamente responsáveis pelo imposto não liquidado na esfera do respectivo titular do rendimento em virtude da inobservância da referida obrigação, sem prejuízo do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

3 - Os adquirentes de acções e outros valores mobiliários, para exercerem quaisquer direitos, diferentes dos referidos no número anterior, conferidos pela respectiva titularidade, directamente ou por intermédio da instituição financeira, devem fazer prova, perante a entidade respectiva, que foi apresentada a declaração a que se refere o n.º 1 ou que a aquisição foi realizada com a intervenção das entidades referidas nos artigos 123.º e 124.º deste Código, sendo o titular e aquela entidade ambos responsáveis quanto ao dever de comprovação, sem prejuízo de o Ministério Público poder promover a inibição do exercício daqueles direitos, e do disposto no Regime Geral das Infracções Tributárias, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Anotações

Por Helena Freire

Os sujeitos passivos que alienem ou adquiram acções ou valores mobiliários têm de entregar a competente declaração para efeitos de comunicação da referida operação, quando tal operação tenha ocorrido sem

intervenção de instituições de crédito, sociedades financeiras, notários, conservadores, secretários judiciais e entidades profissionais com competência para autenticar documentos particulares. Tal declaração tem que ser entregue nos 30 dias após a realização das operações.

Neste sentido, os ganhos ou rendimentos decorrentes daquelas participações que tenham sido colocados a disposição dos respectivos titulares, têm que ser precedidos da comprovação da referida alienação ou aquisição. Caso tal não suceda, as entidades que colocarem à disposição os referidos rendimentos são solidariamente responsáveis pelo imposto não liquidado.

Neste caso, haverá, igualmente, lugar a um processo de contra-ordenação.

Também o exercício dos direitos inerentes às acções ou valores mobiliários está dependente da referida declaração ou comprovação da operação perante as entidades ali referidas.

Artigo 139.º - Pagamento de rendimentos a sujeitos passivos não residentes

Não se podem realizar transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRS obtidos em território português por sujeitos passivos não residentes sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Anotações

Por Helena Freire

O pagamento do imposto, em sede de rendimento de pessoas singulares, é um pressuposto essencial para que se possam realizar transferências de rendimentos para o estrangeiro. Neste sentido, tem que ser demonstrado e assegurado, pelos não residentes, o pagamento do imposto.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 025496, de 22.11.2000, em que foi relator o Conselheiro Jorge Sousa «I - No pagamento, por sociedade comercial nacional, de rendimentos auferidos por não residente, a retenção na fonte, para efeitos de IRS, a que haja lugar, assume a natureza definitiva e liberatória, por força do disposto nos art.º 2.º, n.º 3, al. a) e 71.º, n.º 2 do CIRS.

II - A responsabilidade da referida sociedade, na sua qualidade de substituto, pelo pagamento do tributo em causa, só pode ser uma responsabilidade originária, pelo que o substituído só será chamado a pagar esse tributo, a título subsidiário, no caso de aquela não o ter feito, conforme resulta dos art.ºs 28.º, n.º 3 da LGT e 103.º, n.º 3 do CIRS».

CAPÍTULO VIII - GARANTIAS

Artigo 140.º - Reclamações e impugnações

1 - Os sujeitos passivos do IRS, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugná-la nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - Pode igualmente ser objecto de reclamação ou de impugnação, por parte do titular dos rendimentos ou do seu representante, a retenção de importâncias total ou parcialmente indevidas, sempre que se verifique a impossibilidade de ser efectuada a correcção a que se refere o n.º 4 do artigo 98.º ou de o respectivo montante ser levado em conta na liquidação final do imposto.

3 - Podem ainda exercer a faculdade prevista no n.º 1 as entidades que, no âmbito da substituição tributária, tenham entregue por erro importância superior ao imposto retido, ou as que, em cumprimento da obrigação de liquidação autónoma, tenham praticado algum erro na liquidação.

4 - Os prazos de reclamação e de impugnação contam-se nos termos seguintes:

- a) A partir dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação;
- b) *Revogada*
- c) A partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito, nos casos previstos no n.º 2;
- d) A partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deva ser liquidado e entregue nos cofres do Estado, nos casos previstos no n.º 3.

5 - A reclamação ou impugnação do acto de fixação dos rendimentos que não dê origem a liquidação de IRS será efectuada nos termos e prazo previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Anotações

Por Helena Freire

Nos termos do presente código, bem como das regras da LGT e do CPPT os sujeitos passivos, as pessoas solidárias e subsidiariamente responsáveis podem lançar mão de qualquer meio de defesa, previsto naqueles diplomas, designadamente a reclamação graciosa, o recurso hierárquico e a impugnação judicial. O que este artigo vem prever é a obrigatoriedade de se proceder a correcções.

O n.º 4 do artigo 98.º do CIRS prevê a possibilidade da entidade que disponibiliza os rendimentos proceder à sua rectificação, quando detecte o erro ocorrido, sem que tenha ultrapassado o último período da retenção anual. Sempre que a correcção já não seja possível nestes termos, pode o titular do rendimento reclamar e impugnar o montante da retenção indevida.

A possibilidade de lançar mão, de todos estes meios de defesa, é aplicável aos sujeitos passivos, seus representantes, devedores subsidiários e substitutos tributários.

Os prazos contam-se a partir da liquidação e no caso de retenção a partir do dia 20 de Janeiro do ano seguinte a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deva ser liquidado.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0927/10, de 04.05.2011, em que foi relatora a Conselheira Isabel Marques da Silva «I - Tendo sido constituído mandatário judicial no procedimento tributário de reclamação é obrigatória a notificação deste do acto de indeferimento expresso da reclamação graciosa, não sendo esta notificação substituível pela notificação do reclamante (artigo 40.º do CPPT).

II - Sendo constitucionalmente imposta a notificação dos actos administrativos aos interessados, na forma prevista na lei (artigo 266.º n.º 3 da Constituição da República), e impondo a lei tributária a notificação aos mandatários constituídos no procedimento dos actos lesivos nele praticados (artigo 40.º do CPPT) como condição de eficácia do acto notificando (artigo 36.º n.º 1 do CPPT), ter-se-á de concluir que a notificação feita na pessoa do reclamante é ineficaz, designadamente para o efeito da determinação do termo inicial do cômputo do prazo de impugnação do indeferimento expresso da reclamação, não sendo, por isso, intempestiva, a impugnação deduzida.»

Acórdão do STA n.º 0153/10, de 02.06.2010, em que foi relatora a Conselheira Isabel Marques da Silva «Do indeferimento do recurso hierárquico de indeferimento de reclamação graciosa que aprecie a legalidade do acto de liquidação cabe impugnação judicial e não »acção administrativa especial«, sendo o prazo para a sua interposição o de 90 dias contados da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (alínea e) do n.º 2 do artigo 102.º do CPPT)».

Artigo 141.º · Recurso hierárquico

Revogado

Artigo 142.º · Competência territorial

1 - Para efeitos deste imposto, os actos tributários, qualquer que seja a sua natureza, consideram-se praticados no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo ou do seu representante.

2 - Tratando-se de não residentes que não tenham nomeado representante, os actos tributários a que se refere o número anterior consideram-se praticados no Serviço de Finanças de Lisboa 3.

Anotações

Por Helena Freire

Actualmente já se conseguem praticar diversos actos em qualquer serviço de finanças, no entanto, para efeitos de determinação de competência territorial o domicílio do sujeito passivo ou do seu representante continua a preponderar.

Dai a relevância da nomeação do representante quando se trate de não residentes.

Os não residentes que não tenham nomeado representante vêm a sua competência ser determinada por lei, ficcionado a lei para estes casos a competência no Serviço de Finanças de Lisboa 3.

CAPÍTULO IX - DISPOSIÇÕES DIVERSAS

Artigo 143.º · Ano fiscal

Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil.

Anotações

Por Helena Freire

Nos sujeitos passivos singulares o ano civil corresponde ao ano fiscal, não se verificando a possibilidade de excepções.

Artigo 144.º · Modelos oficiais

1 - O âmbito de obrigatoriedade, os suportes e os procedimentos relativos à utilização de modelos oficiais para cumprimento de obrigações acessórias, bem como o respectivo início de vigência, são definidos por portaria do Ministro das Finanças.

2 - As especificações dos modelos oficiais são aprovadas por despacho do Ministro das Finanças, sob proposta da Direcção-Geral dos Impostos.

Anotações

Por Helena Freire

Os impressos e modelos oficiais encontram-se previamente definidos, podendo haver lugar a ajustamentos, anuais, de acordo com as alterações legislativas ocorridas, designadamente, obrigatoriedade de declaração adicional ou introdução de novos campos nas declarações.

Sempre que se verifiquem as referidas alterações, estas são publicadas em Diário da República, através de Portaria.

Artigo 145.º · Declarações e outros documentos

Sempre que, neste Código, não se exija a utilização de impressos de modelo oficial, podem as declarações, relações, requerimentos ou outros documentos ser apresentados em papel comum de formato A4, ou em suporte que, com os requisitos estabelecidos pela Direcção-Geral dos Impostos, permita tratamento informático.

Anotações

Por Helena Freire

Há aqui que distinguir a obrigatoriedade de apresentação de determinados elementos e informações em formulários e impressos, previamente estabelecidos e definidos pela Administração Fiscal, os quais o sujeito passivo se encontra obrigado a apresentar, de outros elementos ou informações que possam ser levadas ao conhecimento da administração, sem que pré-exista esta obrigatoriedade de apresentação em determinado formato.

Esta obrigatoriedade, como é óbvio, prende-se com o facto daqueles dados e elementos serem sujeitos a controlo de fiscalização e tratamento informático.

Artigo 146.º · Assinatura das declarações

1 - As declarações devem ser assinadas pelos sujeitos passivos ou pelos seus representantes, legais ou voluntários, ou por gestor de negócios, devidamente identificados.

2 - São recusadas as declarações que não estiverem devidamente assinadas, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação.

3 - Sempre que o cumprimento das obrigações declarativas se faça por meio de transmissão electrónica de dados, a certificação da respectiva autenticidade é feita por aposição de assinatura electrónica ou por procedimentos alternativos, consoante o que seja definido em portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Helena Freire

A entrega de declarações em suporte de papel deve ser sempre assinada, pelo próprio sujeito passivo ou pelo seu representante ou gestor de negócio, devendo ser recusadas, sempre que aquelas não se encontrem devidamente assinadas.

No caso de entrega de declarações por suporte informático (transmissão electrónica de dados), não se verifica esta necessidade, havendo meios que prevêem a possibilidade de certificar a autenticidade do sujeito passivo. Actualmente, o cartão do cidadão já prevê a possibilidade de assinar electronicamente documentos, no entanto, tal potencialidade e possibilidade ainda não está totalmente em prática.

Artigo 147.º · Recibo de documento

1 - Quando, neste Código, se mande efectuar a entrega de declarações ou outros documentos em mais de um exemplar, um deles deve ser devolvido ao apresentante, com menção de recibo.

2 - Nos casos em que a lei determine a apresentação de declaração ou outros documentos num único exemplar, pode o obrigado entregar cópia do mesmo para efeitos do disposto no número anterior.

3 - Sempre que os deveres de comunicação sejam cumpridos através de transmissão electrónica de dados, o documento comprovativo da recepção é enviado por via postal.

Anotações

Por Helena Freire

O artigo 61.º prevê a possibilidade do sujeito passivo cumprir com a sua obrigação declarativa através de suporte em papel e suporte informático, através do envio electrónico de dados. Em qualquer um dos casos ou com a entrega de quaisquer documentos, junto da Administração Fiscal, deve o contribuinte exigir a entrega de um comprovativo. Este comprovativo poderá ser originado pelo sistema informático ou se a declaração for entregue em suporte papel, deverá ser um recibo entregue pelos serviços.

No caso de cumprimento da obrigação através de meios electrónicos, o comprovativo da recepção deve ser enviado por via postal. No entanto, no sistema informático já é possível obter o referido comprovativo.

Artigo 148.º · Prazo para envio pelo correio

1 - Quando, nos termos do artigo 61.º, o sujeito passivo opte pelo envio, pelo correio, das declarações e demais documentos, a sua remessa deve fazer-se até ao último dia do prazo fixado na lei.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se que a remessa foi efectuada na data constante do carimbo dos CTT ou na data do registo.

3 - Ocorrendo extravio, a Direcção-Geral dos Impostos pode exigir segunda via, que, para todos os efeitos, tem a data em que, comprovadamente, haja sido entregue ou expedida a declaração.

Anotações

Por Helena Freire

Quanto o contribuinte envie a declaração de rendimentos pelo correio, deve guardar a respectiva cópia do enviado, bem como o comprovativo do envio pelo correio, ou seja, o registo de envio postal.

Neste caso, considera-se que a declaração foi entregue na data aposta pelos carimbos do correio. Em caso de dúvida, pode a administração solicitar ao sujeito passivo um comprovativo, devendo, por este motivo, o sujeito passivo guardar cópia do que entregou, bem como o correspondente comprovativo de registo do correio.

Artigo 149.º · Notificações

1 - As notificações por via postal devem ser feitas no domicílio fiscal do notificando ou do seu representante.

2 - As notificações a que se refere o artigo 66.º, quando por via postal, devem ser efectuadas por meio de carta registada com aviso de recepção.

3 - As restantes notificações devem ser feitas por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, caso esse dia não seja dia útil.

4 - Não sendo conhecido o domicílio fiscal do notificando, as notificações podem ser feitas por edital afixado no serviço de finanças da área da sua última residência.

5 - Em tudo o mais, aplicam-se as regras estabelecidas no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Anotações

Por Helena Freire

A notificação é o acto pelo qual se leva um «*um facto ao conhecimento de uma pessoa ou se chama alguém a juízo*» (artigo 35.º, n.º 1 do CPPT).

O presente artigo refere que as notificações devem ser efectuadas para o domicílio fiscal da pessoa a notificar ou seu representante, por via postal, sendo efectuado, obrigatoriamente, por via postal registada, quando possa haver lugar a alguma alteração na base de apuramento e fixação dos rendimentos. Neste caso, exige a lei que este acto seja devidamente fundamentado. Na verdade, esta regra corresponde ao que se encontra definido no Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT).

O CPPT prevê várias regras para efeitos de notificação. Convém salientar que é da responsabilidade do contribuinte ter o seu domicílio fiscal actualizado e comunicar qualquer alteração (ver artigo 43.º do CPPT), porquanto algumas notificações, dependendo da matéria em causa e do sujeito a notificar, podem ser efectuadas por carta simples, podendo as mesmas fazer operar presunções, designadamente, de notificações, e daí iniciar-se a contagem de alguns prazos. Neste sentido veja-se a presunção prevista no n.º 3 do presente artigo. No caso dos contribuintes singulares aplica-se também a regra do processo civil, onde se prevê a possibilidade da notificação correr por edital.

As notificações em geral encontram-se previstas no artigo 36.º do CPPT e seguintes.

O artigo 36.º do CPPT, por sua vez, refere o conceito de «notificação válida», o que implica desde logo, a leitura atenta e a verificação dos requisitos do artigo 37.º e 39.º do CPPT. O artigo 37.º do CPPT reporta a necessidade e essencialidade da fundamentação e de dos elementos essenciais, ali previstos, designadamente, prazos e meios de reacção contra o acto de que se é notificado, para que a comunicação seja considerada suficiente. O artigo 39.º do CPPT estabelece algumas regras de presunções de notificação, reforçando assim a essencialidade de actualização e comunicação do domicílio fiscal.

Jurisprudência

Acórdão do STA n.º 0546/10, de 13.04.2011, em que foi relatora a Conselheira Isabel Marques da Silva «I - A ilegalidade do acto de liquidação que resulta do facto de a Administração Fiscal não ter considerado a exclusão de tributação do ganho proveniente da transmissão onerosa do imóvel, prevista no artigo 10.º n.º 5 alínea a) do CIRS, reside no próprio acto tributário que fez aplicação da lei ao caso concreto, e não na lei cuja aplicação é feita. E daí que não se trate de uma questão de inexistência ou falta de suporte legal do tributo, mas de uma questão de ilegalidade concreta do respectivo acto de liquidação.

II - Por força do n.º 3 do artigo 38.º do CPPT, na redacção dada pela Lei n.º 55-B/2004, de 30.12, as notificações de liquidações de tributos que resultem de correcções à matéria tributável que tenha sido objecto de notificação para efeitos do direito de audição são efectuadas por carta registada simples, presumindo-se efectuadas no 3.º dia posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte quando aquele seja dia não útil (artigo 39.º n.º 1 do CPPT).

III - Se a carta registada enviada para o exercício do direito de audição tiver sido devolvida, não pode presumir-se efectuada a respectiva notificação, tornando-se, assim, necessário efectuar a notificação do acto de liquidação adicional de IRS por carta registada com aviso de recepção (artigo 38.º do CPPT e artigo 149.º do CIRS).

IV - Contudo, numa situação em que os sujeitos passivos do imposto regressaram ao seu país de origem e extinguiram a residência e domicílio fiscal em Portugal sem comunicarem essa situação à administração fiscal portuguesa e sem designarem pessoa com residência ou sede em Portugal para os representar perante a DGI e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais, não pode considerar-se a administração fiscal vinculada à obrigação legal de os notificar do acto de liquidação (artigos 130.º do CIRS e 19.º da LGT e) e, por isso, não pode proceder o argumento dos oponentes quanto à falta de notificação tempestiva (no prazo de caducidade) da liquidação do tributo que constitui a dívida exequenda».

Artigo 150.º · Registo dos sujeitos passivos

1 - Com base nas declarações de início de actividade, de alterações ou de outros elementos de que disponha, a Direcção-Geral dos Impostos organiza e mantém actualizado um registo de sujeitos passivos de IRS.

2 - O cancelamento do registo respeitante a não residentes é feito em face da declaração da cessação de actividade em território português ou de declaração de alienação das suas fontes de rendimento tributável nesse território, as quais devem ser apresentadas até final do mês seguinte ao da verificação desses factos.

Anotações

Por Helena Freire

Este artigo refere que as informações declarativas, relativas à prestação da actividade (início, alterações e cessação) apresentadas pelos sujeitos passivos são registadas, organizadas e actualizadas pela Administração Tributária, mais especificamente, pela Direcção-Geral de Impostos.

Os não residentes também têm as suas obrigações declarativas registadas e organizadas, sendo, para todos os efeitos, mais relevante para efeitos de registo e para efeitos de controlo de fiscalização da Administração

Tributária, o cancelamento do registo da actividade e a declaração da alienação das fontes de rendimento passíveis de tributação em território português. Tais factos devem ser declarados nos 30 dias após a sua verificação.

Conforme refere Saldanha Sanches, in Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora «*No sistema actual - (...) o sujeito passivo é o destinatário e principal aplicador da norma fiscal. O sujeito passivo deve, mediante a interpretação da lei saber se é ou não um sujeito passivo de um certo imposto (...) e se está ou não sujeito a deveres de cooperação e quais - declaração de início de actividade, realização de registos contabilísticos, apresentação de declarações de rendimento.*»

Artigo 151.º · Classificação das actividades

As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Anotações

Por Helena Freire

A listagem das actividades está definida em anexo ao CIRS. A listagem foi actualizada em 2001, 2004 e 2006. No entanto, profissionais de algumas actividades continuam a não ver aí definida a sua actividade. Esta listagem foi elaborada de acordo com as informações obtidas do Instituto Nacional de Estatística, partindo da anterior tabela já existente.

LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

TABELA DE ACTIVIDADES DO ARTIGO 151.º DO CIRS

Introdução

Com a alteração do artigo 3.º do Código do IRS, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi revogada a lista de profissões a que se referia o n.º 2 do mesmo artigo. A nova redacção do artigo 151.º do CIRS impõe a obrigatoriedade de que as actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS sejam classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Assim:

Manda o Governo, pelo Ministro das Finanças, que a tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS seja a constante do anexo I, que faz parte integrante desta portaria.

Anexo I

Tabela de actividades do artigo 151.º do CIRS

1 - Arquitectos, engenheiros e técnicos similares:	
1000.....	Agentes técnicos de engenharia e arquitectura;
1001.....	Arquitectos;
1002.....	Desenhadores;
1003.....	Engenheiros;
1004.....	Engenheiros técnicos;
1005.....	Geólogos;
1006.....	Topógrafos.
2 - Artistas plásticos e assimilados, actores e músicos:	
2010.....	Artistas de teatro, bailado, cinema, rádio e televisão;
2011.....	Artistas de circo;
2019.....	Cantores;
2012.....	Escultores;
2013.....	Músicos;
2014.....	Pintores;
2015.....	Outros artistas.
3 - Artistas tauromáquicos:	
3010.....	Toureiros;
3019.....	Outros artistas tauromáquicos.
4 - Economistas, contabilistas, actuários e técnicos similares:	
4010.....	Actuários;
4011.....	Auditores;
4012.....	Consultores fiscais;
4013.....	Contabilistas;
4014.....	Economistas;
4015.....	Técnicos oficiais de contas;
4016.....	Técnicos similares.
5 - Enfermeiros, parteiras e outros técnicos paramédicos:	
5010.....	Enfermeiros;
5012.....	Fisioterapeutas;
5013.....	Nutricionistas;
5014.....	Parteiras;
5015.....	Terapeutas da fala;
5016.....	Terapeutas ocupacionais;
5019.....	Outros técnicos paramédicos.
6 - Juristas e solicitadores:	
6010.....	Advogados;

6011.....	Jurisconsultos;
6012.....	Solicitadores.
7 - Médicos e dentistas:	
7010.....	Dentistas;
7011.....	Médicos analistas;
7012.....	Médicos cirurgiões;
7013.....	Médicos de bordo em navios;
7014.....	Médicos de clínica geral;
7015.....	Médicos dentistas;
7016.....	Médicos estomatologistas;
7017.....	Médicos fisiatras;
7018.....	Médicos gastroenterologistas;
7019.....	Médicos oftalmologistas;
7020.....	Médicos ortopedistas;
7021.....	Médicos otorrinolaringologistas;
7022.....	Médicos pediatras;
7023.....	Médicos radiologistas;
7024.....	Médicos de outras especialidades.
8 - Professores e técnicos similares:	
8010.....	Explicadores;
8011.....	Formadores;
8012.....	Professores.
9 - Profissionais dependentes de nomeação oficial:	
9010.....	Revisores oficiais de contas;
9011.....	Notários.
10 - Psicólogos e sociólogos:	
1010.....	Psicólogos;
1011.....	Sociólogos.
11 - Químicos:	
1110.....	Analistas.
12 - Sacerdotes:	
1210.....	Sacerdotes de qualquer religião.
13 - Outras pessoas exercendo profissões liberais, técnicos e assimilados:	
1310.....	Administradores de bens;
1311.....	Ajudantes familiares;
1312.....	Amas;
1313.....	Analistas de sistemas;
1314.....	Arqueólogos;
1315.....	Assistentes sociais;
1316.....	Astrólogos;
1317.....	Parapsicólogos;
1318.....	Biólogos;
1319.....	Comissionistas;
1320.....	Consultores;
1321.....	Dactilógrafos;
1322.....	Decoradores;
1323.....	Desportistas;
1324.....	Engomadores;
1325.....	Esteticistas, manicuras e pedicuras;
1326.....	Guias-intérpretes;
1327.....	Jornalistas e repórteres;
1328.....	Louvados;
1329.....	Massagistas;
1330.....	Mediadores imobiliários;
1331.....	Peritos-avaliadores;
1332.....	Programadores informáticos;
1333.....	Publicitários;
1334.....	Tradutores;
1335.....	Farmacêuticos;
1336.....	Designers.
14 - Veterinários:	
1410.....	Veterinários.
15 - Outras actividades exclusivamente de prestação de serviços:	
1519.....	Outros prestadores de serviços.

REGULAMENTO DAS RETENÇÕES NA FONTE

Regulamento das Retenções na Fonte · Introdução

Dois anos após a vigência do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do sistema de retenção na fonte regulamentado em primeiro lugar pelo Decreto Regulamentar n.º 43-A/88, de 9 de Dezembro, e, depois, pelo Decreto Regulamentar n.º 5/90, de 22 de Fevereiro, a que veio juntar-se o Decreto Regulamentar n.º 18/90, de 13 de Julho, sobre a denominada “retenção-poupança”, estão criadas as condições que permitem estabelecer de modo estável o quadro global disciplinador da retenção na fonte.

Com efeito, ao nível das entidades sobre as quais a lei faz impender a obrigação de retenção, mostram-se ultrapassadas as naturais dificuldades que uma alteração tão radical como aquela que resultou da reforma fiscal da tributação do rendimento introduziu neste particular domínio, quer nos procedimentos, quer na sua abrangência. Ao nível da administração fiscal, consolidaram-se não apenas as posições interpretativas sobre a matéria, como também os procedimentos de execução assentes num sistema informático adequado e eficiente. Finalmente, ao nível dos próprios princípios subjacentes à retenção na fonte, foi demonstrada a sua eficácia e, em geral, a sua adequação ao objectivo último de evitar, na maior parte dos casos, a acumulação da dívida de imposto no momento da sua liquidação final anual, propiciando aos sujeitos passivos de IRS o seu pagamento escalonado no tempo.

Numa outra perspectiva, importa salientar que o sistema de retenção vigente apresenta alguns inconvenientes que é necessário remover, tendo em vista, por um lado, a facilidade na sua aplicação e, por outro, a criação de um mecanismo simples e eficiente através do qual seja possível aprovar e publicar, em tempo oportuno, as respectiva tabelas.

É por estas razões que o sistema de retenção na fonte agora regulado define, de forma imperativa, os elementos relevantes que devem ser considerados na construção das tabelas de retenção em termos que permitam ao Governo aprová-las, por despacho do Ministro das Finanças, uma vez aprovado o Orçamento do Estado. Ficam, deste modo, integralmente salvaguardadas as garantias dos sujeitos passivos e possibilita-se que as entidades obrigadas a efectuar a retenção tenham conhecimento, logo no início de cada ano, das tabelas que devem aplicar, assim se evitando para aqueles e para estas os inconvenientes emergentes de correcções posteriores determinadas pelo não conhecimento atempado das tabelas de retenção.

Não pode, por fim, deixar de assinalar-se o grande salto qualitativo que o presente diploma representa em sede de remuneração do excesso de imposto retido favorável aos sujeitos passivos. Ao generalizar-se a remuneração a todas as situações em que se verifique o pagamento antecipado de imposto em montante superior ao resultante da liquidação final anual, aperfeiçoa-se o princípio subjacente à retenção-poupança, que só era aplicável em certas categorias de rendimentos, criando-se condições de igualdade para todos os sujeitos passivos de IRS.

Assim:

Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 201.º da Constituição, o Governo decreta o seguinte:

CAPÍTULO I - RETENÇÃO DE IRS SOBRE RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E PENSÕES

Artigo 1.º · Princípios gerais

1 - No apuramento do IRS a reter sobre remunerações fixas ou fixas e variáveis do trabalho dependente, pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, ter-se-á em conta:

- a) A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos;
- b) A dedução específica aos rendimentos da categoria A, prevista no artigo 25.º do Código do IRS;
- c) As deduções à colecta previstas no artigo 79.º do Código do IRS;

d) Uma dedução por conta das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º a 87.º do Código do IRS, variável em função, designadamente, dos valores do rendimento bruto e da taxa de inflação prevista.

2 - No apuramento do IRS a reter sobre pensões ter-se-á em conta:

- a) A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos;
- b) A dedução específica aos rendimentos da categoria H, prevista no artigo 53.º do Código do IRS;
- c) As deduções à colecta previstas no artigo 79.º do Código do IRS;
- d) Uma dedução por conta das deduções à colecta previstas nos artigos 82.º a 87.º do Código do IRS, variável em função, designadamente, dos valores do rendimento bruto e da taxa de inflação prevista.

Artigo 2.º · Situação pessoal e familiar

1 - Para efeitos da consideração da situação pessoal e familiar do titular dos rendimentos, as tabelas de retenção são individualizadas nos termos dos números seguintes.

2 - As tabelas respeitantes a 'não casado' aplicam-se aos rendimentos auferidos por titulares solteiros, viúvos, divorciados ou separados judicialmente de pessoas e bens.

3 - As tabelas respeitantes a «casado, único titular» aplicam-se aos rendimentos auferidos por titulares casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, quando apenas um dos cônjuges aufera rendimentos englobáveis, ou, auferindo-os ambos, o rendimento de um deles seja igual ou superior a 95% do rendimento englobado.

4 - As tabelas respeitantes a «casado, dois titulares» aplicam-se aos rendimentos auferidos por sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, quando não se verifique qualquer das situações previstas no número anterior.

5 - As tabelas de retenção na fonte referidas nos números anteriores serão anualmente aprovadas por despacho do Ministro das Finanças, devendo na sua construção ser integralmente respeitados os princípios consagrados neste diploma.

Artigo 2.º-A · Retenção sobre rendimentos das categorias A e H

Sem prejuízo do disposto no artigo 71.º do Código do IRS, as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente, com excepção dos previstos nos n.ºs 4), 5), 7), 9) e 10) da alínea b) e na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, e de pensões, com excepção das de alimentos, são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

Artigo 3.º · Aplicação da retenção na fonte à categoria A

1 - Sem prejuízo do disposto no n.º 6, a retenção de IRS é efectuada sobre as remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela.

2 - Considera-se remuneração mensal o montante pago a título de remuneração fixa, acrescido de quaisquer outras importâncias que tenham a natureza de rendimentos de trabalho dependente, tal como são definidos no artigo 2.º do Código do IRS, e, a pedido do titular, as gratificações auferidas.

ridas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal, pago ou colocado à disposição do seu titular no mesmo período, ainda que respeitante a períodos anteriores.

3 - No caso de remunerações fixas relativas a períodos inferiores ao mês, considera-se como remuneração mensal a soma das importâncias atribuídas, pagas ou colocadas à disposição em cada mês.

4 - Os subsídios de férias e de Natal são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou postos à disposição.

5 - Quando os subsídios de férias e de Natal forem pagos fraccionadamente, reter-se-á, em cada pagamento, a parte proporcional do imposto calculado nos termos do número anterior.

6 - No caso de remunerações mensalmente pagas ou postas à disposição de residentes não habituais em território português, tratando-se de rendimentos de categoria A auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, aplica-se a taxa de 20%.

Artigo 4.º · Sujeitos passivos deficientes

1 - No cumprimento do IRS a reter sobre rendimentos do trabalho dependente e sobre pensões, auferidos por titulares deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, observar-se-á o disposto no artigo 1.º e ter-se-á também em conta o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2 - As taxas constantes das tabelas respeitantes a titulares deficientes aplicar-se-ão as remunerações totais do trabalho dependente ou à totalidade das pensões que mensalmente lhes forem pagas ou colocadas à disposição pela mesma entidade devedora.

Artigo 5.º · Âmbito de aplicação das tabelas referentes à categoria H

1 - A retenção de IRS é efectuada sobre o valor das pensões mensalmente pagas ou postas à disposição dos seus titulares, mediante a aplicação das taxas que lhes correspondam, constantes da respectiva tabela.

2 - Para efeitos do número anterior, consideram-se pensões os rendimentos previstos no artigo 11.º do Código do IRS.

3 - Na retenção sobre complementos de pensões, pagos por entidade diferente da que está obrigada ao pagamento da respectiva pensão, poderá ser tido em conta o montante desta, por solicitação expressa do respectivo titular.

4 - As prestações adicionais correspondentes ao 13.º e ao 14.º meses serão objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionadas às pensões dos meses em que são pagas ou postas à disposição.

5 - Quando as prestações correspondentes ao 13.º e ao 14.º meses forem pagas fraccionadamente, reter-se-á, em cada pagamento, a parte proporcional do imposto calculado nos termos do número anterior.

Artigo 6.º · Mecanismo de retenção

1 - Se o titular dos rendimentos não fornecer à entidade devedora os elementos respeitantes à sua situação pessoal e familiar, deve aquela proceder à retenção do imposto por aplicação da tabela correspondente a «não casado, sem dependentes», tratando-se de rendimentos da categoria A, ou por aplicação da tabela correspondente a «não casado», tratando-se de rendimentos da categoria H.

2 - A importância apurada mediante aplicação das taxas de retenção é arredondada para a unidade de euros inferior.

3 - Verificando-se incorrecções nos montantes retidos, devidas a erros imputáveis à entidade devedora dos rendimentos, a sua rectificação deve ser feita na primeira retenção a que deva proceder-se após a detecção do erro, sem, porém, ultrapassar o último período de retenção anual.

4 - A retenção mensal não pode exceder 40% do rendimento de cada uma das categorias A e H, pago ou colocado à disposição de cada titular no mesmo período.

Artigo 7.º · Procedimentos especiais

1 - Quando forem pagos ou colocados à disposição do respectivo titular rendimentos das categorias A ou H em mês, do mesmo ano, diferente daquele a que respeitam, recalcula-se o imposto e retém-se apenas a diferença entre a importância assim determinada e aquela que, com referência ao mesmo período, tenha eventualmente sido retida.

2 - Os titulares de rendimentos das categorias A e H podem optar pela retenção de IRS mediante taxa inteira superior à que lhes é aplicável segundo as tabelas de retenção, com o limite de 40%, em declaração para o efeito a apresentar à entidade pagadora dos rendimentos.

CAPÍTULO II - RETENÇÃO DE IRS SOBRE RENDIMENTOS DE OUTRAS CATEGORIAS

Artigo 8.º · Retenção sobre rendimentos das categorias B, E e F

1 - Sem prejuízo do disposto no artigo 71.º do Código do IRS, as entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras, das seguintes taxas:

- a) 16,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, de rendimentos das categorias E e F ou de incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IRS;
- b) 21,5%, tratando-se de rendimentos decorrentes das actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS;
- c) 11,5%, tratando-se de rendimentos da categoria B referidos na alínea b) do n.º 1 e nas alíneas g) e i) do n.º 2 do artigo 3.º do Código do IRS, não compreendidos na alínea anterior;
- d) 20%, tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos por residentes não habituais em território português em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

2 - A taxa é aplicada ao rendimento ilíquido sujeito a retenção, antes da liquidação do IVA a que, sendo caso disso, deva proceder-se.

3 - A retenção que incide sobre os rendimentos das categorias B e F referidos no n.º 1 é efectuada no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição e a que incide sobre os rendimentos da categoria E em conformidade com o disposto no artigo 7.º do Código do IRS.

Artigo 9.º · Dispensa de retenção

1 - Estão dispensados de retenção na fonte, excepto quando esta deva ser efectuada mediante taxas liberatórias:

- a) Os rendimentos das categorias B, com excepção das comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, e F, quando o respectivo titular preveja auferir, em cada uma das categorias, um montante anual inferior ao fixado no n.º 1 do artigo 53.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;
- b) Os rendimentos da categoria B que respeitem a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente ou a reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam, de forma inequívoca, directa e totalmente imputáveis a um cliente determinado;
- c) Os rendimentos da categoria E, sempre que o montante de cada retenção seja inferior a € 4,99.
- d) Os rendimentos da categoria A, que respeitem a actividades exercidas no estrangeiro por pessoas singulares residentes em território português, sempre que tais rendimentos sejam sujeitos a tributação efectiva no país da fonte em imposto similar ou idêntico ao IRS.

2 - A dispensa de retenção nos termos das alíneas a) e b) do número anterior é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, nos recibos de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção:

Sem retenção, nos termos do n.º 1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

3 - A faculdade de dispensa de retenção relativa aos rendimentos previstos na alínea a) do n.º 1:

- a) Não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante igual ou superior ao limite ali estabelecido;
- b) Cessa no mês seguinte àquele em que tiver sido atingido o limite nela fixado.

Artigo 10.º · Sujeição parcial de rendimentos da categoria B a retenção

1 - A retenção que deva ser efectuada sobre rendimentos da categoria B apenas incidirá sobre 50% dos mesmos, nos seguintes casos:

- a) Quando auferidos por médicos de patologia clínica, médicos radiologistas e farmacêuticos analistas clínicos, como tal reconhecidos pelas entidades competentes e inscritos nas respectivas associações de classe, quando a inscrição seja requisito para o exercício oficial da actividade profissional;
- b) Quando beneficiem do regime previsto no artigo 56.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;
- c) Quando auferidos por titulares deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%.

2 - A sujeição parcial de rendimentos a retenção prevista no número anterior é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, no recibo de modelo oficial de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção:

Retenção sobre 50%, nos termos do n.º 1 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.

3 - Sendo os rendimentos previstos na alínea b) do n.º 1 auferidos por sujeitos passivos deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, a retenção pode incidir ape-

nas sobre 25% dos referidos rendimentos, devendo, no recibo de modelo oficial de quitação das importâncias recebidas, ser aposta a seguinte menção: «Retenção sobre 25%, nos termos do n.º 3 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro».

Artigo 11.º · Rendimentos imputáveis a categorias diferentes

1 - Estão sujeitos a retenção, nos termos do n.º 1 do artigo 8.º, os rendimentos de capitais e prediais auferidos no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, sem prejuízo do disposto no número seguinte.

2 - Quando os rendimentos referidos no número anterior se encontrem sujeitos a retenção nos termos do disposto no artigo 71.º do Código do IRS, o seu englobamento é sempre obrigatório, o imposto retido tem a natureza de pagamento por conta e as entidades devedoras estão obrigadas, quanto aos mesmos, a dar cumprimento ao disposto nos artigos 119.º e 120.º do mesmo Código.

Artigo 12.º · Sujeição parcial a retenção sobre outros rendimentos

Quando os rendimentos sujeitos a retenção, não expressamente previstos no artigo anterior, beneficiem de isenção total ou parcial nos termos do Estatuto dos Benefícios Fiscais, a retenção incidirá apenas sobre a parte do rendimento sujeita a tributação, devendo ser sempre aposta no recibo de quitação das importâncias recebidas a menção da norma que concede o benefício.

Artigo 12.º-A · Retenção sobre juros contáveis e diferenças entre valor de reembolso e preço de emissão

1 - Os sujeitos passivos de IRC, ainda que isentos ou dispensados de retenção, residentes em território nacional ou com estabelecimento estável aqui situado, bem como os sujeitos passivos de IRS, excepto se se tratar de pessoas singulares agindo fora do âmbito do exercício de uma actividade empresarial ou profissional, obrigados a efectuar a retenção sobre os rendimentos sujeitos a imposto nos termos da alínea c) do n.º 3 do artigo 7.º do Código do IRS, devem proceder ao registo individual, operação a operação, das transacções efectuadas que tenham por objecto títulos de dívida emitidos por entidades com residência, domicílio, sede ou direcção efectiva em território nacional ou que aqui possuam estabelecimento estável a que seja imputável o pagamento da respectiva remuneração, numa conta-corrente com o Estado, em que releve:

a) A débito, o imposto considerado no apuramento do valor líquido dos juros respeitantes a títulos alienados, contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da alienação, bem como das diferenças, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença;

b) A crédito, o imposto considerado no apuramento do valor líquido dos juros respeitantes a títulos adquiridos, contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data da alienação, bem como das diferenças, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por aquela diferença.

2 - O disposto no número anterior é igualmente aplicável às transmissões de títulos de crédito sujeitos ao regime de capitalização automática, efectuadas antes do prazo da sua amortização.

3 - O saldo da conta corrente a que se refere o n.º 1 é regularizado trimestralmente, nos termos seguintes:

- a) Sendo credor, a respectiva importância será entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte ao do trimestre em que foi apurado;
- b) Sendo devedor, a respectiva importância pode ser compensada nas entregas de imposto retido pelas entidades credoras sobre rendimentos de capitais, a efectuar após o seu apuramento.

4 - Se, apesar do disposto na alínea b) do número anterior, a compensação não tiver sido possível até ao fim do trimestre seguinte ao do apuramento do saldo devedor e este for igual ou superior a € 24 939,90, ou, qualquer que seja o seu montante, até à entrega do imposto respeitante ao último período de retenção anual, é concedida às entidades credoras a faculdade de pedirem o seu reembolso, observando-se o seguinte:

- a) O pedido de reembolso do saldo devedor determina a impossibilidade de ser efectuada a respectiva compensação por alguma das formas previstas para o efeito;
- b) Em caso algum o saldo devedor da conta corrente pode ser invocado como retenção com a natureza de pagamento por conta na declaração anual de rendimentos da entidade credora;
- c) A restituição indevida de imposto mediante reembolso e ou compensação das mesmas importâncias, por facto imputável à entidade credora, é equiparada, para todos os efeitos legais, à falta de entrega de imposto cobrado por retenção na fonte.

5 - Não pode ser relevada na conta corrente a que se refere o n.º 1 a retenção efectuada pelas entidades devedoras dos rendimentos no momento do seu vencimento ou na data da amortização ou reembolso dos correspondentes títulos, a qual terá, sendo caso disso, natureza de pagamento por conta do imposto devido a final pelas entidades que os auferirem.

6 - Os montantes compensados nos termos da alínea b) do n.º 3 serão evidenciados na declaração a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, em conformidade com o que as respectivas instruções de preenchimento determinarem.

Artigo 13.º · Entrega do imposto retido

As quantias retidas nos termos dos artigos anteriores são entregues nos cofres do Estado pela entidade retentora, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que forem deduzidas.

CAPÍTULO III - DA REMUNERAÇÃO POR EXCESSO DE IMPOSTO ANTECIPADAMENTE PAGO

Artigo 14.º · Direito à remuneração

Verificando-se, na liquidação anual de IRS, que foi retido ou pago por conta imposto superior ao devido, determinado em função do rendimento líquido total e das deduções à colecta previstas no artigo 79.º do Código do IRS, os sujeitos passivos têm direito a uma remuneração sobre a diferença, a fixar anualmente por despacho do Ministro das Finanças.

Artigo 15.º · Cálculo e pagamento da remuneração

1 - Para apuramento da diferença susceptível de beneficiar da remuneração a que se refere o artigo 14.º calcular-se-á o pagamento médio mensal efectivo e o imposto médio mensal apurado,

por forma a determinar o mês em que o sujeito passivo passa a ficar numa situação de crédito, assumindo-se a distribuição regular do rendimento e dos pagamentos ao longo do ano.

2 - A remuneração será devida desde o mês em que, nos termos do número anterior, se verifique a situação de crédito até ao mês anterior àquele em que a liquidação foi efectuada.

Artigo 16.º · Restituição oficiosa do imposto

1 - A diferença entre o imposto devido a final e o que tiver sido entregue nos cofres do Estado em resultado de retenção na fonte ou de pagamentos por conta, favorável ao sujeito passivo, deve ser restituída até ao termo dos prazos previstos no n.º 1 do artigo 97.º do Código do IRS.

2 - Se, por motivos imputáveis aos serviços, não for cumprido o prazo previsto no número anterior, são devidos juros indemnizatórios, contados dia a dia desde o termo do prazo previsto para o reembolso até à data em que for emitida a correspondente nota de crédito.

3 - Se a diferença a que se refere o n.º 1 for apurada em liquidação que deva ser efectuada em virtude do direito ao reporte legalmente permitido exercido em declaração anual de rendimentos apresentada nos prazos legais, são devidos juros nos termos do n.º 2.

4 - Se a diferença a que se refere o n.º 1 for apurada em liquidação que deva ser efectuada com base em declaração de rendimentos apresentada dentro do prazo legal diferente dos previstos para a apresentação anual, os juros a que se refere o n.º 2 são devidos a partir do fim do terceiro mês seguinte àquele em que a declaração tiver sido apresentada.

5 - Se a diferença a que se refere o n.º 1 for apurada em liquidação efectuada com base em declaração de rendimentos em que tenha sido verificado erro, inexactidão ou omissão dos elementos declarados, os juros a que se refere o n.º 2 são devidos a partir do fim do segundo mês seguinte àquele em que tiver ocorrido a regularização dos elementos declarados por iniciativa do contribuinte ou, não tendo havido essa regularização, a partir do terceiro mês seguinte àquele em que os serviços tenham apurado os factos e levantado o correspondente auto de notícia.

6 - A remuneração prevista no artigo 14.º não é cumulável com aquela a que se refere o n.º 2 do presente artigo.

7 - A taxa dos juros indemnizatórios é equivalente à taxa dos juros legais fixados nos termos do n.º 1 do artigo 559.º do Código Civil.

Artigo 17.º · Modificação e extinção do direito à remuneração

1 - Quando a liquidação de que resulte o direito à remuneração a que se refere o artigo 14.º tenha sido feita com base em declaração anual de rendimentos apresentada fora do prazo legal, a remuneração só é devida desde 1 de Janeiro do ano seguinte àquele a que o imposto respeite até ao fim do mês anterior àquele em que a liquidação vier a ser efectuada, sem prejuízo do disposto no artigo 16.º.

2 - Extingue-se o direito à remuneração a que se refere o artigo 14.º sempre que:

- a) A liquidação seja feita pela administração fiscal e os sujeitos passivos, não estando dispensados, não tenham apresentado a declaração anual de rendimentos;
- b) A liquidação tenha por base declarações de rendimentos apresentadas em prazos diferentes, embora legais, dos previstos para a sua apresentação anual.

CAPÍTULO IV - RETENÇÕES DE IRS SOBRE RENDIMENTOS ABRANGIDOS POR CONVENÇÕES INTERNACIONAIS

Artigo 18.º · Dispensa de retenção na fonte e reembolso de imposto relativo a rendimentos auferidos por não residentes

1 - Não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte de IRS, no todo ou em parte, consoante os casos, relativamente aos rendimentos referidos no artigo 71.º do Código do IRS quando, por força de uma convenção destinada a evitar a dupla tributação celebrada por Portugal, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por um residente do outro Estado contratante não seja atribuída ao Estado da fonte ou o seja apenas de forma limitada.

2 - Nas situações referidas no número anterior, os beneficiários dos rendimentos devem fazer prova, perante a entidade que se encontra obrigada a efectuar a retenção na fonte, da verificação dos pressupostos legais que resultem de convenção destinada a evitar a dupla tributação, consistindo na apresentação de um formulário de modelo aprovado por despacho do Ministro das Finanças, certificado pelas autoridades competentes do respectivo Estado de residência.

3 - A prova referida no número anterior deve ser efectuada até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos das normas legais aplicáveis.

4 - O formulário a que se refere o n.º 2, devidamente certificado, tem a validade de um ano, contado a partir da data de certificação por parte da autoridade competente do Estado de residência da entidade beneficiária dos rendimentos, devendo esta informar imediatamente a entidade que se encontra obrigada a proceder à retenção na fonte das alterações verificadas nos pressupostos de que depende a dispensa total ou parcial de retenção na fonte.

5 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, quando não seja efectuada a prova até ao termo do prazo estabelecido para a entrega do imposto, fica o substituto tributário obrigado a entregar a totalidade do imposto que deveria ter sido deduzido nos termos da lei.

6 - Sem prejuízo da responsabilidade contra-ordenacional, a responsabilidade estabelecida no número anterior pode ser afastada sempre que o substituto tributário comprove com o documento a que se refere o n.º 2 do presente artigo a verificação dos pressupostos para a dispensa total ou parcial de retenção.

7 - Os beneficiários dos rendimentos, que verificam as condições referidas no n.º 1, podem solicitar o reembolso total ou parcial do imposto que tenha sido retido na fonte, no prazo de dois anos contados a partir do termo do ano em que se verificou o facto gerador do imposto, mediante a apresentação de um formulário de modelo aprovado pelo Ministro das Finanças e, quando necessário, de outros elementos que permitam aferir a legitimidade do reembolso.

8 - O reembolso do excesso do imposto retido na fonte deve ser efectuído no prazo de um ano contado da data da apresentação do pedido e dos elementos que constituem a prova da verificação dos pressupostos de que depende a concessão do benefício e, em caso de incumprimento desse prazo, acrescem à quantia a reembolsar juros indemnizatórios calculados a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

9 - Para efeitos da contagem do prazo referido no número anterior, considera-se que o mesmo se suspende sempre que o procedimento estiver parado por motivo imputável ao requerente.

CAPÍTULO V - DISPOSIÇÕES DIVERSAS

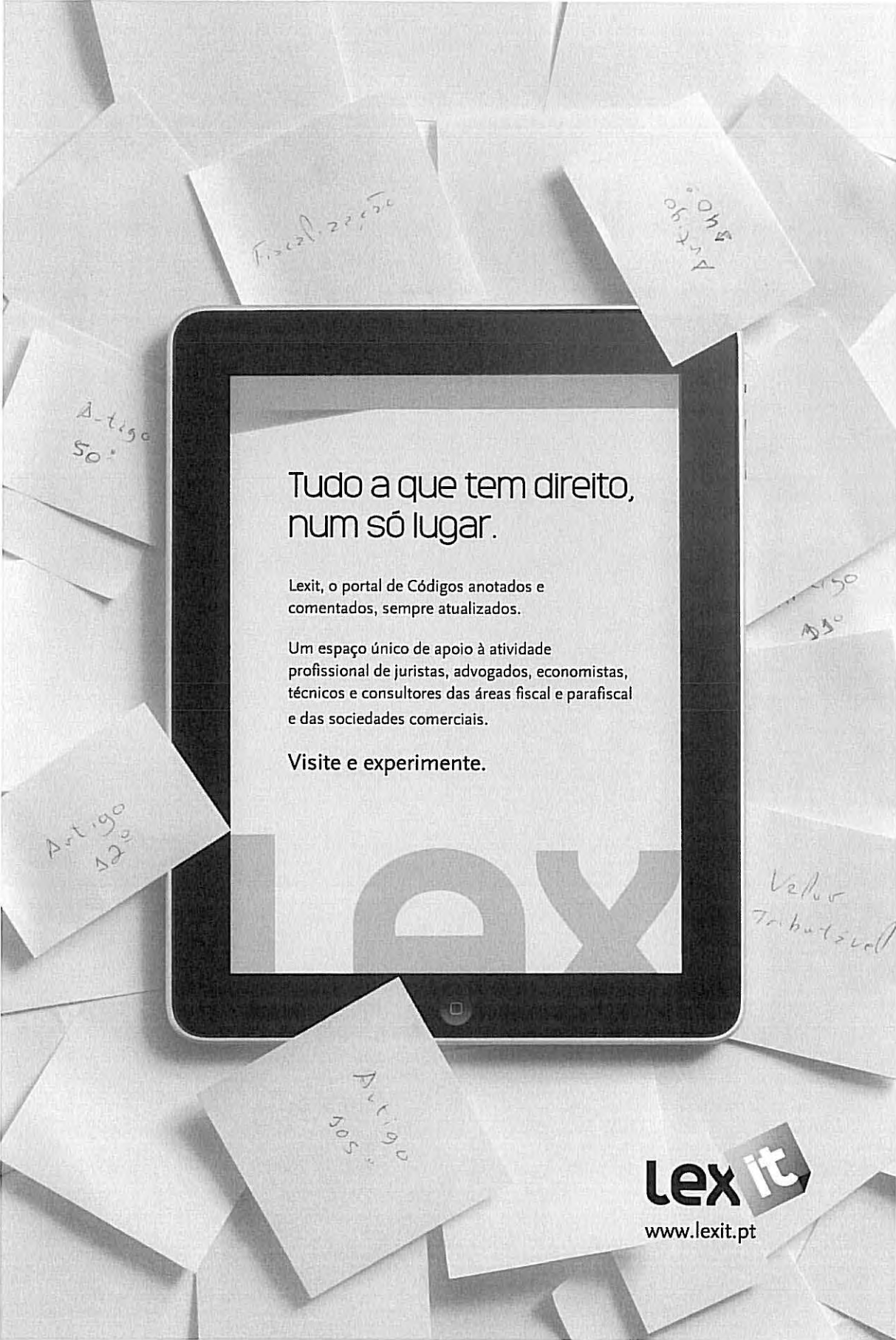
Artigo 19.º · Disposições finais

1 - O direito à remuneração previsto nos artigos 14.º e seguintes constitui-se relativamente à liquidação do IRS que deva efectuar-se em resultado dos factos tributários que ocorram após a entrada em vigor deste diploma.

2 - O pagamento da remuneração é feito juntamente com o excesso do imposto sobre que é calculada, aplicando-se-lhe o disposto no Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro.

3 - São revogados os Decretos Regulamentares n.ºs 5/90, de 22 de Fevereiro, e 18/90, de 13 de Julho, sem prejuízo da sua aplicação aos rendimentos pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares até 31 de Dezembro de 1990.

4 - O presente diploma entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 1991 e aplica-se aos rendimentos pagos ou colocados à disposição dos seus titulares a partir dessa data.



Tudo a que tem direito,
num só lugar.

Lexit, o portal de Códigos anotados e comentados, sempre atualizados.

Um espaço único de apoio à atividade profissional de juristas, advogados, economistas, técnicos e consultores das áreas fiscal e parafiscal e das sociedades comerciais.

Visite e experimente.

lexit
www.lexit.pt

www.lexit.pt

O Lexit assume-se como um projeto editorial que oferece aos seus utilizadores - em qualquer momento e em qualquer suporte, digital ou impresso - códigos anotados e comentados, permanentemente atualizados. Trata-se, assim, de uma iniciativa editorial inovadora que vai de encontro às necessidades profissionais de um público especializado e exigente, evitando frequentes perdas de tempo na atualização e na gestão de conteúdos de uso corrente. Por outro lado, e como se poderá explorar em www.lexit.pt, mantemos a possibilidade de os utilizadores inserirem, nos diferentes códigos e para uso próprio, as suas notas pessoais.

No âmbito da fiscalidade, e de modo a garantir em permanência a qualidade dos recursos oferecidos, a Direção do Lexit estabeleceu uma parceria com o Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE) da Faculdade de Direito da Universidade do Porto (FDUP), a quem compete a elaboração das anotações e comentários iniciais e a sua atualização, incluindo a avaliação de propostas de anotação submetidas pelos utilizadores do portal.

Os códigos fiscais agora editados, neste suporte, visam prioritariamente dar resposta às necessidades da comunidade académica, a qual continuará ainda assim a dispor da possibilidade de acesso gratuito ao portal Lexit, através das infraestruturas informáticas das entidades protocoladas.

Esperamos assim, com estas iniciativas, poder também contribuir para auxiliar a comunidade académica no melhor desempenho das suas atividades.

