



Universidade do Minho

Escola de Direito

Cecília da Conceição de Oliveira Soares

***A Constituição da Obrigação Tributária
em sede de
Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares***

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do

Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

Outubro de 2014

Ao Alfrânio,

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer a algumas pessoas cujo apoio e contributos foram imprescindíveis para a realização do presente trabalho.

Um agradecimento especial ao Professor Doutor Joaquim Rocha pela bondade em ter aceite a orientação deste trabalho, pela disponibilidade que sempre revelou, pela forma como sempre me recebeu, pelas sugestões formuladas, pelo rigor exigido e por todo o saber transmitido.

Não menos importante foi o contributo do Professor Doutor Wladimir Augusto Correia Brito. Agradeço-lhe a amizade, as valiosas discussões e conselhos, a disponibilização de grande parte da bibliografia utilizada na presente dissertação de mestrado e sobretudo a generosidade na ciência partilhada.

Aos meus pais agradeço a compreensão, a paciência e o ânimo que sempre me deram ao longo desta viagem.

Por fim, não posso deixar de dirigir um profundo agradecimento ao Alfrânio pelo apoio, ajuda, força e incentivo incondicionais, pelas proficuas sugestões e pela paciência e minuciosidade no processo de revisão do texto.

A CONSTITUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA EM SEDE DE IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

Com a presente dissertação pretendemos estudar a constituição da obrigação tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Esta obrigação de imposto, como as demais, resulta de um facto, uma realidade, um ato que se subsume integral e precisamente à hipótese de uma norma. Contudo, o que se pretende analisar é o momento em que a obrigação fiscal se constitui, se quando o rendimento é percebido pelo sujeito passivo ou se, pelo contrário, no final do ano fiscal.

Esta temática tem sido objeto de atenção por parte da jurisprudência e da doutrina nos últimos anos, ainda que indiretamente, devido às múltiplas e fugazes alterações legislativas, com a justificativa de combate ao défice e do reequilíbrio financeiro público nacionais, na medida em que a determinação do momento em que se constitui a obrigação tributária em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares é de suma importância por a sua desconsideração ou ignorância poder ferir diversos princípios constitucionais como, por exemplo, o da igualdade tributária ou o da segurança jurídica e da proteção da confiança.

De resto, associada à problemática da constituição da obrigação tributária nos impostos periódicos, como o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, surge a controvérsia da sucessão das leis no tempo. Por conseguinte, neste estudo analisaremos ainda se uma lei criada a meados do ano fiscal que altere os elementos essenciais do imposto poderá ser aplicada a todos os rendimentos do sujeito passivo, mesmo àqueles que ele auferiu antes da sua entrada em vigor, ou se tal lei não é consentânea com os ditames do ordenamento jurídico-constitucional.

THE ESTABLISHMENT OF TAX LIABILITY RELATED TO INCOME TAX

This master thesis examines the establishment of tax liability related to Income Tax. Nowadays, it is clear that tax is levied on the fact, situation, or action that is subsumed to a legal norm in its exact terms. However, in this study we will analyse the moment that tax generating fact occurs, if it happens when income is earned by taxpayers or, on the contrary, only at the time the taxable period is closed.

Although indirectly, this topic has been drawing some attention to jurisprudence and doctrine in recent years, due to the multiple and ephemeral changes in tax legislation, alleged in support of fighting the deficit and national financial imbalance. This has been happening because establishing the moment that tax liability occurs in Income Tax is extremely relevant since its disregard or ignorance can constrain several constitutional rules and principles such as the Principle of Equality on Taxation or the Principle of Legal Security.

Finally, related to the establishment of the tax liability in periodical taxes, like Income Tax, it is important to clarify whether a tax legislation that come into force before the taxable period is closed can be applied on all incomes obtained by taxpayers, even those earned before the new law come into force, or this kind of legal action infringes constitutional principles.

ÍNDICE

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	xv
INTRODUÇÃO	17
Contextualização do Objeto da Dissertação.....	17
Plano de Exposição.....	18
CAPÍTULO 1	21
Enquadramento Constitucional e Princípios Tributários Fundamentais	21
Princípio da Legalidade Tributária	22
Princípio da Igualdade Tributária.....	26
Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança	30
Princípio da Consideração Fiscal da Família.....	32
CAPÍTULO 2	35
Caracteres Genéricos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares	35
CAPÍTULO 3	41
Principais Traços do Regime	41
Incidência Pessoal.....	41
Incidência Real.....	44
Rendimentos da Categoria A	45
Rendimentos da Categoria B	47
Rendimentos da Categoria E	50
Rendimentos da Categoria F.....	51
Rendimentos da Categoria G	53
Rendimentos da Categoria H.....	56
Determinação do <i>Quantum</i> da Obrigação de IRS.....	57
CAPÍTULO 4	61
Características da Obrigação Tributária	61

Carácter <i>Ex lege</i>	62
Carácter Público.....	63
Carácter Indisponível e Irrenunciável.....	65
Carácter Semi-executório.....	67
Carácter Auto-titulado.....	68
Carácter Especialmente Garantido.....	69
CAPÍTULO 5.....	73
O Facto Tributário.....	73
Conceito.....	74
Natureza.....	76
Estrutura do Facto Tributário.....	77
O Elemento Objetivo.....	78
a) Aspeto Material.....	78
b) Aspeto Espacial.....	80
c) Aspeto Temporal.....	81
d) Aspeto Quantitativo.....	85
O Elemento Subjetivo.....	86
O Facto Tributário como Instrumento de Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva.....	86
A Formação do Facto Tributário em sede de Mais-valias, de Tributação Autónoma e de Retenção na Fonte a Título Definitivo.....	87
A Natureza Agregadora do Facto Tributário em sede de IRS.....	96
CAPÍTULO 6.....	99
A Noção Fiscal de Rendimento.....	99
A Teoria do Rendimento-Produto.....	100
A Teoria do Rendimento-Acréscimo.....	102
Noção de Rendimento Adotada pelo Ordenamento Jurídico-tributário.....	104

CAPÍTULO 7	109
A Determinação da Lei Aplicável em sede de IRS	109
CONCLUSÕES	115
REFERÊNCIAS	119
Bibliográficas	119
Jurisprudenciais	127

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Al./als.	Alínea(s)
Art./arts.	Artigo(s)
C.C.	Código Civil
Cfr.	Confrontar
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto de Selo
Cons.	Conselheiro
Coord.	Coordenação
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
IAS	Indexante de Apoios Sociais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto de Selo
LGT	Lei Geral Tributária
Org.	Organização
P./pp.	Página(s)
Rel.	Relator
SS.	Seguintes
UE	União Europeia
V.	Ver
Vol.	Volume

INTRODUÇÃO

Contextualização do Objeto da Dissertação

A temática da constituição ou nascimento da obrigação tributária em sede de IRS, eleita como objeto de estudo da presente dissertação é de inegável atualidade e pertinência jurídica face às suas implicações no contexto jurídico-normativo e político-socioeconómico hodierno. Com efeito, a crise económico-financeira conjuntural que se atravessa gerou uma grave instabilidade, nomeadamente a nível normativo, com múltiplas alterações legislativas, com carácter efémero e, muitas vezes, sem qualidade técnica no domínio do Direito Tributário, gerando inúmeros atropelos aos princípios tributários fundamentais, olvidados em prol de uma tão almejada estabilidade financeira pública. As políticas de combate ao défice e de reequilíbrio financeiro público nacionais ancoradas quase exclusivamente na arrecadação de receita tributária, principalmente no IRS, sem muitas preocupações de observar os ditames da justiça fiscal vieram evidenciar a condição de Estado Fiscal que caracteriza o nosso Estado português. Foi, portanto, neste contexto que se abriram as portas para a controvérsia relativa à determinação do nascimento da obrigação fiscal em sede de IRS, a qual se revela preponderante sobretudo para a apreciação da legalidade da constituição da relação jurídica tributária.

No que concerne ao estado da arte nesta matéria, é pacificamente aceite no seio doutrinal que o acontecimento que dá origem à relação jurídica tributária caracteriza-se por ser um facto *complexo* que envolve dois subfactos: a capacidade contributiva e uma previsão legal que sujeite essa capacidade contributiva a um tributo. A sua complexidade advém da possibilidade de se identificar dois elementos distintos: um facto real e determinado e uma norma a que este se subsuma e que produza efeitos tributários. Contudo, a doutrina diverge quanto ao *momento em que ocorre* o nascimento da obrigação tributária em sede de IRS.

Por um lado, parte da doutrina e da jurisprudência sustenta que a obrigação tributária de IRS constitui-se no momento em que o rendimento é percebido pelo sujeito passivo, havendo tantos factos sujeitos a tributação quantos os acontecimentos que se enquadrem nas categorias de rendimento para efeitos de IRS num determinado ano fiscal. Segundo os seguidores desta tese, o que se apura no final do ano fiscal, por razões de praticabilidade, é apenas o quantitativo do rendimento global do sujeito passivo de imposto, a base de cálculo do imposto; mas os factos que dão origem à obrigação tributária são todos anteriores.

Por seu turno, nos antípodas, encontram-se os defensores da completude da verificação da obrigação tributária em sede de IRS no termo de cada ano fiscal, sufragando que somente com a reunião de todos os elementos do facto tributário se desencadeia a obrigação de imposto. Os partidários desta teoria defendem que o facto tributário somente se completa no último dia de cada período de tributação, porquanto a obrigação tributária em sede de IRS prolonga-se durante todo o ano fiscal e só se consolida no final deste, único momento em que será possível subsumir o facto real e concreto a uma norma de tributação.

Ademais, a determinação do facto tributário do IRS levanta questões, como a da sucessão da lei fiscal no tempo, que necessita de ser aprofundada, de forma a se encontrar uma resposta clara, objetiva e conforme o ordenamento jurídico.

Plano de Exposição

Para uma mais fácil e sobretudo mais consolidada apresentação da questão em análise, é necessário apresentar, num primeiro plano, as matérias que contextualizam e definem as traves mestras do IRS, para, numa segunda fase, expormos em concreto o objeto da nossa dissertação.

Em primeiro lugar, perscrutaremos os princípios fundamentais tributários que diretamente se relacionam com o nosso tema e analisaremos ainda as características essenciais do IRS e os traços principais do seu regime, por forma a apreendermos os conceitos básicos e o processo que está na base da prestação de imposto. Posteriormente, analisaremos a obrigação de imposto, assim como o facto tributário que está na base desta obrigação fiscal, a noção jurídica de rendimento para efeitos fiscais e, por último, abordaremos a problemática da sucessão da lei fiscal no tempo.

No capítulo 1 examinaremos os princípios fundamentais tributários para uma melhor compreensão dos parâmetros e limites constitucionais que balizam a constituição da obrigação tributária em sede de IRS.

No capítulo 2 direcionaremos a nossa atenção para os caracteres essenciais do IRS, identificando os seus aspetos individualizadores e particulares que o descrevem e o distinguem dos demais tributos.

No capítulo 3, debruçar-nos-emos sobre os principais traços gerais do IRS, começando por analisar quem está sujeito a este imposto. De seguida direcionaremos a nossa atenção para o universo de normas jurídicas que compõem o objeto do imposto, para conhecermos sobre que

rendimentos incide o IRS e, finalmente, percorreremos os passos que permitem determinar o *quantum* da obrigação principal de imposto em sede de IRS.

No capítulo 4 a nossa atenção será dirigida para a obrigação tributária. Analisaremos os aspetos que a distinguem das demais obrigações jurídicas, como a sua origem legal, a sua natureza publicista, a sua indisponibilidade, o seu carácter semi-executório e auto-titulado e, ainda, as garantias que reforçam o direito do credor e asseguram a sua efetiva cobrança.

No capítulo 5 refletiremos acerca das especificidades da formação do facto tributário duradouro e as implicações que os seus elementos têm na constituição de uma obrigação de IRS.

No capítulo 6 atenta a importância do conceito de rendimento, enquanto vetor material do facto tributário, delimitaremos o conceito jurídico de rendimento, começando por fazer uma excursão pela evolução jurídico-fiscal desse conceito, expondo as duas principais teorias que o desenvolveram, para compreendermos como o nosso ordenamento jurídico-tributário recebe a noção jurídica de rendimento.

Por fim, no capítulo 7 e último da nossa dissertação, analisaremos brevemente uma das questões mais complexas que tem surgido muitas vezes associada à constituição da obrigação tributária em sede de IRS, o problema da sucessão das leis no tempo no caso de estarmos perante um facto tributário que prolonga a sua formação no domínio temporal da lei nova.

CAPÍTULO 1

Enquadramento Constitucional e Princípios Tributários Fundamentais

O estudo da constituição ou nascimento da obrigação de imposto^{1 e 2}, objeto da relação jurídica tributária, impõe que se aborde, ainda que sucintamente, alguns dos princípios constitucionais que estão na base do ordenamento jurídico-tributário nacional para melhor compreendermos os parâmetros e limites impostos à liberdade de conformação do legislador ordinário na elaboração das leis fiscais e sua aplicação nesta matéria.

Estes princípios alicerçam e legitimam todo o sistema fiscal, justificam a validade e efetividade das normas fiscais infraconstitucionais e conferem unidade e coerência ao ordenamento jurídico-tributário, na medida em que possuem uma função ordenadora, que se manifesta no papel que desempenham na interpretação e integração de normas e na sua vertente dinamizadora do Direito dada a natureza expansiva que possuem.³

Além de desempenhar um importante papel na estruturação do ordenamento jurídico-tributário, a “Constituição Fiscal” traça uma ordem axiológica que, simultaneamente, confere direitos e garantias aos contribuintes e estabelece limites ao arbítrio legislativo, contribuindo para a estabilidade e segurança das leis fiscais.

Deste modo, os princípios basilares da ordem fiscal infra abordados consagram postulados fundamentais que visam implementar um sistema fiscal moderno que visa a prossecução da verdade e da justiça material.

Antes de embarcarmos na nossa viagem pelos princípios constitucionais tributários, convém ressaltar que circunscreveremos a nossa análise a alguns dos princípios constitucionais do ordenamento jurídico fiscal interno que consideramos mais relevantes, descurando, portanto, as normas de Direito Internacional e as normas do Direito da UE.

¹ Sabemos que tributo é uma prestação patrimonial fixada por lei a favor de uma entidade pública ou no exercício de funções públicas, com a finalidade de obter meios necessários ao seu financiamento. – Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal I*, reimpressão, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981, p. 35. Nessa medida, o conceito de tributo compreende os impostos e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições especiais e, por isso, é mais amplo do que a noção fiscal que se reconduz a um tributo em específico, o imposto. Todavia, no decorrer do nosso trabalho vamos utilizar esses vocábulos indistintamente de forma a evitar que o texto se torne muito repetitivo.

² No decorrer do nosso estudo iremos utilizar, indiferenciadamente, as expressões “constituição da obrigação” e “nascimento da obrigação” por considerarmos que se referem à mesma realidade.

³ Cfr. Jorge MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 2.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1983, pp. 197 e ss.

Princípio da Legalidade Tributária

O princípio da legalidade tributária, corolário do ideário de autotributação ou autoimposição fiscal, obriga a que a disciplina fiscal, enquanto ato ablativo do património, esteja alicerçada no consentimento expresso dos contribuintes, por intermédio dos seus representantes nas assembleias representativas, dando plena expressão à máxima “no taxation without representation.”⁴ Este princípio assenta no postulado de que os elementos fundamentais dos impostos devem ser definidos por Lei emanada por uma assembleia representativa dos cidadãos, como ato legislativo primário e mais adequado para fixar o regime de matérias de superlativa importância.

A obrigatoriedade dos impostos serem aprovados pelos órgãos legislativos representativos do contribuinte teve, pela primeira vez, consagração formal, em 1215, no ponto 12 do texto da *Magna Charta Libertatum*, onde figura expressamente que “*no scutage not aid shall be imposed on our Kingdom, unless by common counsel of our Kingdom.*”⁵

A estrutura do princípio da legalidade comporta uma tripla exigência no que se refere à produção normativa: o princípio da prevalência, primazia ou preferência da Lei; o princípio da precedência de Lei e, por último, mas não menos importante, o princípio da reserva de Lei.

O princípio da prevalência da lei firma-se em duas dimensões: uma positiva e outra negativa. A primeira, como nos lembra Gomes Canotilho, “traduz-se na exigência de observância ou de aplicação da lei.”⁶ Por sua vez, a dimensão negativa prende-se com a proibição de inobservância da lei.

Em segundo lugar, o princípio da precedência de lei explicitamente firmado no artigo 112.º, n.º 7, da CRP estabelece a obrigatoriedade de existência de uma lei de autorização prévia que legitime a atuação do poder regulamentar e, concomitantemente, o dever de todos os regulamentos citarem a sua base legal habilitante. Estes dois requisitos são obrigatórios e cumulativos e a sua inobservância é cominada com ilegitimidade.⁷

⁴ Este princípio está consagrado nos arts. 103.º e 165.º, n.º 1, al. i), da CRP.

⁵ Retirado do site www.constitution.org em 08/01/2013. O ponto 12 da Magna Carta traduzir-se-á da seguinte forma: “Não lançaremos taxas ou tributos sem o consentimento do conselho geral do reino (*commue concilium regni*).” – Cfr. Jorge MIRANDA, *Textos Históricos do Direito Constitucional*, Lisboa, Imprensa Nacional da Casa da Moeda, 1980, p. 14.

⁶ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 722.

⁷ De acordo com J. J. Gomes Canotilho e Vital Moreira “esta dupla exigência torna ilegítimos não só os regulamentos carecidos de habilitação legal, mas também os regulamentos que, embora com provável fundamento legal, não individualizam expressamente este fundamento.” – Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO e Vital MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p. 75.

Por último, o princípio da reserva de lei “equivale à prescrição de um tratamento específico de certos institutos no sistema das fontes, mediante a sua atribuição à lei (em sentido formal).”⁸ Ora, é precisamente na reserva de lei que se manifesta a dimensão essencial do princípio da legalidade tributária e que reside a sua particularidade no domínio fiscal.

A reserva de lei pode ser definida de acordo com dois critérios ou parâmetros: o critério da fonte de produção normativa e o critério da conformação da conduta do agente aplicador, este último também designado como critério do grau de determinação da conduta.⁹

No que concerne ao parâmetro da fonte de produção normativa, a reserva de lei pode ser em sentido formal ou em sentido material. A expressão reserva de lei em sentido formal traduz-se na exigência de disciplinar, indelegável e exclusivamente, o núcleo essencial de determinada matéria através de um ato legislativo emanado pelo órgão legiferante primário. Nas palavras de Alberto Xavier a reserva de lei formal obriga a “que o fundamento legal do comportamento do órgão executivo seja um acto normativo dotado de força de lei, isto é, um acto provindo do órgão com competência legislativa normal e revestido da forma externa legalmente prescrita.”¹⁰ O que, no entanto, não obsta a que a Assembleia da República intervenha no processo legislativo, apenas formalmente, através de uma lei de autorização legislativa ao Governo para disciplinar determinada matéria fiscal de acordo com os limites prescritos pelos princípios orientadores ou diretivas que definem o objeto da autorização concedida.¹¹

Já a reserva de lei em sentido material permite que determinado núcleo essencial de matérias seja disciplinado através de qualquer ato normativo com carácter geral e abstrato, ou seja, “por uma qualquer norma geral e abstracta, seja ela a lei constitucional, a lei ordinária ou o simples regulamento.”¹²

Por outro lado, atento o parâmetro da conformação da conduta do agente aplicador, podemos ter reserva de lei absoluta ou reserva de lei relativa.

⁸ Cfr. Jorge MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional*, TOMO IV, Coimbra, Coimbra Editora, 1988, p. 296.

⁹ V. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 109 e 110.

¹⁰ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 110.

¹¹ A concessão de autorização legislativa ao Governo no campo da fiscalidade, assim como o poder das Assembleias Regionais disciplinarem sobre impostos são duas realidades encaradas como mitigações do princípio da legalidade fiscal. – Cfr. Eduardo PAZ FERREIRA, “Em torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas”, in *Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 - Evolução constitucional e perspectivas de futuras*, org. de Jorge Miranda, Lisboa, Edição da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001, pp. 325 e 328.

¹² Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p.110.

Há reserva de lei absoluta quando a lei fixa, total e exhaustivamente, todos os pressupostos essenciais de aplicação da norma, nomeadamente o *se* e o *quantum* dos impostos, sem deixar margem para discricionariedade administrativa ou desenvolvimento regulamentar.¹³ Alberto Xavier define, concisa e inteligivelmente, a reserva de lei absoluta em sentido formal quando afirma que “se o princípio da reserva de lei formal contém em si a exigência da *lex scripta*, o princípio da reserva absoluta coloca-nos perante a necessidade de uma *lex stricta*: a lei deve conter em si mesma todos os elementos da decisão no caso concreto, de tal modo que não apenas o fim, mas também o conteúdo daquela decisão sejam por ela directamente fornecidos.”¹⁴

Nos antípodas temos a reserva de lei relativa que se verifica quando a lei concede ao aplicador da norma uma margem de livre atuação e de conformação na aplicação da norma ao caso concreto. Neste caso, o legislador somente estabelece as traves mestras ou o regime jurídico geral de determinada matéria, operando-se o seu ulterior desenvolvimento através de Decreto-Lei ou Regulamento. De facto, a reserva de lei relativa verifica-se sempre que “a conduta, tendo embora o seu fundamento na lei (e por isso há reserva), não é por esta completamente regulada, confiando ao legislador o critério da decisão do caso concreto ao órgão da aplicação do direito – administrador ou juiz.”¹⁵

O nosso ordenamento jurídico exige que os pressupostos essenciais do imposto sejam legislados com observância do princípio da reserva absoluta de lei formal, para que nestas matérias a lei espelhe realmente a vontade dos representados.¹⁶ E é por força deste princípio que o sujeito passivo não pode ser obrigado a pagar uma obrigação de imposto que não cumpra os requisitos constitucionais, podendo mesmo opor-se através do direito de resistência¹⁷, que

¹³ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012, p. 352. Acerca desta matéria defende Nuno Sá Gomes que “a lei formal deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também os critérios de decisões dos casos concretos, não dando margem a qualquer discricionariedade ou disponibilidade de tipo tributário pela administração fiscal.” - Cfr. Nuno SÁ GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000, p. 39.

¹⁴ Cfr. Alberto XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, p. 292.

¹⁵ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de ...op. cit.*, p. 110.

¹⁶ A reserva de lei formal resulta da intervenção da Assembleia da República ainda que esta só se limite a autorizar o Governo a disciplinar sobre determinada matéria fiscal. - Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 345.

¹⁷ O direito de resistência consiste no incumprimento de uma ordem motivado pela ofensa de um DLG e/ou o recurso à força para afastar uma agressão iminente, quando não é possível recorrer à autoridade pública.

“constitui um direito subjectivo a que os impostos se mantenham dentro, não só dos seus limites formais, mas também dos seus limites materiais”.¹⁸

Esta reserva de lei absoluta é concretizada pelo princípio da tipicidade inerente à lei fiscal geralmente traduzido como a exigência de a Lei determinar o *se* e o *quantum* da obrigação tributária, ou seja, o conteúdo da obrigação tributária deve ser regulado com densidade e determinação suficientes, permitindo ao contribuinte prever, com segurança, a sua obrigação principal futura, vedando qualquer tipo de discricionariedade, liberdade de decisão ou integração de lacunas por parte do aplicador da norma.¹⁹ Nessa medida, o princípio da tipicidade impõe que o imposto seja regulado por um tipo normativo que preencha os requisitos da origem legal, da seletividade, da taxatividade ou *numerus clausus*, do exclusivismo ou da suficiência e da determinação.²⁰

Todavia, a doutrina tem vindo a questionar a supremacia do princípio da tipicidade em nome do princípio da praticabilidade²¹ que tem como cânone a simplificação legislativa, traduzido na não obrigatoriedade do legislador prever e determinar exhaustivamente todas as situações passíveis de tributação, sob pena de se ferir o princípio da igualdade fiscal e, ainda, do processo legislativo se tornar insustentável do ponto de vista da sua eficiência, racionalidade e economicidade.²²

Na esteira de João Sérgio Ribeiro, entendemos que o princípio da praticabilidade tem uma função fundamentalmente hermenêutica, visando, essencialmente, a concordância prática entre os princípios conflituantes em presença, por forma a sacrificar-se o mínimo necessário de ambos.²³ Nessa medida, a utilização de conceitos indeterminados ou tipos legais amplos só deverão ser admissíveis quando estritamente necessários na proteção de bens jurídicos

¹⁸ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 344.

¹⁹ Efetivamente, como afirma Enrico De Mita a previsão legal não pode reduzir-se a uma mera enunciação impositiva que fornece somente o suporte nominal ao imposto, nem a lei pode descrever o imposto de maneira indeterminada, deixando à Administração Tributária uma liberdade de decisão tão ampla que transforme a atividade de liquidação do imposto num exercício discricionário. – Cfr. Enrico De MITA, *Principi di Diritto Tributario*, 6.ª edição, Milão, Giuffrè Editore, 2011, p. 108.

²⁰ Para maiores desenvolvimentos sobre os elementos característicos do imposto que devem constar do tipo normativo *vide* Alberto XAVIER, *Manual ... op. cit.*, pp. 118 e ss. e ainda do mesmo autor, *Conceito e Natureza... op. cit.*, pp. 309 a 335.

²¹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 373.

²² De acordo com Ana Paula Dourado “A enumeração taxativa conduzirá a uma maior imprecisão, no sentido em que certos rendimentos semelhantes ao “paradigma”, ao “tipo” objecto da lei, ficam de fora, e conduzem a um tratamento diferente de situações semelhantes. Neste caso, a lei não cumpre a sua função de verdadeiro critério orientador do intérprete e de garante de um Estado de Direito.” – Cfr. Ana Paula DOURADO, *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos Indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 149 e 150.

²³ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, Braga, AEDUM, 2012, p. 87.

fundamentais, na medida em que a necessidade constante de serem concretizados e interpretados pela Administração Tributária e pelos Tribunais pode comprometer o princípio da tipicidade, assim como o princípio da segurança jurídica. Ora, foi exatamente nesse sentido que se pronunciou o Tribunal Constitucional, no seu acórdão n.º 756/95, concluindo pela necessidade de harmonização entre o princípio da tipicidade, que exige a determinabilidade da norma tributária, permitindo ao contribuinte calcular os seus encargos tributários com precisão, e o princípio da praticabilidade, que invoca a necessidade de se conferir uma certa plasticidade às normas tributárias de modo a serem capazes de abranger no seu âmbito de incidência realidades diversificadas e altamente transformáveis e evolutivas, impedindo, por um lado, formas artificiosas de evasão e, por outro lado, assegurando o princípio da igualdade de tratamento fiscal.²⁴ Daí os Conselheiros do Tribunal Constitucional sufragarem no referido aresto que a utilização de conceitos indeterminados ou cláusulas gerais só será inadmissível quando coloquem “nas mãos da administração um poder arbitrário de concretização.”²⁵

Princípio da Igualdade Tributária

O princípio constitucional estruturante da igualdade materializado no artigo 13.º da CRP atua como limite à ação do legislador mas também como um direito fundamental dos cidadãos.²⁶

As preocupações com a igualdade no domínio fiscal remontam ao século XIV, com o advento da corrente renascentista, do pensamento humanista e do racionalismo que impulsionaram a promoção de um ideário de generalidade em sede tributária com vista a combater os privilégios de classes que comprometiam a prossecução da justiça. De acordo com este pensamento, todos os indivíduos estavam obrigados a pagar impostos, repudiando-se a concessão de quaisquer privilégios que não fossem motivadas por razões de justiça social.²⁷

À ideia de generalidade aliou-se a noção de uniformidade que assenta na premissa de que a carga fiscal deve ser distribuída por todos os sujeitos passivos de acordo com um critério comum. Efetivamente, a uniformidade deve ser entendida numa *perspetiva material*, que proíbe

²⁴ V. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, pp. 411 e 412.

²⁵ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 756/95, de 20 de Dezembro de 1995, proc. n.º 134/94, 2.ª secção, Rel. Cons. Sousa Brito, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

²⁶ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 806/93, de 30 de Novembro de 1993, proc. n.º 204/91, Plenário, Rel. Cons. António Vitorino, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

²⁷ Cfr. Vitor António Duarte FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p. 80.

o legislador de discriminar ou igualar situações de forma arbitrária e desprovida de razão – dimensão negativa – e, ao mesmo tempo, impõe que este discrimine e trate diferentemente determinadas situações sempre que a promoção de uma real igualdade de oportunidades o exija como obrigação de justiça – dimensão positiva.²⁸ Estas duas dimensões do princípio da igualdade dão expressão ao que Casalta Nabais designa de igualdade *na lei* e igualdade *pela lei*.²⁹

Com efeito, este princípio deve ser o instrumento de eliminação das desigualdades³⁰, o que só se consegue se a igualdade tributária não for considerada numa perspetiva estática, absoluta e formal tratando todos de forma igual.³¹ Assim, somente encarando a igualdade como um *valor relativo* vertido na fórmula “dar tratamento igual às situações iguais e dar tratamento desigual às situações desiguais”, é que esta se revela mais equitativa, desde que as diferenças de tratamento não configurem privilégios arbitrários, sem uma motivação séria e legítima e carecida de um fundamento razoável.^{32 e 33}

Esta fórmula encerra dois pressupostos essenciais: a igualdade de tratamento e a igualdade de situações.³⁴ O primeiro pressuposto não levanta grandes questões, visto que a igualdade de tratamento se afere pela aplicação da mesma estatuição da norma a duas ou mais situações.

²⁸ Cfr. Benjamim Silva RODRIGUES, “Proporcionalidade e Progressividade no IRS”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003, p. 862. Preocupações semelhantes em José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 435 e ss. e em J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional... op. cit.*, p. 430.

²⁹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 435 e ss.

³⁰ Tal como escreve J. J. Gomes Canotilho, “uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar.” – Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional... op. cit.*, p. 427.

³¹ Cfr. Maria Glória F. P. D. GARCIA, *Estudos sobre o Princípio da Igualdade*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 11.

³² Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional... op. cit.*, pp. 426 e ss. Também Jorge Miranda analisa o sentido da igualdade, concluindo que a mesma deve assentar no pressuposto de que “igualdade significa proibição do arbitrio e intenção de racionalidade e, em último termo, intenção de justiça.” – Cfr. Jorge MIRANDA, *Manual de Direito... op. cit.*, TOMO IV, p. 239.

³³ Este é também o convencimento do Tribunal Constitucional, que o tem reiteradamente reproduzido nas suas decisões, nomeadamente no Acórdão n.º 44/84, de 22 de Maio de 1984, proc. n.º 90/83, Plenário, Rel. Cons. Jorge Campinos; no Acórdão n.º 142/85, de 30 de Julho de 1985, proc. n.º 75/83, Plenário, Rel. Cons. Cardoso da Costa; no Acórdão n.º 80/86, de 11 de Março de 1986, proc. n.º 148/84, Plenário, Rel. Cons. Monteiro Diniz; no Acórdão n.º 336/86, de 3 de Dezembro de 1986, proc. n.º 313/85, Plenário, Rel. Cons. Magalhães Godinho e no Acórdão n.º 806/93, de 30 de Novembro de 1993, proc. n.º 204/91, Plenário, Rel. Cons. António Vitorino. Todos os supra identificados acórdãos estão disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt

³⁴ Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 248.

Em contrapartida, a concretização do pressuposto de igualdade de situações é mais difícil³⁵, pois “a relação de igualdade entre duas situações exige um juízo de comparação e a escolha de um critério distintivo relevante para o efeito (...) que há-de servir de base à comparação das pessoas ou situações a tratar pela lei.”³⁶ Esse critério distintivo ou *tertium comparationis* em sede de impostos terá que se reconduzir sempre à capacidade contributiva do sujeito passivo, porquanto o princípio da capacidade contributiva constitui o pressuposto de tributação materialmente mais justo e mais consentâneo com os fins do nosso sistema fiscal.³⁷ De resto, a importância deste princípio enquanto pressuposto dos impostos está bem patente no artigo 4.º, n.º 1, da LGT que prevê que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”

Nessa medida, a igualdade tributária impõe que obrigação fiscal tenha como pressuposto normativo manifestações de riqueza que reflitam a real força económica do contribuinte e que tenham relevância económica³⁸, ou seja, realidades que se podem reconduzir a uma das formas de revelação da capacidade contributiva, limitando, portanto, o arbítrio do legislador. Desta forma, os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo quantitativo de obrigação de imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar obrigações de imposto de montantes diferente (igualdade vertical).³⁹

Assim, são três as funções desempenhadas pelo princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico-constitucional tributário: pressuposto da obrigação de imposto; de limite ao poder legislativo e, por último, de princípio programa ou de princípio orientador para o órgão legiferante, cuja finalidade é a de impor ao legislador a sua concretização.⁴⁰

³⁵ Acerca das diversas teorias aventadas sobre o critério jurídico adequado para determinar se os indivíduos se encontram nas mesmas condições vide Liam MURPHY e Thomas NAGEL, *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, Nova Iorque, Oxford University Press, 2002, pp. 12 a 30.

³⁶ Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 248.

³⁷ Entre outros, v. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 449 e ss. e Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 250.

³⁸ O exemplo paradigmático de uma realidade desprovida de valor económico é a simples existência de uma pessoa. “Por isso o imposto de capitação, sobre pessoas singulares ou coletivas, constitui a negação mais elementar do princípio da capacidade contributiva: que se possua cabeça não quer dizer que se possua mais coisa alguma.” – Cfr. Sérgio VASQUES, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Património”, disponível em www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf

³⁹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 443 e 444.

⁴⁰ Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 20.ª edição, Madrid, S.L. Civitas Ediciones, 2010, p. 58.

Enquanto critério do imposto sobre o rendimento o princípio da capacidade contributiva implica que a obrigação de imposto resulte somente da tributação do *rendimento global, líquido e disponível* do sujeito passivo.

Em primeiro lugar, o que se pretende é a tributação de toda a manifestação de riqueza do sujeito passivo e esta só é possível recorrendo-se a uma tributação global do rendimento, na qual se integre qualquer acréscimo patrimonial, independente da sua espécie, título, fonte e observância legal. Daí que este princípio se revele mais compatível com uma noção jurídica de rendimento mais ampla, conforme analisaremos no capítulo 6 da nossa dissertação.

Em segundo lugar, este princípio impõe que a tributação do rendimento se faça de acordo com o denominado *princípio do rendimento líquido* do sujeito passivo, segundo o qual apenas o rendimento decorrente da subtração das deduções das despesas inerentes ou indispensáveis à produção desse incremento patrimonial representa a verdadeira força contributiva do sujeito passivo de imposto.⁴¹ Isso significa que todos os gastos imprescindíveis à obtenção de um rendimento são desconsiderados para efeitos de incidência de imposto.⁴²

Finalmente, o princípio da capacidade contributiva exige que se pondere o rendimento disponível do sujeito passivo, ou seja, aquele que resulta das despesas pessoais necessárias à sua existência condigna, como, por exemplo, encargos com a habitação, alimentação, vestuário, educação, etc., o que se resume na máxima – *primum vivere, deinde tributum solvere*.⁴³

Em suma, o princípio da capacidade contributiva obriga a que os sujeitos passivos contribuam para os encargos públicos de acordo com a respetiva capacidade contributiva (*ability to pay*), atuando como pressuposto e, ao mesmo tempo, como limite de tributação, no sentido em que quem não dispõe de força contributiva não é tributado – dimensão positiva – e quem dispõe só pode ser tributado até ao limite que lhe permite a sua capacidade contributiva, ou seja, não é permitido que o contribuinte contribua para os encargos tributários em medida superior àquela que é a sua capacidade contributiva – dimensão negativa.⁴⁴

⁴¹ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, de 10 de Março de 2004, proc. n.º 453/03, 2.ª secção, Rel. Cons. Paulo Mota Pinto, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁴² Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 256.

⁴³ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 522.

⁴⁴ V. Enrico De MITA, *Principi di Diritto... op. cit.*, p. 85 e Gaspare FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario: Parte Generale*, 5.ª edição, Pádua, CEDAM, 2005, pp. 146 e 147.

Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança

O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, insito no princípio do Estado de Direito Democrático, plasmado no artigo 2.º da CRP, radica na confiança depositada pelo cidadão nos preceitos legais e nos direitos que estes lhe conferem e, simultaneamente, na convicção de que às normas estão adstritos efeitos jurídicos duradouros.⁴⁵

Este princípio visa salvaguardar expectativas legitimamente fundadas e afastar do ordenamento jurídico as normas que afetem de forma inadmissível e arbitrária os direitos dos cidadãos.⁴⁶ Em outras palavras, as normas que estabelecem obrigações tributárias não podem lesar as legítimas expectativas dos destinatários ao instituir alterações que estes não poderiam razoavelmente prever.⁴⁷

Com efeito, este princípio postula o ideário de tutela da confiança dos cidadãos na estabilidade da Lei e previsibilidade da atuação estadual. Todavia, isto não significa a manutenção “*ad eterno*” do ordenamento jurídico, o que pressupõe é uma estabilidade normativa e previsibilidade quanto a eventuais alterações legislativas e que as mesmas não representem um ataque completamente desproporcionado à confiança dos contribuintes.

Além disso, este princípio exige especiais cautelas quanto ao rigor e clareza na criação das normas fiscais, atenta as necessidades dos contribuintes serem capazes de as interpretar e compreender de forma a conseguirem calcular e prever os efeitos jurídicos que lhes estão adstritos e que, inexoravelmente, vão ter repercussão nas suas obrigações tributárias.

Todavia, esta exigência e necessidade de segurança nos preceitos legais têm sido desconsideradas por diversos fatores que prejudicam a estabilidade, a certeza, e a confiabilidade que deveriam ser intrínsecas a qualquer norma.⁴⁸

Por um lado, a atual incontinência legislativa e a efemeridade que caracterizam as normas fiscais acabam por tornar o sistema fiscal excessivamente complexo e confuso para os aplicadores das normas, o que, indubitavelmente, fere este princípio constitucional.

Por outro lado, as constantes pressões de certos grupos económicos que influenciam o legislador e o levam a dar expressão aos seus interesses põem em causa o Interesse Público, já

⁴⁵ No mesmo sentido v. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp 117 e 118 e ainda José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 395.

⁴⁶ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, de 22 de Março de 2000, proc. n.º 762/98, 2.ª secção, Rel. Cons. Fernanda Palma, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁴⁷ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30 de Outubro de 1990, proc. n.º 309/88, 2.ª secção, Rel. Cons. Sousa Brito, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁴⁸ Acerca da tensão exercida sobre o princípio da segurança jurídica e proteção da confiança v. Joaquim Freitas da ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, disponível em www.repositorium.sdum.pt

que o texto da lei passa a espelhar apenas os interesses de alguns.⁴⁹ A somar a isso temos o recurso a cláusulas abertas, a conceitos indeterminados, ambíguos e polissémicos, desprovidos de densidade suficiente, cuja aplicação normativa ao caso concreto é fundada em critérios subjetivos e valorações pessoais do agente aplicador, impedindo que o destinatário possa prever ou antecipar quaisquer potenciais efeitos jurídicos.

Por último, o progresso tecnológico e científico têm associados uma linguagem muito tecnicista que é, na maioria das vezes, ininteligível para o homem médio. Por força dessa tecnicidade, a regulamentação dessas matérias pode contrariar o princípio em análise.

É também por força da obrigatoriedade de estabilidade da lei e da certeza e calculabilidade, por parte dos destinatários, relativamente aos efeitos das normas jurídicas que o legislador não pode instituir obrigações fiscais desfavoráveis⁵⁰ com efeitos retroativos.⁵¹ Por outras palavras, em obediência ao princípio da segurança jurídica, nenhuma lei pode decretar a validade e vigência de uma norma fiscal que remeta os seus efeitos jurídicos para momento anterior à data da sua entrada em vigor.⁵²

Além da inscrição constitucional, a LGT no artigo 12.º, n.º 1, estabelece que “as normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroativos.”

Na esteira de Alberto Xavier, doutrina e a jurisprudência triparte a noção de retroatividade fiscal em três graus.⁵³

A retroatividade de primeiro grau, também designada por perfeita, própria ou autêntica resulta da aplicação de uma lei fiscal a factos verificados ao abrigo de lei anterior, tendo sido já liquidado e pago o respetivo tributo. Neste caso a lei antiga já produziu todos os seus efeitos.

⁴⁹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental...* op. cit., pp. 333 e ss. e J. L. SALDANHA SANCHES, *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, pp. 43 e ss.

⁵⁰ A propósito da aplicação da proibição da retroatividade apenas às leis fiscais desfavoráveis para o contribuinte refere Vítor Faveiro que “o princípio só se aplica à *sucessão de leis mais desfavoráveis ao contribuinte*, dado que o fundamento do princípio se baseia na garantia da certeza dos direitos dos cidadãos e na própria função de defesa desses mesmos direitos por parte do Estado.” – Cfr. Vítor António Duarte FAVEIRO, *Noções Fundamentais...* op. cit., p. 322. Entre os autores que defendem a inaplicabilidade da proibição da retroatividade das leis que prevejam uma “atenuação” fiscal v. ainda Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito Tributário*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 220 e Sérgio VASQUES, *Manual...* op. cit., Coimbra, Almedina, 2011, pp. 296 e ss.

⁵¹ A proibição da lei estabelecer obrigações fiscais retroativas está consagrada no art. 103.º, n.º 3, da CRP.

⁵² Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional...* op. cit., p. 261.

⁵³ Para maiores desenvolvimentos vide Alberto XAVIER, *Manual...* op. cit., pp. 197 e ss.

A retroatividade de segundo grau, imperfeita, imprópria ou inautêntica ocorre quando os factos tributários se verificam na vigência da lei revogada, mas os seus efeitos não se produziram na totalidade, o que só acontece já na vigência da lei nova.

Finalmente, a retroatividade de terceiro grau ou retrospectividade verifica-se quando os próprios factos tributários que originam a relação jurídica de imposto não se verificaram na íntegra ao abrigo da lei antiga, prolongando-se no domínio temporal da nova lei.

No seguimento de Casalta Nabais, entendemos que os diversos graus de retroatividade são meros elementos coadjuvantes no teste da compatibilidade e harmonia das normas fiscais com o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.⁵⁴ De facto, a retroatividade das leis fiscais desfavoráveis abrange qualquer grau, tipo, espécie ou modalidade de retroatividade, pois a existir uma norma fiscal retroativa mais onerosa, esta é inconstitucional, não se compadecendo com variáveis de intensidade da sua desconformidade com a CRP.^{55 e 56} O que é determinante para a obtenção de uma resposta clara e objetiva nesta matéria é localizar com precisão o momento em que se verifica o facto tributário, o que iremos abordar mais adiante no decorrer da nossa dissertação.

Princípio da Consideração Fiscal da Família

A CRP conceptualiza a Família como “elemento fundamental da sociedade”, reconhecendo, desta forma, que o desenvolvimento da personalidade e a realização pessoal do ser humano não podem ser dissociados das suas relações familiares.⁵⁷ Afinal é no seio familiar que o indivíduo, através dos laços afetivos que estabelece com os pais, começa a adquirir a sua

⁵⁴ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 405.

⁵⁵ Como observa Sérgio Vasques, “no tratamento da lei fiscal retroactiva, não devemos sobrevalorizar a distinção, meramente formal, entre retroactividade “forte” ou “fraca”, “própria” ou “imprópria”, autêntica” ou “inautêntica”, numa espécie de jurisprudência de conceitos que acaba por passar ao lado da substância dos problemas em jogo.” - Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 295. No mesmo sentido *vide* ainda Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito... op. cit.*, pp. 221 e 222. A este propósito refere Bacelar Gouveia que a proibição da retroactividade “atinge sempre qualquer norma fiscal que pretenda modificar os termos da tributação dentro do ano fiscal em que entra em vigor.” – Cfr. Jorge Bacelar GOUVEIA, “A proibição da retroactividade da norma fiscal”, *in Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999, p. 64.

⁵⁶ Em sentido diverso entenderam a maioria dos juizes Conselheiros no aresto n.º 399/2010 ao defenderem que o elemento teleológico do n.º 3, do art. 103.º da CRP é proibir somente a aplicação de normas retroativas de primeiro grau ou em sentido autêntico fundamentando essa convicção nos trabalhos preparatórios da revisão constitucional de 1997 e na análise do elemento literal do n.º 3, do art. 103.º da CRP. – Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. 523/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁵⁷ Cfr. Rui MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada*, org. de Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo I, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 689.

consciência individual e coletiva, a formar a sua personalidade e individualidade.⁵⁸ Mas a relevância da instituição Família não se resume à dimensão antropológica e social desta. Na verdade, a família também ocupa um lugar de destaque no seio das preocupações da política fiscal, tendo o legislador a tarefa de proteger por via fiscal a instituição jurídica Família adotando medidas que salvaguardem “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”.⁵⁹ Nessa medida, a obrigação de IRS terá sempre que considerar os rendimentos e os encargos da família, com vista a dar plena expressão a este princípio.

Porém, convém ressaltar que a proteção da família não implica um *favor familiae*, isto é, a CRP não reclama uma discriminação fiscal positiva da família.⁶⁰ Com efeito, como se frisou no aresto n.º 57/95 do Tribunal Constitucional, “a protecção da família é uma incumbência dirigida ao legislador que este deve cumprir não necessariamente outorgando um tratamento mais vantajoso ou favorável à família em cada norma ou instituição jurídica, mas procurando que se extraia um resultado global de protecção *em matéria fiscal*, enquadrada esta no conjunto do ordenamento jurídico.”⁶¹

De facto, o princípio da consideração fiscal da família concretiza-se na ideia de que sobre os rendimentos dos contribuintes casados, unidos de factos ou com filhos não pode incidir obrigação de imposto mais gravosa do que aquela que recai sobre os rendimentos dos contribuintes solteiros ou sem filhos.⁶² Esta é, aliás, a ideia preconizada no artigo 6.º, n.º 3, da LGT ao prescrever que “a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem.”

Nessa medida, a consideração fiscal da família alcançar-se-á através da ponderação fiscal dos respetivos encargos familiares em sede de IRS, quer esta assente numa tributação conjunta ou separada⁶³, por forma a ser tributado apenas o rendimento disponível do agregado

⁵⁸ Vide Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 181/97, de 5 de Março de 1997, proc. 402/96, 2.ª secção, Cons. Rel. Luís Nunes de Almeida, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁵⁹ O art. 67.º, n.º 2, da CRP enumera, a título exemplificativo, as tarefas estatais de protecção da instituição familiar.

⁶⁰ Em sentido contrário v. Manuel PIRES, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2008, pp. 125 e ss.

⁶¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, de 16 de Fevereiro de 1995, proc. n.º 405/88, Plenário, Rel. Cons. Alves Correia, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

⁶² Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 525.

⁶³ O legislador português, nos termos dos arts. 13.º, n.º 2, e 59.º, n.º 1, do CIRS, encara a família “matrimonializada” como uma unidade fiscal, cujos rendimentos dos membros que a constituem devem estar, obrigatoriamente, sujeitos a uma tributação conjunta, afastando a possibilidade de os contribuintes casados verem os seus rendimentos tributados separadamente. A adoção legal da modalidade de tributação conjunta dos

familiar, como resulta do princípio da capacidade contributiva já analisado.⁶⁴ O que implica, por um lado, a intangibilidade fiscal do mínimo existencial e, por outro lado, que os encargos familiares sejam considerados em termos reais e não em termos aproximados ou médios, devendo o legislador admitir a dedução de encargos familiares de diferentes montantes.⁶⁵

Finalmente, apesar de o princípio da consideração fiscal da família não impor ao legislador uma discriminação positiva desta face aos demais contribuintes, nada impede que esta não possa vir a granjear de discriminações positivas no âmbito da disciplina do IRS com vista a atingir objetivos extra-fiscais, como, por exemplo, o aumento da natalidade.⁶⁶

rendimentos dos casados em detrimento da tributação separada não é em si inconstitucional, mas passa a ser a partir do momento em que o legislador ordinário permite às pessoas que vivem em união de facto optar por qualquer uma dessas modalidades, nos termos do art. 14.º do CIRS, e já não concede a mesma faculdade aos indivíduos casados, dando portanto tratamento fiscal diferente e que pode ser menos vantajoso às famílias fundadas no matrimónio. Face ao exposto, é urgente alterar a lei no sentido de conferir a mesma liberdade de escolha aos casados que é dada às pessoas que vivam em *more uxório*, sob pena de inconstitucionalidade material por violação do princípio da igualdade tributária.

⁶⁴ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª edição, Coimbra, Almedina, 2011, p. 154.

⁶⁵ V. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 534 e ss.; do mesmo autor, *Direito... op. cit.*, pp. 154 e 155 e Manuel PIRES, *Direito Fiscal... op. cit.*, pp. 126 e 127.

⁶⁶ V. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 525.

CAPÍTULO 2

Caracteres Genéricos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

O imposto é a figura tributária com maior destaque no âmbito do Direito Tributário e também na vida política e social, dado ser a maior fonte de receita para os cofres do Estado. Deste modo se compreende porque o conjunto de normas jurídicas que regulam o domínio dos impostos tem uma disciplina própria e destacada do Direito Tributário, denominada Direito Fiscal.

O imposto é juridicamente desenhado como uma prestação pecuniária, coativa, não sinalagmática, sem carácter de sanção, exigida por um ente público com vista à satisfação de necessidades financeiras.⁶⁷ Contudo, esta definição não basta para espelhar as especificidades do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares. Efetivamente, todos os tributos possuem uma multiplicidade de aspetos particulares ou distintivos que os diferenciam dos demais em termos jurídico-normativos. No caso específico do IRS podem apontar-se nove características relevantes.

Em primeiro lugar, o IRS é um imposto sobre o rendimento, o que significa que a base económica, o alvo de tributação do IRS é o rendimento em detrimento das outras formas de manifestação de capacidade contributiva. O imposto sobre o rendimento incide, grosso modo, sobre o acréscimo patrimonial ou ganho obtido pelo sujeito passivo, conforme analisaremos em detalhe no capítulo 6 da nossa dissertação. Como obriga o princípio da capacidade contributiva, o IRS deve incidir sobre o rendimento líquido, global e disponível, para que não se tribute também a realidade geradora de rendimentos.⁶⁸

Em segundo lugar, é um imposto estadual já que a titularidade ativa da relação jurídica fiscal é ocupada pelo Estado. Convém, entretanto, salientar que o sujeito ativo da relação jurídica tributária não se confunde com o ente público que tem legitimidade para exigir ou cobrar a

⁶⁷ Na esteira de José Joaquim Teixeira Ribeiro, a doutrina maioritária comumente define o imposto como “prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.” – Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição refundida e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258, [sublinhado nosso].

A nossa noção de imposto afasta-se da supra citada quanto ao elemento da unilateralidade desta receita tributária. A classificação do imposto como unilateral prende-se com o facto de “ao pagamento do imposto não corresponde qualquer contraprestação do Estado.” – Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 258. Contudo, pensamos que “unilateralidade” não será o termo mais preciso, mais exato para caracterizar esta figura tributária, uma vez que o Estado está adstrito a uma contraprestação, a satisfação de necessidades financeiras.

⁶⁸ No mesmo sentido *vide* Vitor António Duarte FAVEIRO, *Noções Fundamentais... op. cit.*, p. 215.

prestação tributária. De facto, “mais do que a entidade que exige em concreto ao sujeito passivo o cumprimento dos seus deveres, o sujeito ativo é a entidade a favor de quem reverte os benefícios desse cumprimento, podendo até suceder que a entidade que exige o cumprimento e a entidade beneficiária com esse cumprimento não sejam a mesma pessoa.”⁶⁹

Ademais, o carácter estadual do IRS em nada é afetado pelo fenómeno da perequação financeira⁷⁰ através da atribuição aos municípios do direito a uma participação variável, entre 0% a 5%, na distribuição das receitas do IRS (respeitantes aos rendimentos do ano precedente) dos sujeitos passivos com domicílio fiscal na respetiva circunscrição territorial. Na verdade, essa transferência estatal não municipaliza ou converte o IRS em imposto não estadual, apenas confere aos municípios a faculdade de optar por receber ou não uma participação no IRS até ao limite máximo de 5% dos sujeitos passivos.⁷¹

Em terceiro lugar, no que se refere ao modelo de tributação, por exigência constitucional, o IRS é um imposto único, o que quer dizer que só existe um imposto que tribute os rendimentos das pessoas singulares, o que revela uma preocupação com o princípio da capacidade contributiva, que obriga a tributação global do rendimento do sujeito passivo.⁷²

Outra característica deste imposto é que este recai somente sobre o rendimento das pessoas singulares. Nessa medida, qualquer pessoa humana que perceba algum dos rendimentos que constam das normas de incidência real do imposto será tributada em sede de IRS. No entanto, existem duas exceções à regra da singularidade do IRS que cabe mencionar: os casos em que estamos perante um agregado familiar⁷³, em que o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem e não por cada indivíduo⁷⁴ e os caso das sociedades ao abrigo do regime da transparência fiscal, em que “a tributação em sede de IRS, sendo feita em referência a cada sócio isoladamente, tem por base o cálculo do rendimento de

⁶⁹ Cfr. Joaquim Freitas ROCHA, *Apartamentos de Direito Tributário – A relação jurídica tributária*, Braga, AEDUM, 2009, p. 19.

⁷⁰ A perequação financeira traduz-se numa “correção do sistema inicial de divisão de recursos financeiros entre entes públicos, mediante a redistribuição dos meios em função inversa à respetiva capacidade financeira (riqueza).” Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, “Da perequação financeira em referência aos entes locais: contornos de um enquadramento jurídico normativo”, in *30 Anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa (Ciclo de Conferências)*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 62.

⁷¹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 59.

⁷² Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 288.

⁷³ Nos termos do art. 13.º, n.º 3, do CIRS o agregado familiar é constituído por “os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes; cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges, respetivamente, 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; o pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo; o adotante solteiro e os dependentes a seu cargo.”

⁷⁴ Cfr. art. 13.º, n.º 2, do CIRS.

uma sociedade (pessoa colectiva) – efectuado nos termos do código do IRC – e a imputação do respetivo lucro.”⁷⁵

Avançando na nossa caracterização, é importante referir que o IRS é pessoal, tendo em conta que pondera as condições económicas, sociais e familiares dos sujeitos passivos.⁷⁶ Esse grau de personalização dos impostos não deixa de ser extremamente importante na concretização dos princípios da consideração fiscal da família e da capacidade contributiva, bem como na concretização da redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza. Nessa medida torna-se imprescindível examinar os quatro elementos de personalização que definem o IRS como um imposto pessoal:

- a) a consideração da globalidade do rendimento do sujeito passivo, pois, de outra forma, seria impossível conhecer a situação económico-financeira do mesmo;
- b) a não sujeição do mínimo de existência a tributação;
- c) a ponderação dos encargos familiares;
- d) e, por último, a aplicação de taxas progressivas à matéria coletável.⁷⁷

No entanto, note-se que estes fatores de pessoalização apenas são aplicáveis aos sujeitos passivos residentes, já que quanto aos não residentes o IRS assume a natureza de imposto real, não atendendo a qualquer elemento pessoal do sujeito passivo.

O IRS também tem a particularidade de ser um imposto periódico ou duradouro.⁷⁸ A obrigação de IRS tem na sua base uma relação jurídica tributária que tem por pressuposto da tributação um facto tributário duradouro que se verifica periódica e sucessivamente, pelo que tende a renovar-se regularmente em cada período de tributação.⁷⁹ Dito de outra forma, o IRS é um imposto periódico porque as situações ou realidades sociológicas sobre as quais este imposto incide têm natureza estável, prolongando-se sucessivamente no tempo, renovando-se a obrigação de imposto em cada período de tributação.⁸⁰

⁷⁵ Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário II – Impostos sobre o rendimento*, Braga, AEDUM, 2013, pp. 22 e 23.

⁷⁶ V. entre outros Enrico De MITA, *Principi di Diritto... op. cit.*, p. 74.

⁷⁷ V. art. 104.º, n.º 1, da CRP, arts. 68.º, 69.º, 70.º, 78.º até 88.º do CIRS e art. 6.º, n.º 1, da LGT.

⁷⁸ Acerca desta classificação de impostos *vide* Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero... op. cit.*, pp. 50 e 51.

⁷⁹ Esta repetição ou renovação do facto tributário coloca o problema de saber se o facto que dá origem à relação jurídica de imposto é fracionável ou não ao longo do tempo. Também se levanta a questão de saber em que momento e quando entram em vigor as alterações introduzidas nos elementos essenciais dos impostos periódicos. A apreciação destas questões será feita mais adiante em sede própria.

⁸⁰ Cfr. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso de Direito Fiscal*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1972, p. 37.

Outra característica do IRS é a sua classificação como imposto principal, ou seja, goza de autonomia e independência face aos demais impostos, “não dependendo de qualquer relação jurídica tributária anterior.”⁸¹

No que diz respeito à natureza das taxas a aplicar à matéria coletável de imposto, o IRS é um imposto de característica progressiva, ou seja, a taxa a aplicar à matéria coletável aumenta à medida que esta aumenta, nos termos das taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS. Na verdade, a aplicação de taxas progressivas resulta também do mandado constitucional que estabelece que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo.”⁸²

Todavia, o IRS é apenas tendencialmente progressivo, na medida em que o legislador institui igualmente taxas proporcionais, isto é, que se mantêm inalteráveis e indiferentes ao valor da matéria coletável, como, a título de exemplo, as taxas liberatórias ou as taxas especiais, previstas nos artigos 71.º e 72.º do CIRS respetivamente.⁸³

Por fim, e sendo certo que outras características poderiam ser mencionadas, o IRS é um imposto direto. Para se determinar se um imposto é direto ou indireto temos que nos socorrer de sete critérios: quatro de base económico-financeira e três de base jurídica.

Os critérios de base económico-financeira são:

a) *Critério da manifestação direta ou indireta ou critério financeiro* – os impostos diretos dependem da existência duma pessoa, dum património ou dum rendimento, ao passo que os impostos indiretos incidem sobre a despesa, a transferência de bens e outras manifestações indiretas de capacidade contributiva.⁸⁴

b) *Critério da permanência ou da intermitência da riqueza* – os impostos diretos visam atingir a capacidade contributiva que se revela de forma estável, com caráter de

⁸¹ Cfr. Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2007, p. 54.

⁸² Cfr. art. 104.º, n.º 1, da CRP.

⁸³ A manutenção de taxas liberatórias indefinidamente viola a imposição constitucional de unicidade, progressividade e personalização que deve presidir à tributação do rendimento pessoal. – Para uma análise mais detalhada sobre esta questão vide J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de... op. cit.*, pp. 336 e ss. Opinião contrária tem Américo Fernando Brás Carlos, para quem as taxas liberatórias “não são inconstitucionais, apesar de formalmente representarem exceções à unidade e progressividade do IRS”. Por outro lado, o mesmo autor considera inconstitucionais os n.ºs 3 e 4 do art. 72.º do CIRS por inobservância do mandato constitucional da progressividade do IRS – Cfr. Américo Fernando Brás CARLOS, *Impostos: Teoria Geral*, 3.ª edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 176 e ss.

⁸⁴ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 42. De acordo com José Joaquim Teixeira Ribeiro, os impostos diretos incidem sobre a matéria coletável diretamente tributada, ao passo que os impostos indiretos incidem sobre a matéria coletável indireta ou mediamente tributada, como por exemplo através da utilização do rendimento. – Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 309.

permanência ou continuidade, ao passo que os impostos indiretos pretendem tributar a capacidade contributiva que se revela de forma intermitente, transitória ou ocasional.⁸⁵

c) *Critério económico stricto sensu ou da contabilidade nacional* – este critério distingue impostos indiretos de diretos consoante haja ou não incorporação dos impostos como custo de produção empresarial. Assim, são impostos indiretos aqueles que são integrados no custo de produção da empresa e são impostos diretos aqueles que não o são.⁸⁶

d) *Critérios da repercussão económica* – são impostos diretos todos os que não são passíveis de repercussão⁸⁷, por oposição aos impostos indiretos.

No que se refere aos critérios de base jurídica, temos o:

e) *Critério do lançamento administrativo* – os impostos diretos reclamam um procedimento com vista à emanação de um ato administrativo em matéria tributária, o lançamento, ao passo que nos impostos indiretos esse lançamento não ocorre.⁸⁸

f) *Critério administrativo ou do rol nominativo* – em conformidade com este critério são impostos diretos aqueles cujo lançamento tem por base uma lista ou rol contendo as identificações dos contribuintes e, por exclusão de partes, impostos indiretos são todos os outros.⁸⁹

g) *Critério do tipo de relação jurídica base do imposto* – por último, a distinção desta classificação de impostos funda-se no elemento temporal do facto tributário constitutivo da relação jurídica tributária. Assim, se o facto tributário que está na génese da relação jurídica tributária tiver carácter duradouro, prolongando-se no tempo, estamos perante um imposto direto. Por seu turno, se a relação jurídica tributária for constituída por um facto tributário instantâneo o imposto será indireto. A distinção adotada por este critério redundará na característica de imposto periódico do IRS que referimos anteriormente.

Salvo melhor entendimento, para aferir, com precisão e segurança, se determinado imposto é direto ou indireto há que analisar e confrontar todos os critérios e respetivos subcritérios e classificar o imposto com base na preponderância ou predominância dos mesmos.

⁸⁵ Cfr. Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, 7.ª edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 1993, p. 49.

⁸⁶ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 43.

⁸⁷ O fenómeno da repercussão consiste na transferência, total ou parcial, do encargo tributário para pessoa diferente do contribuinte de direito, aquele cuja lei estabelece como devedor tributário. Para maiores desenvolvimentos sobre o fenómeno da repercussão *vide* José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, pp. 374 a 377 e 384 a 396.

⁸⁸ Cfr. Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade... op. cit.*, p. 49.

⁸⁹ Cfr. Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito... op. cit.*, p. 49.

Face ao exposto, se fizermos esse exercício no quadro do IRS verificamos que este é um imposto direto, na medida em que pressupõe a existência de um rendimento; visa manifestações de capacidade contributiva, quer se revelem de forma estável ou ocasional; tendencialmente⁹⁰, não é passível de repercussão e, por último, o facto tributário constitutivo da relação jurídica tributária tem carácter duradouro.

⁹⁰ Utilizamos o vocábulo tendencialmente porque podem, efetivamente, existir situações passíveis de repercussão do IRS como, por exemplo, o caso de um advogado que repercute o valor do imposto nos honorários que cobra ao cliente.

CAPÍTULO 3

Principais Traços do Regime

Após a caracterização dos aspetos distintivos e identificadores do IRS, importa conhecer os traços principais do seu regime jurídico. Começaremos por analisar quem está sujeito a este imposto, pois a correta determinação da obrigação tributária em sede de IRS pressupõe que antes de mais se seja capaz de identificar abstratamente o sujeito que aufera o rendimento.

Posteriormente concentraremos a nossa atenção no conjunto de normas jurídicas que compõem o objeto do imposto, de forma a indagarmos que rendimentos estão sujeitos a este imposto.

Por fim, para que o leitor fique com uma panorâmica geral da disciplina jurídica deste imposto, iremos, de forma muito sucinta, enunciar os passos que permitem determinar o *quantum* da obrigação de IRS.

Incidência Pessoal

O Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, incide sobre os rendimentos anuais auferidos pelo sujeito passivo, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

Mas quem são estes sujeitos passivos?

O artigo 13.º, n.º 1, do CIRS estabelece como condição para a sujeição a este imposto o requisito de se ser uma **pessoa física**, por conseguinte, depreende-se da leitura deste artigo *a contrario* que este tributo não se aplica a pessoas coletivas.

De facto, como já dissemos, só podem ser sujeitos passivos de IRS as pessoas físicas, singulares e nunca pessoas coletivas ou uma coletividade de pessoas. Nessa medida não é a figura do agregado familiar que é o sujeito passivo de imposto⁹¹, mas sim as pessoas incumbidas da sua direção, que, regra geral, são os cônjuges, conforme estabelece a última parte do n.º 2, do artigo 13.º, do CIRS. Existe, portanto, uma titularidade plural das obrigações fiscais e uma responsabilidade solidária dos cônjuges perante as dívidas do imposto, nos termos do artigo 21º, n.º 1, da LGT.⁹²

⁹¹ Em sentido contrário vide António Manuel Cardoso MOTA, *A Tributação Unitária do Rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 1990, p. 83.

⁹² Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre o IRS*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2008, p. 29.

Além disso, o já referido artigo 13.º do CIRS estabelece a residência como elemento de conexão subjetivo deste tributo ao ordenamento jurídico-fiscal português porque esta “expressa a mais íntima ligação económica entre uma pessoa e um Estado.”⁹³ Por esta razão, as pessoas singulares que residam em Portugal ficam vinculadas às obrigações decorrentes do IRS, o qual incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, mesmo que obtidos fora do território nacional – princípio da universalidade ou do *worldwide income principle* – o que faz com que seja uma “obrigação tributária ilimitada ou mundial”⁹⁴ nos termos do artigo 1.º, n.º 2, conjugado com a letra do artigo 15º, n.º 1, ambos do CIRS.

Convém ainda referir que são também sujeitos passivos de IRS aquelas pessoas singulares que, embora não sejam consideradas residentes para efeitos fiscais, tenham auferido rendimentos em território nacional, sendo que nestes casos o IRS incidirá “unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português”, conforme o disposto no artigo 15º, n.º 2 *in fine*, do CIRS.

O legislador português entendeu que o critério principal para se definir quem é residente seria o da presença física no território português por um período de tempo significativo durante o ano, sendo que “a distinção entre pessoas residentes e não residentes no território nacional é de importância decisiva para definir a extensão das respectivas obrigações tributárias.”⁹⁵ Nos termos do artigo 16º, n.º 1, al. a), do CIRS considera-se residente em território nacional aquele que, no ano a que respeitam os rendimentos, tenha permanecido em território português por mais de 183 dias, independentemente de serem seguidos ou interpolados.

No entanto, para prevenir eventuais subterfúgios a este normativo e combater a evasão fiscal, o legislador considerou que é também residente para efeitos deste imposto quem, embora não preencha o requisito da al. a), do n.º 1, do referido artigo 16º, tenha uma habitação, em 31 de Dezembro, que faça supor que há uma vontade séria e evidente do indivíduo residir naquele Estado em concreto.⁹⁶

Não obstante o critério de incidência subjetiva adotado ser o da residência, o artigo 16.º, n.º 1, nas suas als. c) e d), do CIRS estabelece duas ficções legais ao considerar como residentes os tripulantes de navios ou de aeronaves que desempenhem as suas funções para

⁹³ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 17. Para mais desenvolvimentos sobre esta matéria vide Alberto XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 280 e ss.

⁹⁴ Cfr. Maria Margarida Cordeiro MESQUITA, “As Convenções sobre Dupla Tributação”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 86.

⁹⁵ Cfr. Alberto XAVIER, *Direito Tributário... op. cit.*, p. 284.

⁹⁶ Cfr. art. 16º, n.º 1, al. b), do CIRS.

entidades residentes, sediadas ou com direção efetiva em Portugal, assim como considera residentes as pessoas que estão ao serviço do Estado português no estrangeiro, como os diplomatas, cónsules, embaixadores, etc.

Acresce que o CIRS estabelece ainda duas presunções, motivadas por razões de combate à evasão fiscal, que alargam o conceito de residente. A primeira consagra o princípio da atração da unidade familiar, segundo o qual se consideram residentes as pessoas que constituam determinado agregado familiar, desde que uma das pessoas a quem incumbe direção do mesmo resida em Portugal.⁹⁷ Em termos práticos, pense-se, por exemplo, num casal em que um dos cônjuges reside em Portugal e o outro tem a sua morada no estrangeiro, estes serão tributados o conjunto dos seus rendimentos em sede de IRS, mesmo que o não residente não obtenha qualquer rendimento em território nacional. Esta presunção pode ser ilidida, se o cônjuge não residente provar que não existe uma conexão entre a maioria das suas atividades económicas e o território português e que não permaneceu aí mais de 183 dias durante o ano, sendo que se se fizer esta prova o cônjuge que reside em Portugal será tributado segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto.⁹⁸ A segunda presunção diz respeito aos residentes nacionais que tenham deslocado a sua residência fiscal para um paraíso fiscal com o único intuito de se furta à tributação pessoal.⁹⁹ Nestes casos, estas pessoas são havidas como residentes para efeitos fiscais no ano da mudança e nos quatro anos subsequentes, exceto se demonstrarem que esta mudança tem na sua génese razões atendíveis.

Além da necessidade de determinarmos quem é residente em território nacional, temos ainda que fazer um exercício idêntico para definir se a pessoa reside em território continental ou numa das Regiões Autónomas. Para resolvermos esta questão o artigo 17, n.º 1, do CIRS impõe que se aplique o critério da presença física, nos mesmos termos da al. a), n.º 1, do artigo 16.º, ao qual acresce a condição de que aí se situe a residência habitual e fiscal do sujeito passivo. Em caso de dúvida, a Administração Tributária vale-se do critério do “principal centro de interesses”, ou seja, atender-se-á ao local onde foi gerada a maioria dos rendimentos.

No que toca aos não residentes, o CIRS define-os por exclusão, afere-os subsidiariamente, considerando não residente todo aquele que não preenche os requisitos de residente. Os não residentes estão sujeitos a uma obrigação tributária limitada, a qual se

⁹⁷ Cfr. art. 16.º, n.º 2, do CIRS.

⁹⁸ Acerca desta questão v. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 0462/10, 2.ª secção, Cons. Rel. Dulce Neto, disponível em www.dgsi.pt

⁹⁹ V. art. 16.º, n.º 5, do CIRS.

circunscreve aos rendimentos auferidos em território nacional, conforme dispõe o artigo 15.º, n.º 2, do CIRS. Esses rendimentos estão taxativamente enumerados no artigo 18º do mesmo Código.

Finalmente, uma pequena nota para referir que 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, titulares de rendimentos das categorias A, B e H obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90 % da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano fiscal em causa, incluindo os obtidos fora deste território, podem optar:

- pela respetiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes.
- ou pelo regime de tributação conjunta dos rendimentos desde que sejam casados.

Incidência Real

Hoje em dia, por imposição constitucional, o IRS tem natureza sintética, em oposição à anterior tributação analítica ou cedular do rendimento. O atual modelo de tributação impõe um imposto único, considerando o somatório do rendimento do sujeito passivo. Em contrapartida, o sistema analítico ou cedular implica a coexistência de vários impostos que incidem sobre diferentes fontes de rendimento.

Apesar do caráter sintético do IRS nada impede que a sua incidência real se revele de modo analítico,¹⁰⁰ através de uma estrutura que distingue as fontes de rendimento em seis categorias que constituem a base do imposto.¹⁰¹

Analisemos, de seguida, sucintamente, cada uma dessas fontes de rendimento sobre as quais incide este imposto.

¹⁰⁰ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 24.

¹⁰¹ Estabelece o art. 1.º do CIRS que “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 efetuadas 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 e categoria H - Pensões.”

Rendimentos da Categoria A

Integram esta categoria os rendimentos pagos ou postos à disposição do sujeito passivo de imposto com base no exercício de uma atividade profissional subordinada ou equivalente, nos termos do artigo 2.º do CIRS.

Antes de analisarmos as fontes de rendimento que integram esta categoria, ou seja, a do trabalho dependente, há que salientar três ideias-chaves.

Em primeiro lugar, de acordo com o n.º 1, do referido artigo 2.º, são rendimentos de trabalho dependente as remunerações *pagas ou postas à disposição* do respetivo titular, o que significa que é irrelevante para efeitos tributários se o trabalhador recebeu efetivamente a remuneração ou não, bastando que a mesma tenha sido posta à sua disposição para que a hipótese da norma de incidência tributária esteja preenchida.

Em segundo lugar, de acordo com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo, a designação que a remuneração assume na relação laboral é irrelevante para efeitos de tributação.¹⁰²

Em terceiro lugar, o núcleo dos rendimentos de trabalho dependente reconduz-se, de uma maneira simplista e redutora, ao salário do trabalhador.

No que se refere às fontes de rendimentos do trabalho dependente verificamos que estas podem ser provenientes de cinco atividades distintas descritas nas várias alíneas do n.º 1 e na al. a), do n.º 3, do artigo 2.º, do CIRS.

A primeira atividade, prevista na al. a) da referida disposição, refere-se aos rendimentos percebidos ao abrigo de um contrato individual de trabalho ou equiparado.

Na segunda integra-se a remuneração auferida no âmbito de trabalho prestado sob a autoridade e direção de outrem, mesmo que no quadro de um contrato de aquisição de serviços ou equivalente, nos termos do n.º 1, al. b), do CIRS.

Por sua vez, por força da al. c), do mesmo n.º 1, enquadram-se na categoria A os rendimentos no exercício da função, serviço ou cargo públicos.

A última alínea do n.º 1 refere-se aos rendimentos percebidos na pré-reforma, pré-aposentação ou reserva e outros semelhantes.¹⁰³

¹⁰² Esta foi a maneira encontrada pelo legislador para evitar esquemas de evasão fiscal através da camuflagem do conceito de remuneração. Daí a lei considerar que cabe na noção fiscal de remuneração, por exemplo, o salário, o vencimento, as gratificações, os subsídios ou prémios, etc.

¹⁰³ A noção de pré-reforma encontra-se no art. 318.º do Código do Trabalho. A pré-aposentação e a reserva são figuras jurídicas idênticas, afastando-se da pré-reforma somente porque ocorrem impreterivelmente quando o trabalhador atinge determinada idade e aplicam-se ao pessoal com funções policiais da Polícia de Segurança Pública e aos militares das Forças Armadas, respetivamente.

Finalmente, estabelece a al. a), do n.º 3, que a quinta atividade que gera rendimentos que se circunscrevem no âmbito desta categoria é a participação na qualidade de membro de órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, excetuando os revisores oficiais de contas.¹⁰⁴

Além das remunerações provenientes das referidas fontes de rendimento da categoria A, também se consideram rendimento para efeitos de IRS as vantagens acessórias que são quantias auferidas devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e que podem assumir a forma, por exemplo, de subsídio de residência e de subsídio de refeição na parte que exceda os limites legais.¹⁰⁵

Além disso, enquadram-se nesta categoria todos os ganhos previstos nas als. c) a g), do n.º 3, do CIRS, como, por exemplo, o abono por falhas¹⁰⁶, as ajudas de custo na parte que excedam os limites legais estipulados e as gorjetas.¹⁰⁷

Finalmente resta mencionar que o n.º 8, do artigo 28.º, do CIRS prevê a possibilidade do sujeito passivo, prestador de serviços a uma única entidade, optar pela tributação de acordo com as regras da categoria A, vinculando-se à tributação nos termos dessa categoria pelo período de três anos. Essa opção está excluída no caso de se tratar de prestações de serviço efetuadas por um sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal.

Após a qualificação do rendimento como proveniente de trabalho dependente há que calcular o rendimento líquido, o que obriga a que se efetuem as correspondentes deduções específicas.

Nesta categoria as deduções específicas fixas encontram-se plasmadas no artigo 25.º do CIRS. De acordo com este preceito jurídico, designadamente na sua al. a), do n.º 1, serão deduzidos aos rendimentos de trabalho dependente 72% de 12 vezes do IAS.¹⁰⁸ Porém, esta dedução pode ver o seu valor elevado sempre que as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para os subsistemas legais de saúde excedam o limite referido anteriormente, sendo, então, deduzidas pelo seu montante integral.

¹⁰⁴ Cfr. al. a), do n.º 3, do art. 2, do CIRS.

¹⁰⁵ As vantagens acessórias encontram exemplificativamente enumeradas nos diversos números da al. b), do n.º 3, do art. 2.º, do CIRS e a sua tributação é necessária para garantir quer a igualdade horizontal quer a igualdade vertical dos contribuintes.

¹⁰⁶ O direito ao "abono para falhas" cabe aos trabalhadores que manuseiem ou tenham sob a sua responsabilidade, nas áreas de tesouraria ou cobrança, valores, numerário, títulos ou documentos, sendo por eles responsáveis, conforme o disposto no art. 2.º do Decreto-Lei n.º 4/89, de 6 de Janeiro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 276/98, de 11 de Setembro, na redação dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que estabelece as condições de processamento uniforme do abono para falhas aos funcionários e agentes da Administração.

¹⁰⁷ Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria *vide* José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, pp. 62 a 127.

¹⁰⁸ O IAS foi instituído pela Lei n.º 53-B/2006, de 29 de Dezembro, sendo o seu valor atual 419,22€.

Ademais, pode ainda ser deduzida 75% de 12 vezes o valor do IAS desde que a diferença resulte de quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio sujeito passivo e indispensáveis ao exercício da respetiva atividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem.¹⁰⁹

O sujeito passivo também pode deduzir as indemnizações pagas 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.

No que respeita às quotizações sindicais a dedução específica corresponde a 1% do rendimento bruto desta categoria, majorada em 50%.

Por fim, a lei prevê no artigo 27.º do CIRS um tratamento diferenciado para as profissões de desgaste rápido, estabelecendo que os sujeitos passivos que as desenvolvem podem deduzir todas as importâncias despendidas a favor de associações mutualistas e na constituição de seguros de vida, de doença e de acidentes pessoais que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, com o preenchimento das devidas condições legais.¹¹⁰

Ainda acerca dos rendimentos de trabalho dependente auferidos por residentes convém ressaltar que estes estão sujeitos a retenção na fonte¹¹¹ a título provisório ou de pagamento por conta¹¹² nos termos estabelecidos nos artigos 98.º e 99.º do CIRS, pelo que as quantias retidas terão de ser deduzidas à coleta.

Rendimentos da Categoria B

Com a Lei n.º 30-G/2000, de 30 de Dezembro, o legislador encerrou na atual categoria B os rendimentos de trabalho independente, os rendimentos comerciais e industriais e os rendimentos agrícolas, procurando, desta forma, “acentuar uma lógica de tributação do *lucro*

¹⁰⁹ Ver os n.ºs 2 e 4, do art. 25.º, do CIRS.

¹¹⁰ Acerca da discriminação qualitativa dos rendimentos Teixeira Ribeiro manifesta-se pelo tratamento diferenciado dos rendimentos consoante a sua origem ou fonte sempre que esta signifique diferente duração do rendimento. – Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, pp. 269 e ss.

¹¹¹ Nos termos do art. 34.º da LGT “as entregas pecuniárias efetuadas por dedução nos rendimentos pagos ou postos à disposição do titular pelo substituto tributário constituem retenção na fonte.” Em sede de IRS, o respetivo regime está previsto nos arts. 98.º e ss. do CIRS.

¹¹² Por força do art. 33.º da LGT “as entregas pecuniárias antecipadas que sejam efetuadas pelos sujeitos passivos no período de formação do facto tributário constituem pagamento por conta do imposto devido a final.” Em sede de IRS, o regime dos pagamentos por conta do imposto está previsto no art. 102.º do CIRS.

das atividades empresariais prosseguidas por sujeitos passivos individuais.”^{113 e 114} Por força desta composição heterogénea de rendimentos podemos subdividir as situações que geram rendimentos desta categoria em *situações nucleares* e *situações periféricas*, estando as primeiras contidas nas diversas alíneas, do n.º 1, do artigo 3.º, e, por sua vez, as segundas nas nove alíneas do n.º 2, do artigo 3.º, todos do CIRS.¹¹⁵

No âmbito das situações nucleares temos os rendimentos decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (al. a), do n.º 1, do artigo 3.º); os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços (al. b), do n.º 1, do artigo 3.º) e, por último, os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (o comumente designado Know-how), quando auferidos pelo seu titular originário (al. c), do n.º 1, do artigo 3.º).¹¹⁶

No que diz respeito às situações periféricas, por imposição do *princípio da atração ou do carácter predominante da categoria B*, a lei considera tributáveis nesta categoria rendimentos de diferente natureza quando obtidos em conexão com atividades empresariais ou profissionais. Assim, as situações periféricas consistem na avocação ou assimilação de rendimentos de capitais, de rendimentos prediais e de incrementos patrimoniais obtidos no âmbito de uma atividade empresarial ou profissional ou conexos com esta, invés de os tributar de acordo com as regras previstas para essas diferentes categorias, conforme o disposto nas als. a) a c), do n.º 2, do artigo 3.º, do CIRS.¹¹⁷

Também cabe no âmbito das situações periféricas as indemnizações conexas com atividades empresariais e profissionais, designadamente as que derivam da sua redução, suspensão ou cessão e alteração do local da atividade; as importâncias relativas à cessão temporária e exploração de estabelecimento, os subsídios, as subvenções e ainda os atos isolados¹¹⁸ referentes a atividade abrangida pelas als. a) e b), do n.º 1, do artigo 3.º, do CIRS.

¹¹³ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 85.

¹¹⁴ Acerca da fusão de rendimentos empresariais e profissionais na categoria B *vide* José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, pp. 153 a 158.

¹¹⁵ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 542.

¹¹⁶ Os rendimentos previstos na al. c), do n.º1, do art. 3.º, do CIRS, quando não auferidos pelo seu titular originário são tributados em outra categoria, E ou G consoante os casos.

¹¹⁷ Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 543 e Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, pp. 85 e ss.

¹¹⁸ Os atos isolados consistem em ganhos decorrentes da prática de um ato de natureza profissional, comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária de forma esporádica, isolada e descontinuada.

As regras da categoria B, nos termos do disposto no artigo 20.º do CIRS, aplicam-se ainda aos rendimentos imputáveis aos sócios das sociedades em regime de transparência fiscal que exerçam uma atividade agrícola, comercial ou industrial.¹¹⁹

A determinação do rendimento líquido desta categoria faz-se de acordo com o regime simplificado ou com base no regime de contabilidade organizada, conforme prescreve o artigo 28.º do CIRS. O vínculo a um destes regimes é determinado de acordo com o volume de negócios do sujeito passivo de imposto. Por regra, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de 200 000 euros. Todavia, os sujeitos passivos tributados com base no regime simplificado podem sempre optar pela tributação de acordo com as regras da contabilidade organizada, desde que o declarem nos prazos fixados e permaneçam ao abrigo desse regime pelo período mínimo de três anos.¹²⁰

No que respeita às regras de determinação da matéria coletável de cada um destes regimes a principal distinção é a de que no regime simplificado a matéria coletável afere-se tendo por base o rendimento normal do contribuinte,¹²¹ ao passo que no regime da contabilidade organizada tributa-se o rendimento real do sujeito passivo, determinado de acordo com as normas do CIRC, com as adaptações previstas no CIRS, nos termos da remissão do artigo 32.º do CIRS.¹²²

Além do regime simplificado e do regime da contabilidade organizada, o sujeito passivo pode optar por ver os seus rendimentos empresariais ou profissionais tributados de acordo com as regras da categoria A desde que os rendimentos auferidos resultem de serviços prestados a uma única entidade e não se trate de prestações de serviços efetuadas por um sócio a uma

¹¹⁹ O regime das sociedades de transparência fiscal estabelecido no art. 6.º do CIRC tem como principal característica a desconsideração da personalidade coletiva de algumas sociedades, imputando aos sócios os lucros societários, integrando-os no rendimento pessoal de cada sócio. A vantagem deste regime está em as sociedades não serem tributadas em sede de IRC, conforme estabelece o art. 12.º do CIRC, o que se pode revelar económica e financeiramente bastante mais apelativo.

¹²⁰ Cfr. art. 28.º, n.ºs 4 e 5, do CIRS.

¹²¹ De acordo com o elemento literal da lei a determinação do rendimento tributável nos termos do regime simplificado deveria resultar da aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da atividade económica. No entanto, esses indicadores nunca chegaram a ser aprovados e até que o sejam, se é que algum dia o serão, o legislador decretou a aplicação de coeficientes fixos, o que retira toda a dimensão personalista a este critério de determinação da matéria coletável.

¹²² Para maiores desenvolvimentos sobre a questão da tributação do rendimento normal e do rendimento real do contribuinte ver João Pedro Silva RODRIGUES, "Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do Princípio da Capacidade Contributiva", *in Estudos Em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp. 899 e ss.

sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b), do n.º 1, do artigo 6.º, do CIRC.¹²³

A última ideia a reter é a de que os rendimentos comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas e pecuários não estão sujeitos a qualquer tipo de retenção na fonte, conforme dispõe o artigo 101.º, n.º 4, do CIRS. Porém, os rendimentos de residentes provenientes de prestação de serviços e da propriedade intelectual ou industrial ou do know-how, quando auferidos pelo seu titular originário estão sujeitos a retenções na fonte a título de pagamento por conta, no momento em que o rendimento é pago ou colocado à disposição do sujeito passivo e desde que efetuadas por entidades que disponham de contabilidade organizada.

Rendimentos da Categoria E

A categoria E tributa os rendimentos de capitais, entendendo como tal *quaisquer frutos ou vantagens económicas não tributados noutra categoria*. Enquadram nesta categoria os frutos produzidos através de coisas móveis, já que os frutos que se retiram dos bens imóveis inserem-se na categoria F – rendimentos prediais. Numa definição generalista de rendimentos de capitais José Guilherme Xavier de Basto escreve que “os rendimentos da categoria E são proventos “passivos” que decorrem da exploração “passiva” de um valor mobiliário.”¹²⁴

Os rendimentos paradigmáticos desta categoria são os juros, que podem resultar de diversos factos ou situações jurídicas, conforme se observa da letra do artigo 5.º do CIRS.

Além dos juros integram-se nesta categoria os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respetivos associados ou titulares, os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou a 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 respetivo autor ou titular originário, e, ainda, o ganho decorrente de operações de swaps cambiais e de swaps de taxa de juro, para citar apenas alguns.

Os rendimentos desta categoria não são contemplados com qualquer dedução específica, pelo que o rendimento é líquido por natureza. Porém há uma ressalva a fazer e que consta do artigo 40.º-A do CIRS que estabelece que “os lucros devidos por pessoas coletivas

¹²³ Cfr. art. 28.º, n.º 8, do CIRS.

¹²⁴ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 226.

sujeitas e não isentas do IRC são, no caso de opção pelo englobamento, considerados em apenas 50% do seu valor”, o que significa que metade desses lucros não está sujeito a IRS.

Outra das especificidades desta categoria prende-se com a utilização generalizada do instituto jurídico da retenção na fonte destes rendimentos. Estes rendimentos tanto são retidos na fonte a título definitivo, como é o caso, por exemplo, dos juros de depósitos à ordem ou a prazo, nos termos do artigo 71.º, n.º 1, al. a), do CIRS, como são retidos na fonte a título provisório, quando a entidade devedora desses rendimentos disponha de contabilidade organizada, de acordo com o previsto no artigo 101.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

Rendimentos da Categoria F

Os rendimentos prediais são definidos, nos termos do artigo 8.º do CIRS, como “as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respetivos titulares.”

Para conseguirmos melhor apreender a noção de rendimentos prediais temos que analisar o conceito de renda e de prédio para efeitos fiscais.

A noção fiscalista de renda encontra-se delimitada no n.º 2, do referido artigo 8.º e abrange a cedência do uso do prédio ou de parte dele, independente da causa que está na sua origem, a qual, na maioria dos casos é o contrato de arrendamento. Outras situações que cabem no conceito de renda são: o aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado; a diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio; a cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, como por exemplo, publicidade; a cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal e, por último, a constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre quaisquer prédios, como, por exemplo, o direito real de habitação periódica ou time-sharing.

No que se refere ao conceito de prédio é de notar que a lei considerada prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro e misto o que comporte parte rústica e parte urbana.¹²⁵ Todavia, estabelece também que é entendido como prédio para efeitos fiscais todo o bem móvel fixado ou assente no mesmo

¹²⁵ Cfr. art. 8.º, n.º 3, do CIRS.

local por mais de doze meses, como por exemplo, uma tenda ou uma caravana assente num local por um período superior a 12 meses.¹²⁶

Em sede de rendimentos prediais convém salientar quatro aspetos.

Em primeiro lugar, os rendimentos prediais excluem a chamada “renda imputada”, que se traduz na tributação do valor locativo do prédio, nas condições normais de mercado, quando este não é arrendado, mas sim a residência do respetivo proprietário ou usufrutuário. Em segundo lugar, só existirá rendimento tributável nos termos da categoria F se existir renda, daí que os prédios devolutos, ou melhor, não arrendados não são tributáveis em sede de IRS. Em terceiro lugar, as rendas podem ser pagas em dinheiro ou em espécie. Por forma a evitar a evasão fiscal a lei considera renda “tudo o que for devido ao proprietário pela cedência do uso do prédio, mesmo quando acompanhada pela prestação de alguns serviços ou da disponibilidade de bens móveis existentes no locado.”¹²⁷ Por último, os ganhos de negócios de efeito económico equivalente são tributados enquanto rendas, como acontece com os ganhos decorrentes da constituição, a título oneroso, de um direito real de gozo de carácter temporário sobre um imóvel, como acontece com a constituição do direito de usufruto em troca de uma renda.¹²⁸

No que respeita ao momento da sua tributação, tal como acontece com os rendimentos da categoria A, basta que o rendimento predial tenha sido colocado à disposição dos respetivos titulares, não sendo, portanto, imprescindível o seu recebimento efetivo, logo qualquer eventual mora do credor não consubstancia um impedimento de tributação.

A determinação do rendimento líquido dos rendimentos prediais é feita com base em três deduções específicas constantes do artigo 41.º do CIRS. Estas dizem respeito às despesas de manutenção e de conservação do imóvel e de condomínio que possam ser documentalmente comprovadas e ao IMI e ao IS que incidem sobre o valor dos prédios ou parte deles cujo rendimento seja objeto de tributação no ano fiscal.

Por fim, a retenção na fonte dos rendimentos prediais são efetuadas a título provisório pelos devedores do rendimento predial (arrendatário) que disponham de contabilidade

¹²⁶ Rui Duarte Morais ressalta que em determinadas circunstâncias um bem móvel constituirá, só por si, um prédio, como acontece quando este assente em bens do domínio público, como é o caso de um barco atracado, por mais de 12 meses, destinado à atividade de restauração ou hotelaria. Por conseguinte, se uma destas realidades proporcionar uma renda, esta será tributada. – Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 117.

¹²⁷ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 118.

¹²⁸ Sobre esta temática *vide* PIRES DE LIMA e João de Matos ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado*, Vol. III, 2.ª edição revista e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1987, pp. 461 e ss.

organizada, no momento do pagamento da renda ou quando esta é colocada à disposição do senhorio.

Rendimentos da Categoria G

O CIRS desenha os incrementos patrimoniais¹²⁹ como uma categoria de natureza residual, tributando somente os ganhos que não estão abrangidos nas restantes categorias. De acordo com a redação do artigo 9.º do CIRS integram a classe de incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outra categoria, as mais-valias, as indemnizações que ressarcam danos não patrimoniais, as quantias auferidas em virtude de obrigações de não concorrência e, ainda, acréscimos patrimoniais não justificados estabelecidos nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º - A da LGT.

As mais-valias encontram-se casuisticamente enumeradas no artigo 10.º do CIRS e caracterizam-se pela sua natureza ocasional e fortuita, os chamados *windfall gains*. A sua determinação assenta no *princípio da realização*, plasmado no artigo 10.º, o qual determina que a verificação de uma mais-valia está dependente da alienação onerosa do ativo ou de situações legalmente equiparadas.¹³⁰

No que diz respeito à fonte deste ganho, a figura jurídica das mais-valias subdivide-se em mais-valias imobiliárias e mais-valias mobiliárias. As primeiras reconduzem-se aos ganhos decorrentes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, conforme previsto na al. a), do n.º 1, do artigo 10.º, do CIRS. Por seu turno, constituem mais-valias mobiliárias os ganhos obtidos em resultado da alienação onerosa de partes sociais e demais negócios jurídicos economicamente equiparados taxativamente elencados no artigo 10.º do CIRS, como por exemplo, a compra e venda de ações de uma sociedade anónima.

¹²⁹ No entender de Paulo Pitta e Cunha, a designação correta para esta categoria seria “outros incrementos”, já que a denominação de “incrementos patrimoniais” é uma redundância, já que todos os rendimentos são incrementos do património do sujeito passivo. – Cfr. Paulo de PITTA E CUNHA, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado de IRS”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, Coimbra, Almedina, 2008, p. 20. Concordamos que a denominação “outros incrementos” seria a mais adequada, até porque evidenciaria a natureza residual desta categoria.

¹³⁰ Um exemplo de uma situação equiparada à alienação do ativo é a que consta da segunda parte da al. a), do n.º 1, do art. 10.º, do CIRS, de acordo com a qual se enquadra na regra de incidência de mais-valia a “afetação de quaisquer bens do património particular a atividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário”. Apesar desta ficção legal, o ganho só se considera obtido no momento da alienação desses bens, nos termos da al. b), do n.º 3, do art. 10.º, do CIRS, sendo, assim, postergada a sujeição desta realidade a imposto.

Relativamente a esta figura jurídica convém notar que fica excluído de tributação o ganho obtido com a alienação do imóvel destinado à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, desde que, nos prazos legais estabelecidos, haja um reinvestimento na aquisição, construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel com o mesmo destino e desde que situado em Portugal, num Estado-Membro da UE ou no território do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, esteja assegurado o intercâmbio de informação em matéria fiscal.¹³¹ Esta isenção fiscal é proporcional ao valor do reinvestimento feito, ou seja, se o ganho com a alienação do imóvel for superior ao do reinvestimento, o montante remanescente da transmissão do imóvel será tributada como uma mais-valia imobiliária.¹³²

No que se refere ao ganho efetivo para efeitos fiscais, pode-se dizer que “a mais-valia é um ganho que se materializa na diferença entre o valor por que um activo entrou no património individual e o valor por que dele saiu por força de um acto de disposição ou outro facto que, segundo a lei, constitua a realização da mais-valia.”¹³³ A lei, nas várias alíneas do n.º 4, do artigo 10.º, do CIRS particulariza as diversas circunstâncias em que se constitui o ganho sujeito a imposto.

Além das mais-valias integram a categoria de incrementos patrimoniais as indemnizações que reparem danos não patrimoniais, “excetuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes.”¹³⁴ De lembrar que o artigo 12.º, n.º 1, do CIRS afasta expressamente do âmbito da incidência real do IRS as indemnizações cuja finalidade seja ressarcir lesões corporais, doença ou morte quando pagas ou atribuídas por uma pessoa coletiva pública, por associações mutualistas ou ao abrigo de um contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente. De facto, estas indemnizações estão excluídas da incidência do IRS dada a sua função meramente reparadora ou ressarcitória, já que se limitam a compensar o indivíduo por decréscimos patrimoniais provocados pelos prejuízos sofridos, por conseguinte, não são rendimento líquido e só este é tributável em sede de IRS.¹³⁵

¹³¹ Cfr. art. 10.º, n.º 5, do CIRS.

¹³² Apesar desta benesse, Rui Duarte Morais manifesta-se contra o alcance limitado da mesma. De acordo com este fiscalista quaisquer mais-valias imobiliárias deveriam estar isentas de imposto desde que o respetivo produto fosse utilizado na aquisição de habitação própria e permanente do sujeito passivo. Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 142.

¹³³ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 431.

¹³⁴ Cfr. al. b), do n.º 1, do artigo 9.º, do CIRS.

¹³⁵ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 123 e José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 362.

Por seu turno, é passível de ser tributado em sede desta categoria as quantias auferidas em virtude da assunção da obrigação de não concorrência¹³⁶, que se traduzem numa obrigação de *non facere*, já que representam um incremento patrimonial que, embora ocasional ou pontual, aumenta o rendimento do contribuinte.

Por último, os incrementos patrimoniais abarcam ainda os acréscimos patrimoniais injustificados ou inominados¹³⁷ determinados nos termos de um procedimento de carácter excecional e subsidiário, o procedimento de avaliação indireta previsto no artigo 87.º e ss da LGT.¹³⁸

A determinação da matéria tributável com base no procedimento de avaliação indireta funda-se na penalização dos sujeitos passivos que não cumpram deliberada e regularmente as suas obrigações fiscais e, conseqüentemente, na defesa do princípio da igualdade, da capacidade contributiva, da justiça material e, ainda, indiretamente, na prossecução do Interesse Público, com o combate à evasão fiscal.¹³⁹ Daí que se entenda que os acréscimos patrimoniais injustificados sejam tributados no âmbito da categoria G em detrimento de serem enquadrados nas categorias a que respetivamente se subsumiriam se tivessem sido apurados de acordo com o procedimento de avaliação direta.

Esta categoria apenas contempla deduções específicas para a classe das mais-valias. A determinação do rendimento líquido das mais-valias encontra-se regulada nos artigos 43.º a 52.º do CIRS. O artigo 43.º refere que o rendimento qualificado como mais-valia em rigor é sempre o resultado da diferença entre as mais-valias e as menos-valias apuradas no ano de tributação em questão. O saldo dessa diferença, nos casos de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, da cessão onerosa de posições contratuais ou de outros direitos relativos a bens imóveis e da alienação onerosa da propriedade intelectual, industrial ou de Know-how, quando o transmitente não seja o seu titular originário, é apenas considerado em 50% do seu valor.¹⁴⁰

¹³⁶ As obrigações de não concorrência consistem “num encargo jurídico que impende sobre determinado sujeito de não competir com outro, nomeadamente praticando ações que impliquem desvio de clientela em relação a este.” – Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário II... op. cit.*, p. 148

¹³⁷ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 363.

¹³⁸ Para maiores desenvolvimentos acerca do procedimento de avaliação indireta *vide* Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 179 e ss.

¹³⁹ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 152 e 153.

¹⁴⁰ Para maiores desenvolvimentos acerca das deduções específicas das mais-valias *v.* Ricardo Matos FERREIRA, “Sobre a determinação de mais-valias – o art. 51.º do Código do IRS”, 2012, disponível em www.tributarium.net

Os únicos incrementos patrimoniais sujeitos a retenção na fonte são as indemnizações acima referidas e as importâncias percebidas em virtude da assunção da obrigação de não concorrência. Nestes casos, a retenção na fonte é efetuada a título provisório, à taxa de 16,5%, se a entidade devedora dispuser de contabilidade organizada no momento em que são pagos os rendimentos ou colocados à disposição do seu titular.¹⁴¹

Rendimentos da Categoria H

Enquadradas nesta categoria estão as pensões de aposentação ou de reforma, de velhice, de invalidez ou de sobrevivência, e outras equivalentes, as prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social, vulgarmente designadas de complementos de pensões, outras pensões e subvenções, as pensões de alimentos, e, ainda, as rendas temporárias ou vitalícias¹⁴², conforme o disposto no artigo 11.º do CIRS.¹⁴³ O n.º 2 do mesmo normativo acrescenta que a remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade desses rendimentos decorrentes de pensões não lhes altera a natureza.

O agrupamento destes rendimentos numa categoria de rendimentos autónoma explica-se pelo tratamento mais favorável que lhes é dispensado em relação às demais. Com efeito, esse tratamento deve-se à situação fragilizada da maioria dos sujeitos passivos que auferem pensões. Pense-se por exemplo nos reformados que raramente recebem pensões de reforma iguais aos salários que auferiam no ativo, já que deixam de receber remunerações complementares, ou pense-se ainda naqueles que recebem pensões por invalidez ou doença que vêem muitas vezes a sua situação económica agravada com despesas médicas.¹⁴⁴

¹⁴¹ Cfr. art. 101.º, n.º 1, al. a), do CIRS.

¹⁴² Segundo Xavier de Basto “a renda vitalícia ou temporária constitui uma modalidade especial de aplicação de capitais, especialmente quando a renda tenha como contrapartida a cessão da disponibilidade de uma soma em dinheiro. Os rendimentos obtidos através de contratos deste tipo poderiam caber perfeitamente no conceito geral de rendimentos de capitais, constante do n.º 1 do art. 5.º do CIRS.” - José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 477.

¹⁴³ O Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, de 3 de Julho de 2001, declarou a inconstitucionalidade da alínea c), do n.º 1, do art. 11.º, do CIRS, na interpretação segundo a qual nela estão abrangidas as pensões de preço de sangue, por violação do art. 13.º da CRP, combinado com as imposições constitucionais emergentes dos arts. 103.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1, da CRP. Entenderam os Juizes Conselheiros que as pensões de preço de sangue têm natureza indemnizatória, na medida em que “configuram-se como indemnizações pelos danos morais e patrimoniais sofridos pelos beneficiários em virtude do falecimento em serviço público do seu familiar.” – Cfr Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, de 3 de Julho de 2001, proc. n.º 450/92, Plenário, Rel. Cons. Tavares da Costa, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

¹⁴⁴ Em sentido diverso vide José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, pp. 545 e 546.

Quanto ao momento de sujeição a imposto, o artigo 11.º, n.º 3, do CIRS dispõe que estes rendimentos são tributáveis aquando do seu pagamento ou da sua colocação à disposição do respetivo titular, tal como acontece para os rendimentos de trabalho dependente e para os rendimentos prediais.

As deduções específicas desta categoria reúnem-se nos artigos 53.º e 54.º do CIRS. De acordo com o estabelecido no artigo 53.º, aos rendimentos provenientes de pensões de valor igual ou inferior 3.622,06 euros, deduz-se, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular, ou seja, é deduzido o valor integral da pensão anual.¹⁴⁵

Por seu turno, se o valor anual da pensão for superior ao montante acima referido a dedução específica será igual a esse mesmo valor.

Aos rendimentos brutos desta categoria deduzem-se as quotizações sindicais e as contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para os subsistemas legais de saúde nos termos fixados no artigo 53, n.º 4, als. a) e b), respetivamente, do CIRS.

No caso de pensões com rendimentos brutos superior a 22.500,00€, por titular, a dedução específica é a que resulta da aplicação do n.º 5, do artigo 53.º do CIRS.

De resto, não beneficiam de qualquer dedução específica as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas três primeiras alíneas do n.º 1, do artigo 11.º, do CIRS. De notar que, de acordo com o artigo 54.º, n.º 1, do CIRS, quando as rendas temporárias e vitalícias compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduz-se a parte correspondente ao capital.

No que diz respeito às retenções na fonte em sede desta última categoria, as regras são idênticas às referidas para os rendimentos de trabalho dependente, pelo que apenas relembramos que se trata de uma retenção na fonte a título provisório e que o ónus de a efetuar recai sobre as entidades devedoras das pensões.

Determinação do *Quantum* da Obrigação de IRS

Após termos qualificado o rendimento bruto de cada categoria e identificado as suas deduções, conseguimos apurar os correspondentes rendimentos líquidos. Findo esse processo

¹⁴⁵ Antes da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, a dedução específica das pensões tinha o limite máximo de 6.000,00 euros, estabelecido de acordo com a Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, ou seja, quase o dobro da atual dedução específica prevista no art. 53.º do CIRS. Essa anterior dedução específica foi bastante criticada, já que previa uma dedução específica para os rendimentos derivados de pensões muito superior à estabelecida para os rendimentos de trabalho dependente. – Cfr. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 549.

chegamos ao momento de procedermos ao somatório de todos esses rendimentos líquidos, cuja operação jurídica se denomina englobamento, conforme previsto no artigo 22.º do CIRS. E é exatamente neste ponto do processo de determinação da dívida tributária que podemos dizer, com segurança, que estamos perante um imposto único ou sintético.

Todavia, convém mencionar que nem todos os rendimentos são englobados como determina o artigo 22.º, n.º 3, do CIRS. De acordo com este artigo não são englobados para efeitos de tributação os rendimentos auferidos por sujeitos passivos não residentes, sem prejuízo do disposto no artigo 72.º, n.º 9, do CIRS, nem os rendimentos constantes dos artigos 71.º e 72.º do mesmo Código auferidos por residentes, sem prejuízo da sua opção pelo englobamento neles prevista.

O próximo passo, conforme estabelece o n.º 55.º, n.º 1, do CIRS, é deduzir ao rendimento líquido global o resultado líquido negativo, caso exista, apurado em qualquer categoria de rendimentos. Da leitura desta norma parece resultar o *princípio geral da dedutibilidade do rendimento líquido negativo* ou da *intercomunicabilidade dos gastos*. Todavia, após uma análise mais atenta verifica-se que as exceções à regra prevista no referido preceito são tantas e tão intrincadas que, na prática, são poucos os casos em que a intercomunicabilidade das perdas ocorre.¹⁴⁶ Efetivamente, apenas os prejuízos fiscais apurados na categoria B, nos casos em que os sujeitos passivos optem pelo regime da contabilidade organizada, e na categoria F e na categoria G, quando se apuram menos-valias em virtude de um valor de realização inferior ao valor de aquisição, podem ser reportados para exercícios posteriores, conforme o disposto no artigo 55.º, n.ºs 2 a 6, do CIRS.¹⁴⁷

Após estas operações temos já calculado o rendimento líquido global ou matéria coletável do sujeito passivo. O passo seguinte difere consoante se trate de um agregado familiar ou de um único sujeito passivo.

Na primeira hipótese, segue-se o apuramento do quociente conjugal ou *splitting* que visa diminuir a carga fiscal do agregado familiar impondo a divisão por dois da matéria coletável¹⁴⁸, seguindo-se a aplicação das taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS, o qual prevê uma tabela com taxas progressivas por escalões, variando os seus escalões entre 14,5% e

¹⁴⁶ No mesmo sentido *vide* Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 159 (nota de rodapé n.º 311).

¹⁴⁷ Várias vezes se manifestaram contra a complexidade do reporte das perdas e da sua seletividade quanto às categorias de rendimento em que tal é possível, como enfatiza Paulo de Pitta e Cunha “se se visa tributar globalmente o rendimento, o que interessa é o rendimento líquido de todas as categorias.” – Cfr. Paulo de PITTA E CUNHA, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX... *op. cit.*, p. 20.

¹⁴⁸ Cfr. art. 69.º, n.º 1, do CIRS.

48%, sendo que a matéria coletável de mais baixo valor é de 7.000€, desde a Lei do Orçamento de Estado para 2013.¹⁴⁹ Por fim, multiplica-se o resultado obtido por dois¹⁵⁰, alcançando-se, desta forma, a *coleta* do agregado familiar.

No caso de um sujeito passivo solteiro ou equivalente, aplicam-se, imediatamente, as taxas de imposto à matéria coletável de acordo com o previsto no artigo 68.º do CIRS.

Cumpra salientar que além das taxas gerais com natureza progressiva existem outro tipo de taxas de imposto, como as taxas liberatórias, as taxas especiais, as taxas de tributação autónoma, as taxas de retenção na fonte a título de pagamento por conta e as taxas aplicáveis a remunerações não fixas.¹⁵¹

As taxas liberatórias têm natureza proporcional, isto é, mantêm-se fixas não obstante as variações da matéria coletável. Estas encontram-se elencadas no artigo 71.º do CIRS e incidem, maioritariamente, sobre rendimentos de não residentes e rendimentos de capitais. Acresce que estas são aplicáveis quando há retenção na fonte a título definitivo, acabando por liberar o sujeito passivo de quaisquer obrigações acessórias, exceto se este for residente e opte pelo englobamento destes rendimentos nos termos do artigo 71.º, n.º 6, do CIRS.

No caso das taxas especiais a particularidade é que, na maioria das vezes, nem os sujeitos passivos de imposto nem os devedores do rendimento têm residência ou sede efetiva em território nacional. Também estas têm natureza proporcional e aplicam-se, de maneira genérica, a certos rendimentos de não residentes, a incrementos patrimoniais e aos rendimentos prediais.¹⁵² Os sujeitos passivos residentes titulares destes rendimentos podem optar pelo englobamento dos mesmos, nos termos do artigo 72.º, n.º 8, do CIRS.

As taxas de tributação autónoma previstas no artigo 73.º do CIRS incidem sobre certas despesas e encargos do sujeito passivo, como, por exemplo, os encargos dedutíveis com veículos ligeiros de passageiros ou mistos cuja emissão de monóxido de carbono é reduzida.¹⁵³

¹⁴⁹ Na progressividade por escalões a matéria coletável é desdobrada por vários escalões, aplicando-lhe sucessivamente as respetivas taxas, cujo valor aumenta à medida que a matéria coletável aumenta.

¹⁵⁰ Cfr. art. 69.º, n.º 2, do CIRS.

¹⁵¹ De acordo com Glória Teixeira os diversos tipos de taxas gera injustiças e torna a o sistema fiscal mais complexo e mais dispendioso. – Cfr. Glória TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição revista e ampliada, Coimbra, Almedina, 2012, p. 72.

¹⁵² Com a Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, os rendimentos prediais passaram a ser tributados a uma taxa especial de 28%, conforme dispõe o art. 72.º, n.º 7, do CIRS.

¹⁵³ Paulo de Pitta e Cunha faz uma crítica contundente à existência das taxas autónomas. De acordo com este autor, “o imposto, que se pretende único, que já sofre entorse das taxas liberatórias (mas, em certos casos, comportando a alternativa da opção pelo englobamento, o que melhora um pouco as coisas), abrange agora a “tributação autónoma” de despesas confidenciais, despesas com viaturas, despesas de representação, etc., a taxas fixadas, é certo, a nível baixo, que representam a tributação adicional de encargos que por seu turno constituem despesas dedutíveis

As taxas de retenção na fonte a título de pagamento por conta podem ser progressivas, como as constantes das tabelas anexas ao CIRS que, por via do artigo 99.º, se aplicam aos rendimentos derivados de trabalho dependente e de pensões, ou podem ser proporcionais, como é o caso das taxas do artigo 101.º que se aplicam aos rendimentos das categorias B, E, F, e G percebidos por sujeitos passivos residentes.

Da aplicação das respetivas taxas à matéria coletável resulta a *coleta*, à qual poderão ainda ser feitas as diversas deduções elencadas no artigo 78.º do CIRS e densificadas nos artigos subsequentes.¹⁵⁴ Estas deduções à coleta apresentam-se como formas de atenuar a carga fiscal e possuem as seguintes motivações: personalização de imposto; eliminação da dupla tributação internacional e consideração de valores pagos a título de pagamento por conta do imposto ou de retenção na fonte com a mesma natureza.¹⁵⁵

Em primeiro lugar, temos as deduções que visam a personalização do imposto, que comportam as deduções atinentes aos sujeitos passivos, aos seus descendentes e ascendentes; às pessoas com deficiência; à saúde, à educação e à formação do sujeito passivos e dos seus dependentes; aos montantes pagos a título de pensão de alimentos e, por fim, aos encargos com lares e com imóveis.

Em segundo lugar, temos as deduções que tendem a eliminar ou atenuar a dupla tributação internacional. De acordo com o artigo 81.º do CIRS os titulares dos rendimentos obtidos no estrangeiro têm direito a um crédito de imposto por dupla tributação internacional, dedutível nos termos aí fixados.

Em terceiro lugar, temos o artigo 88.º do CIRS que prevê deduções com natureza de benefício fiscal e, por isso, remete em bloco estas deduções para o Estatuto dos Benefícios Fiscais e legislação complementar.

Finalmente, para se determinar o *quantum* de imposto, são ainda ponderados as quantias pagas a título de pagamentos por conta do imposto e os montantes sujeitos a retenção na fonte que tenham aquela natureza, bem como as retenções efetuadas ao abrigo do artigo 11.º da Diretiva n.º 2003/48/CE, de 3 de Junho, conforme o disposto no artigo 78.º, n.º 2, do CIRS. De resto, só estas deduções conferem direito de reembolso, nos termos do n.º 3 do artigo 78.º conjugado com o n.º 2 do artigo 96.º, ambos do CIRS.

no apuramento do rendimento colectável do IRS!" – Cfr. Paulo de PITTA E CUNHA, "A pseudo-reforma fiscal do final do século XX..." *op. cit.*, p. 22.

¹⁵⁴ O grosso das deduções à coleta depende da verificação da condição de residente do sujeito passivo, nos termos do n.º 5, do art. 78.º, do CIRS.

¹⁵⁵ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre...* *op. cit.*, p. 175.

CAPÍTULO 4

Características da Obrigação Tributária

O objeto de estudo da presente dissertação implica que se analise o elemento axial da relação jurídica tributária – a obrigação tributária. Desde logo, sendo a relação jurídica tributária uma relação jurídica de natureza obrigacional é essencial definir, ainda que em termos breves, como a noção de obrigação é recebida pela ordem jurídica tributária, delimitar o seu conteúdo e extensão e, por fim, determinar detalhadamente os seus caracteres especiais. Embora estruturalmente se confunda com qualquer outra obrigação jurídica, a obrigação tributária possui um conjunto de características únicas e específicas que a diferenciam de qualquer outra obrigação jurídica e que são de todo o interesse aqui perscrutar. Em particular, para que se consiga perceber, com clareza, de que forma a obrigação de IRS é dimanada para o mundo jurídico é necessário perceber, de antemão, o especial tratamento jurídico que lhe é dado.

Em primeiro lugar, comecemos por anotar que a construção dos conceitos de relação jurídica e de obrigação para efeitos legais nasceu no âmbito do Direito Privado, tendo sido, posteriormente, transpostos para o Direito Público, o que conduziu a “um maior rigor no enquadramento complexo de direitos e deveres entre Estado e contribuinte.”¹⁵⁶ De natureza polissémica, a noção jurídica de obrigação é empregue para dar expressão a um dever jurídico, a um estado de sujeição, a um ónus jurídico ou a um direito-dever ou poder funcional.¹⁵⁷ Porém, no Direito Tributário, o conceito de obrigação assume essencialmente a natureza de um dever jurídico descrito como uma “*necessidade imposta pelo direito (objectivo) a uma pessoa de observar determinado comportamento*. É uma *ordem*, um *comando*, uma *injunção* dirigida à inteligência e à vontade dos indivíduos, que só no domínio dos factos podem cumprir ou deixar de o fazer.”¹⁵⁸

Em segundo lugar, a obrigação de imposto constitui o elemento nuclear e aglutinador da relação jurídica fiscal,¹⁵⁹ sendo o seu conteúdo composto pela obrigação principal, formada pela prestação principal, e pelas obrigações acessórias¹⁶⁰ que recaem sobre o sujeito passivo ou um

¹⁵⁶ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de... op. cit.*, p. 245.

¹⁵⁷ Sobre esta matéria vide João de Matos ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 9.ª edição, Coimbra, Almedina, 1996, pp. 52 e ss.

¹⁵⁸ Cfr. João de Matos ANTUNES VARELA, *Das Obrigações... op. cit.*, p. 52.

¹⁵⁹ Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones de Derecho Financiera*, 10.ª edição, Madrid, Facultad de Derecho de Universidad Complutense, 1993, p. 193.

¹⁶⁰ As obrigações acessórias distinguem-se entre obrigações acessórias de natureza não pecuniária e obrigações acessórias de natureza pecuniária. As primeiras são aquelas que não se cumprem em dinheiro, ao contrário das segundas. Acresce que, as obrigações acessórias de

terceiro e se reconduzem às demais prestações que visam garantir o cumprimento da primeira.¹⁶¹

Por fim, embora estruturalmente idêntica às demais obrigações de crédito privatísticas, a obrigação tributária apresenta, quanto ao seu regime jurídico, diversas peculiaridades que se justificam pela sua natureza pública e pelos fins que visa atingir. De facto, nunca é demais frisar que todas as características distintivas da obrigação de imposto, com maior ou menor intensidade, encontram a sua raiz e fundamento na natureza pública desta obrigação e, concomitantemente, nas finalidades que o Direito Fiscal visa prosseguir, nomeadamente, o Interesse Público e as demais exigências impostas pela ordem jurídica tributária.

Prosseguiremos com o exame separado de cada uma dessas características.

Carácter *Ex lege*

A obrigação tributária desenha-se como uma obrigação legal, o mesmo é dizer, uma obrigação que tem como fonte única e exclusiva a lei. Com efeito, é a lei que cria, que estabelece e regula a relação jurídica tributária, que desenha o conteúdo da obrigação tributária e que fixa todos os elementos que compõem o facto tributário.¹⁶²

Não olvidamos que, no limite, a lei é sempre a causa mediata de todas as obrigações. Acontece que entre a lei e a situação concreta há sempre um facto, ato ou situação que se subsume a uma norma jurídica, constituindo-se, assim, o vínculo obrigacional e é nesse contexto que se visa classificar as fontes das obrigações. Isso significa que na “origem de uma *obrigação jurídica* há-de estar sempre num facto pela lei previsto e que da lei recebe o vigor bastante para constituir a *obrigação*.”¹⁶³ Em suma, a obrigação tem sempre na sua origem um pressuposto normativo.

Contudo, não obstante a lei estar sempre na génese de todas as obrigações, não é só na sua constituição que se exprime o seu carácter *ex lege*. Efetivamente, outro elemento distintivo das obrigações tributárias reside na impossibilidade de fixação do seu conteúdo. Se, por um

natureza pecuniária subdividem-se em obrigações atinentes ao tributo em concreto, nas quais se integram os institutos jurídicos da dedução, do reembolso e da restituição do tributo, e em obrigações referente aos juros, abrangendo os juros moratórios, indemnizatórios e compensatórios. – Para maiores desenvolvimentos sobre esta matéria v. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, pp. 45 e ss.

¹⁶¹ Cfr. art. 30.º, n.º 1, da LGT.

¹⁶² Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 199 e ainda Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, pp. 11 e ss.

¹⁶³ Cfr. Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito... op. cit.*, p. 174.

lado, nas obrigações *ex voluntate* é permitido as partes disporem, em termos mais ou menos amplos, quanto ao conteúdo da obrigação, no que se refere às obrigações *ex lege*, por outro lado, o seu conteúdo encontra-se reservado à letra da lei, sendo, por isso, “irrelevante ao seu conteúdo e validade a vontade da administração ou do contribuinte.”¹⁶⁴

Assim, ao contrário das obrigações civilistas, a obrigação de imposto, com exceções muito pontuais – os chamados contratos fiscais –, não decorre da autonomia da vontade das partes nem da auto-regulamentação dos seus interesses. Muito pelo contrário, a obrigação fiscal surge diretamente do ordenamento jurídico tributário, de uma factualidade típica prevista na lei, dita *ex lege* por isso mesmo, sendo, portanto, alheia a qualquer manifestação da vontade dos sujeitos ou acordo *inter partes*.¹⁶⁵ O requisito da legalidade é, portanto, uma condição essencial da validade da obrigação tributária.

Carácter Público

Em segundo lugar, a obrigação de imposto destaca-se das demais porque é uma obrigação pública¹⁶⁶, ou seja, é disciplinada pelas normas de Direito Público.¹⁶⁷ Na verdade, o seu regime jurídico publicista é tão relevante e preponderante que quer o pensamento doutrinário quer a lei elevam a obrigação fiscal a um tipo obrigacional único e distinto do conceito privatístico de obrigação, o que bem se compreende uma vez que quer a obrigação principal quer as acessórias atuam como instrumentos auxiliares na prossecução dos objetivos do sistema fiscal que são, irrefutavelmente, públicos.

Ademais o carácter público da obrigação tributária manifesta-se na presunção de legalidade do ato tributário¹⁶⁸, no privilégio da execução prévia do ato tributário¹⁶⁹ e na indisponibilidade do crédito tributário.¹⁷⁰

¹⁶⁴ Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual de... op. cit.*, p. 364. No mesmo sentido v. Francesco TESAURO, *Istituzioni di Diritto Tributario: Parte Generale*, 9.ª edição, Milão, Utet Giuridica, 2008, p. 117.

¹⁶⁵ V. Alcides Jorge da COSTA, “Obrigação Tributária”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, pp. 194 e 195; Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 39 e José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, p. 260.

¹⁶⁶ Para Cardoso da Costa a particularidade das obrigações tributárias reside no seu regime normativo publicista. – Cfr. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, p. 260.

¹⁶⁷ Com efeito, qualquer que seja o critério que se utilize para distinguir os ramos de Direito Público e de Direito Privado, o Direito Tributário reger-se-á sempre por normas publicistas. - Sobre os diversos critérios distintivos do Direito Público e Privado v. Diogo Freitas do AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. 1, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 1996, p. 131.

¹⁶⁸ V. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 248.

¹⁶⁹ Cfr. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, p. 260.

¹⁷⁰ Cfr. Manuel PIRES, *Direito Fiscal... op. cit.*, pp. 220 e 221.

A presunção de legalidade dos atos da Administração sempre foi tida pelo pensamento clássico da doutrina administrativista, a par do privilégio da execução prévia, como uma das características principais do regime administrativo.¹⁷¹ Esta presunção, corolário da autoridade e da supremacia do poder da Administração, consiste em considerar, por via de regra, os atos da Administração Tributária conformes com o ordenamento jurídico, “apenas podendo ser afastados por revogação ou anulação por parte dos superiores hierárquicos ou dos Tribunais, consoante os casos.”¹⁷² Com efeito, o fim último da Administração Tributária é a prossecução do Interesse Público, devendo assim os seus órgãos estarem convenientemente constituídos e organizados para o alcance desse fim, e, por essa razão, é comumente aceite que os atos por esta praticados são legais e legítimos.¹⁷³ Esta presunção de legalidade está bem patente no facto de os títulos executivos serem formados com base em certidões que a própria Administração Tributária extrai.¹⁷⁴

O privilégio da execução prévia decorre da ideia de que o ato da Administração é um ato imperativo e autoritário, com força vinculativa própria e que pode ser executado sem controlo jurisdicional prévio, aproximando-se, assim, da lei e da sentença, na medida em que exprime o poder do Estado.¹⁷⁵ De facto, é por força deste privilégio, que as obrigações tributárias são imediatamente exigíveis, produzindo todos os seus efeitos na esfera jurídica do sujeito passivo, independente da vontade deste, sem necessidade de qualquer decisão judicial prévia que declare ou autorize a sua execução. A particularidade do privilégio da execução prévia está na eficácia, obrigatoriedade e executoriedade dos atos praticados pela Administração Tributária, não obstante o prazo de sindicância administrativa ou judicial ter ou não transcorrido.¹⁷⁶ E é precisamente por causa destes atributos do ato autoritário e unilateral da Administração que o

¹⁷¹ Cfr. Rui Chancerelle de MACHETE, “Algumas notas sobre a chamada presunção da legalidade dos actos administrativos”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2000, p. 717.

¹⁷² Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica...* op. cit., p. 13. Sobre a necessidade de revisão da característica de presunção de legalidade que a doutrina administrativista clássica atribui aos atos da Administração v. Rui Chancerelle de MACHETE, “Algumas notas sobre a chamada presunção...” op. cit., pp. 717 e ss.

¹⁷³ Cfr. Rogério Ehrhardt SOARES, *Direito Administrativo*, Coimbra, 1978, p. 194.

¹⁷⁴ V. arts. 88.º e art. 162.º, al. a), ambos do CPPT.

Acerca da presunção de legalidade de que gozam os títulos executivos refere o Tribunal Constitucional que o direito de crédito da Administração Tributária é “constitutivamente verificado - na acepção de estar corporizado em um título formal que expressa ou declara o valor da dívida tributária - através de um acto administrativo-tributário, dotado de imperatividade ou de autotutela jurídicas - o acto de liquidação -, fazendo-o valer sem uma prévia verificação judicial da sua legalidade.” – Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003 de 12 de Fevereiro de 2003, proc. n.º 151/02, 2.ª secção, Rel. Cons. Benjamim Rodrigues, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

¹⁷⁵ V. sobre esta matéria Rogério Ehrhardt SOARES, *Direito...* op. cit., pp. 191 e ss.; José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso...* op. cit., pp. 261 e 262 e ainda Alberto XAVIER, *Conceito e Natureza...* op. cit., p. 526.

¹⁷⁶ Cfr. Marcello CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1980, p. 33.

legislador impôs como regra o efeito devolutivo no procedimento de reclamação graciosa, no processo de impugnação judicial e no processo de execução fiscal. Assim, este privilégio obriga a que o contribuinte pague o tributo, mesmo quando ataca a legalidade deste – *primeiro paga-se, depois reclama-se*.¹⁷⁷

Finalmente, no que se refere à temática da indisponibilidade do crédito fiscal, esta será abordada de seguida, pelo que para aí remetemos a sua análise.

Carácter Indisponível e Irrenunciável

O princípio da indisponibilidade, como vimos, decorre do carácter público e legal da obrigação tributária. Com efeito, sendo a lei o fundamento, o critério e o limite da relação jurídica tributária não podem os sujeitos dessa relação dispor dos direitos que lhe são atribuídos, nem o sujeito ativo renunciar ao crédito tributário.¹⁷⁸ Assim, por força desta regra encontram-se as partes vinculadas à obrigação tributária nos seus exatos termos legais, não podendo o contribuinte eximir-se ao seu cumprimento, nem a Administração Tributária prescindir desse cumprimento, sob pena de se comprometer ou desconsiderar a matriz axiológica do Direito Tributário. Até porque o crédito tributário é arrecadado com base nos princípios da legalidade, da igualdade e da segurança jurídica e dado que visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado, parece-nos evidente que os sujeitos não possam dispor nem a Administração Tributária renunciar ao cumprimento das várias obrigações tributárias sem uma motivação atendível juridicamente.¹⁷⁹

Não obstante as diversas alusões ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário nos artigos 29.º, n.º 1 e 3, 36.º, n.º 2 e 3, e 37, n.º 2, todos da LGT, este tem expressão inequívoca no artigo 30.º, n.º 2, também da LGT, o qual prevê que “o crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo

¹⁷⁷ Ver arts. 69.º, al. f), 103.º, n.º 4, 169.º, n.º 2, todos do CPPT e ainda o art. 52.º, n.º 1 e 2, da LGT. O procedimento de reclamação graciosa, o processo de impugnação judicial e a execução fiscal podem ter efeito suspensivo se for prestada garantia nos termos legalmente fixados. Para este efeito, considera-se garantia idónea e adequada as constantes do art. 199.º do CPPT.

¹⁷⁸ Em alguns ordenamentos jurídicos, como o brasileiro, é possível dispor do crédito tributário. Com efeito, por força do art. 171.º do Código Tributário Nacional, “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.”

¹⁷⁹ Antes de avançarmos convém esclarecer que o princípio da indisponibilidade não se restringe ao crédito tributário como parece dar a entender a terminologia imprecisa e inexata do n.º 2, do art. 30.º, da LGT. Na verdade, este princípio estende-se a todos os outros vínculos creditícios da relação jurídica tributária, nomeadamente, aos juros. – Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 26 de Junho de 2013, proc. 4944/12.9TBSTS-A.P1, 3.ª secção, Rel. Maria Amália Santos, disponível em www.dgsi.pt

princípio da igualdade e da legalidade tributária”, o que significa que a concessão de moratórias, a permissão de pagamento em prestações, a redução, a renúncia ou a extinção do objeto da relação jurídica tributária não cabem nos poderes da Administração Tributária.¹⁸⁰ A somar a todos os preceitos legais supra referidos, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, que aprovou o orçamento de Estado para 2011, aditou o n.º 3 ao artigo 30.º da LGT, o que veio reforçar o teor do princípio da indisponibilidade da obrigação tributária ao proibir a sua derrogação através de legislação especial.¹⁸¹

Face ao exposto, a relação jurídica tributária e, por maioria de razão, a obrigação tributária não podem ser alteradas por acordo da vontade das partes.¹⁸² Daí decorre que a Administração Tributária está impedida de exercer os seus direitos com base na sua vontade ou de atuar em razão da oportunidade, estando sempre vinculada a um dever geral de agir.¹⁸³

Via de regra está também vedada a transmissão da obrigação tributária, ressalvados os casos de sucessão por morte.¹⁸⁴ Por um lado, quer isto dizer que vigora a regra de intransmissibilidade das dívidas tributárias *inter vivos* e, por outro lado, que constitui objeto de sucessão as obrigações tributárias a que o *de cuius* se encontrava obrigado à data do seu falecimento. Convém ainda referir que, nos termos do artigo 2068.º e ss. do C.C., o pagamento das dívidas tributárias é da responsabilidade da herança e não dos bens pessoais dos herdeiros, a não ser que onerem bens objeto de legado.¹⁸⁵ Ainda sobre esta matéria é de salientar que a lei prevê a possibilidade de sub-rogação de terceiro nos direitos da Administração Tributária, desde que aquele cumpra a obrigação após o termo do prazo do pagamento voluntário, requeira a

¹⁸⁰ O art. 85.º, n.º 3, do CPPT estabelece que a concessão de moratórias ou a suspensão da execução fiscal somente se verificam nos casos taxativamente tipificados na lei, sob pena de responsabilidade tributária subsidiária.

¹⁸¹ A introdução deste normativo veio reafirmar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário e esclarecer que, por força do art. 30.º, n.º 3, da LGT não é legalmente admissível homologar um plano de recuperação de insolvência que preveja uma redução, extinção de créditos tributários ou ainda concessão de moratórias contra a vontade do Estado, sob pena de essa homologação ser ineficaz. Sobre esta matéria *vide*, a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 10 de Maio de 2012, proc. 368/10.0TBPV-L-D.G1.S1, 2.ª secção, Rel. Álvaro Rodrigues; o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Junho de 2012, proc. 506/10.3TBPNF-E.P1.S1, 2.ª secção, Rel. Oliveira Vasconcelos; o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 28 de Junho de 2013, proc. 4944/12.9TBSTS-A.P1, 3.ª secção, Rel. Maria Amália Santos; Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Junho de 2013, proc.4021/12.2TBGMR.G1, 2.ª secção cível, Rel. Maria Rosa Tching; Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 29 de Outubro de 2013, proc. 8180/12.6TBBRG.G1, 2.ª secção cível, Rel. Edgar Gouveia Valente e o Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22 de Outubro de 2013, proc. 900/11.2TYLSB-G.L1-7, 7.ª secção cível, Rel. Rosa Ribeiro Coelho. Todos os supra identificados acórdãos estão disponíveis em www.dgsi.pt

¹⁸² Cfr. art. 36.º, n.º 2, da LGT.

¹⁸³ Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, p. 12.

¹⁸⁴ V. art. 29.º da LGT.

¹⁸⁵ Cfr. Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Leite de CAMPOS, *Direito... op. cit.*, p. 274.

declaração de sub-rogação e o devedor autorize ou o sub-rogado prove ter interesse legítimo no pagamento da dívida.¹⁸⁶

Também decorre deste princípio que os direitos da Administração são irrenunciáveis o que significa que o sujeito ativo não pode recusar a prestação tributária, reduzir o seu quantitativo ou conceder moratórias, salvo nos casos legalmente previstos. Exemplos de exceção a esta regra encontram-se na admissão do pagamento em prestações da dívida tributária pelo órgão da administração fiscal sempre que estejam satisfeitas as condições legais impostas, conforme o previsto no artigo 42.º da LGT e nos artigos 196.º e ss. do CPPT.

Por último, no que tange ao sujeito passivo nada o impede de dispor livremente de eventuais créditos que detenha em relação à Administração Tributária, podendo, inclusivamente, renunciar ao pagamento do mesmo, porquanto “o que é indisponível (...) é a obrigação fundamental de pagar os impostos legalmente estabelecidos e liquidados; não já os eventuais créditos dos contribuintes por pagamentos feitos em excesso.”¹⁸⁷

Carácter Semi-executório

O carácter semi-executório da obrigação tributária implica que se façam duas observações acerca do processo de execução fiscal¹⁸⁸, uma relativa ao seu âmbito de aplicação restrito e outra à sua forte componente administrativista.

Por um lado, a cobrança coerciva de créditos com base no processo de execução fiscal está limitada às dívidas taxativamente tipificadas no artigo 148.º do CPPT, pelo que a Administração Tributária dispõe de um meio processual próprio e particular para cobrar coativamente as dívidas tributárias.

Por outro lado, a particularidade desta ação também se manifesta na sua enorme componente não jurisdicional. Com efeito, é esta atipicidade processual, de correr em parte na Administração Tributária e, em parte, nos Tribunais tributários, que faz com que a obrigação tributária tenha carácter semi-executório.

Acontece que esta especialidade processual levou a que durante anos se questionasse a natureza da execução fiscal. Seria a execução fiscal um procedimento ou um processo?¹⁸⁹

¹⁸⁶ V. art. 41.º da LGT e arts. 91.º e 92.º do CPPT.

¹⁸⁷ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 10 de Maio de 2005, proc. 00585/05, 2.º juízo do contencioso tributário, Rel. Casimiro Gonçalves, disponível em www.dgsi.pt

¹⁸⁸ Este processo encontra-se regulado nos arts. 148.º e ss. do CPPT.

Não temos dúvidas de que a execução fiscal é uma verdadeira ação, conforme estipula o artigo 103.º da LGT, não obstante os atos que a integram terem natureza administrativa ou judicial, podendo ser praticados pela Administração Tributária ou por um Juiz.¹⁹⁰ Nem tão pouco se pode dizer que o princípio da reserva da função jurisdicional é comprometido em sede do processo de execução fiscal, já que este é integralmente assegurado pelo caráter “nuclearmente jurisdicional” desta ação e se traduz na exclusiva sindicância pelo Juiz tributário dos conflitos de interesses ou de pretensões que sejam suscitadas no decurso do processo.¹⁹¹ Daí que o Tribunal seja chamado a intervir sempre que se verifica qualquer uma das realidades previstas no artigo 151.º, n.º 1 do CPPT.

Em suma, a semi-executoriedade da obrigação tributária decorre do papel ativo e preponderante da Administração Tributária no processo de execução fiscal em ordem a conseguir, de forma célere, a verificação dos efeitos práticos do ato que praticou.

Carácter Auto-titulado

A cobrança coerciva das dívidas tributárias faz-se, como já vimos, através do processo de execução fiscal, cuja instauração depende de um título executivo prévio que comprove a existência do crédito da Administração Tributária. Como é sabido, o título executivo tem uma relevância fulcral, visto ser condição prévia e necessária da ação executiva.¹⁹² Acontece que no caso de cobrança coerciva de obrigações tributárias o processo de execução fiscal é instaurado com base em certidão extraída do título de cobrança relativa a tributos, nos termos da al. a) do artigo 162.º do CPPT. Estas certidões, comumente designadas de certidões de dívida, são extraídas diretamente pelos próprios serviços da Administração Tributária, o que significa que o Fisco emite os seus próprios títulos executivos, definindo, portanto, o fim e os limites da

¹⁹⁰ No início da década de 90 do século passado, o Supremo Tribunal Administrativo definia a execução fiscal como “um processo misto, por ter uma fase administrativa e uma fase judicial.” – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Fevereiro de 1992, Acórdãos Doutrinários, n.º 368/369, 1992, pp. 887 e ss. *apud* Rui Duarte MORAIS, *Execução Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005, p. 41

¹⁹¹ Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e... op. cit.*, pp. 309 e ss. Em sentido diverso pronuncia-se Rui Duarte Morais, para quem o processo de execução fiscal “apenas em último termo, é judicial.” - Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Execução... op. cit.*, p. 43.

¹⁹² Acerca da constitucionalidade das normas que atribuem competência à Administração Tributária para instaurar e praticar atos no processo de execução fiscal v. o aresto do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, de 12 de Fevereiro, proc. 151/02, 2.ª secção, Rel. Cons. Benjamim Rodrigues, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

¹⁹³ Acerca da importância do título executivo v. Rui Duarte MORAIS, *Execução... op. cit.*, p. 36. Só podem servir de base à execução fiscal os títulos executivos constantes do art. 162.º do CPPT.

execução.¹⁹³ De resto, é este privilégio de emitir os seus títulos comprovativos da certeza, liquidez e exigibilidade da dívida que faz com que a obrigação tributária seja auto-titulada.

Carácter Especialmente Garantido

Atendendo ainda à sua natureza publicista, a obrigação tributária, em especial a obrigação principal, é garantida por um acervo de meios normativos especiais e particulares que asseguram a cobrança da dívida tributária.¹⁹⁴

No que diz respeito às garantias gerais do crédito tributário, podemos referir o património geral do devedor e a fiança¹⁹⁵, além da prerrogativa prevista no artigo 80.º do CPPT, que estabelece que o juiz de qualquer ação executiva comum deve ordenar a citação da Administração Tributária para que esta possa vir reclamar os seus créditos, sob pena de nulidade dos atos processuais posteriores à data em que a citação deveria ter sido efetuada.

Todavia, o que faz com que a obrigação tributária seja especialmente garantida são, passe a redundância, as suas garantias especiais, quer de natureza pessoal – como a responsabilidade tributária – quer de natureza real – designadamente os privilégios creditórios, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção e a prestação de caução ou garantia equivalente.

Analisemos em particular, de modo sucinto, cada uma delas.

a) Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária verifica-se sempre que, por imposição legal, é exigido a uma pessoa o pagamento das dívidas tributárias de outrem por insuficiência do património deste.¹⁹⁶ Segundo o disposto nos artigos 22.º, n.º 3, e 23.º da LGT e nos artigos 159.º e 160.º do CPPT, por via de regra, a responsabilidade tributária tem natureza subsidiária, o quer dizer que esta só será admissível depois de verificada a inexistência ou insuficiência patrimonial

¹⁹³ Cfr. art. 88.º, n.º 1, do CPPT.

¹⁹⁴ Como referimos anteriormente, o meio processual específico para executar os créditos tributários é o processo de execução fiscal, nos termos do art. 148.º e ss. do CPPT, o que, por si só, é já uma garantia adjetiva particular da obrigação tributária.

¹⁹⁵ A fiança, garantia pessoal por excelência das obrigações em geral, nos termos do art. 627.º do C.C., traduz-se num vínculo jurídico em que um terceiro, o fiador, se obriga perante o credor, assegurando, com todo o seu património, a satisfação do direito de crédito sobre o devedor. De resto, a fiança decorre da iniciativa do contribuinte e, embora não esteja expressamente prevista no elenco do art. 199.º do CPPT, a jurisprudência entende que esta não deixa de ser uma garantia idónea para efeitos de procedimento e processo tributários. – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Dezembro de 2012, proc. n.º 01414/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Fernanda Maças; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Setembro de 2012, proc. 0909/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Valente Torrão e Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Setembro de 2012, proc. n.º 0866/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Dulce Neto, todos disponíveis em www.dgsi.pt

¹⁹⁶ Cfr. Joaquim Manuel Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, p. 34.

do devedor originário para pagar a dívida exequenda e acrescidos¹⁹⁷, pelo que, em regra, o responsável tributário beneficia do *privilégio de excussão prévia*, previsto no artigo 23.º, n.º 2, da LGT.¹⁹⁸

*b) Os privilégios creditórios.*¹⁹⁹

Por força destes privilégios, em sede de reclamação de créditos, os créditos tributários são pagos preferencialmente em relação aos demais credores que não vejam o seu crédito assegurado por garantia idêntica ou predominante. No que se refere à espécie, os privilégios creditórios podem ser, quanto ao objeto, mobiliários ou imobiliários e, quanto à sua abrangência, gerais ou especiais.²⁰⁰

Os créditos da Administração Tributária em sede de IRS gozam de privilégios creditórios mobiliário e imobiliário geral sobre os bens móveis e imóveis existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou ato equivalente, como, por exemplo, a apreensão de bens do insolvente, para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos.²⁰¹

c) O Penhor.

Este confere ao credor o direito à satisfação do seu crédito, bem como dos juros, se os houver, com preferência sobre os demais credores, pelo valor de certa coisa móvel, ou pelo valor de créditos ou outros direitos não suscetíveis de hipoteca, pertencentes ao devedor ou a terceiro.²⁰² A Administração Tributária deve constituir penhor quando está em risco a cobrança efetiva do crédito fiscal, conforme o disposto nos artigos 50.º, al. b), da LGT e 195.º do CPPT.

Finalmente, o penhor é garantia idónea para suspender o processo de execução fiscal, nos termos do artigo 169.º do CPPT, para prover o pedido de pagamento a prestações da

¹⁹⁷ No mesmo sentido concluíram os Juizes do Supremo Tribunal de Justiça no acórdão de 29 de Setembro de 2006. Citando o texto do referido acórdão, “é possível a reversão da execução quando se possa concluir com segurança que os bens penhorados e penhoráveis ao devedor originário são insuficientes para pagamento integral da dívida.” – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Setembro de 2006, proc. n.º 0488/06, 2.ª secção, Rel. Cons. Jorge de Sousa, disponível em www.dgsi.pt. Também à mesma conclusão chegaram os Conselheiros do Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 13 de Abril de 2005, proc. n.º 0100/05, 2.ª secção, Rel. Cons. Lúcio Barbosa, disponível em www.dgsi.pt

¹⁹⁸ Para maiores desenvolvimentos sobre os casos em que a lei determina a aplicação do regime da responsabilidade tributária v. Joaquim Manuel Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e... op. cit.*, pp. 319 e ss.

¹⁹⁹ Dispõe o art. 733.º do C.C. que “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.”

²⁰⁰ Cfr. art. 735.º do C.C.

²⁰¹ Cfr. art. 111.º do CIRS.

²⁰² Cfr. art. 666.º, n.º 1, do C.C.

quantia exequenda, nos termos do artigo 199.º, n.º 2, do CPPT, e ainda para garantir a suspensão do processo de impugnação judicial, conforme o disposto no artigo 103.º, n.º 4, conjugado com o artigo 199.º, n.º 2, ambos do CPPT.

d) A Hipoteca.

Esta garantia real confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo.²⁰³ Tal como o penhor, a hipoteca é um direito acessório do direito de crédito que garante, não podendo, por isso, constituir-se ou subsistir autónoma e independentemente da obrigação principal. Está na disponibilidade da Administração Tributária constituí-la quando o interesse da eficácia da cobrança do crédito o torne recomendável e é garantia idónea, designadamente para requerer o pagamento a prestações da quantia exequenda ou para suspender os efeitos do processo de impugnação judicial e do processo de execução fiscal.²⁰⁴

A hipoteca está sujeita a registo, sob pena da sua ineficácia, mesmo em relação às partes.²⁰⁵ O registo da hipoteca, além de ser uma garantia para o credor é, concomitantemente, uma forma de evitar que os interessados em determinado bem imóvel sejam surpreendidos por quaisquer ónus ou encargos.²⁰⁶

e) O direito de retenção e apreensão.

Segundo o artigo 51.º, n.º 1, da LGT a Administração Tributária pode, em caso de fundado receio de frustração da cobrança do crédito tributário ou de destruição ou extravio de documentos ou outros elementos necessários ao apuramento da situação tributária efetiva dos sujeitos passivos ou terceiros, tomar medidas cautelares. Estas consistem na faculdade da Administração Tributária: reter quaisquer mercadorias sujeitas à ação fiscal de que o sujeito

²⁰³ Cfr. art. 686.º do C.C.

²⁰⁴ Cfr. art. 195.º, 199.º, n.º 2, art. 103.º, n.º 4, e 169.º, todos do CPPT.

²⁰⁵ Cfr. art. 2.º, n.º 1, al. h), do Código do Registo Predial, art. 687.º do C.C. e art. 195.º, n.º 2, do CPPT.

²⁰⁶ V. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, de 17 de Setembro de 2002, proc. n.º 403/2002, Plenário, Cons. Rel. Maria dos Prazeres Pizarro Beleza, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

passivo seja proprietário;²⁰⁷ apreender bens, direitos ou documentos²⁰⁸ e reter, até à satisfação dos créditos tributários, prestações tributárias a que o sujeito passivo tenha direito.²⁰⁹

f) A prestação de caução ou equivalente.

Os créditos tributários podem ainda ser garantidos pela prestação de garantia idónea, a qual, nos termos do artigo 199.º, n.º 1, do CPPT, consistirá em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente.²¹⁰ Estas não são impostas pela lei e dependem da iniciativa do sujeito passivo.

A caução pode ser prestada por meio de depósito de dinheiro, títulos de crédito, pedras ou metais preciosos ou por penhor, hipoteca ou fiança bancária.²¹¹ A garantia bancária consiste numa declaração escrita expressa por uma entidade bancária em que esta se compromete a saldar a dívida caso o devedor não o faça e o seguro caução²¹² traduz-se na garantia prestada por uma entidade que assume o risco de um eventual incumprimento do devedor tributário.

Destarte, é evidente que a obrigação tributária está protegida por um arsenal garantístico substantivo e adjetivo privilegiado que lhe confere, via de regra, maior exequibilidade e supremacia face às obrigações comuns em geral. De facto, a obrigação tributária deve ter uma proteção privilegiada que salvguarde e garanta de forma rápida e eficaz a cobrança da dívida, para que o rédito tributário voluntária ou coativamente arrecadado consiga cumprir os objetivos impostos pela Constituição Fiscal.

²⁰⁷ Cfr. art. 50.º, n.º 2, al. c), da LGT.

²⁰⁸ Cfr. art. 51.º, n.º 3, da LGT.

²⁰⁹ Cfr. art. 51.º, n.º 3, da LGT.

²¹⁰ A prestação de garantia idónea, nos termos dos arts. 103.º, n.º 4, e 169.º, n.º 1, todos do CPPT, tem como função, entre outras, de suspender o processo de impugnação judicial e a execução fiscal.

²¹¹ Cfr. art. 623.º, n.º 1, do C.C.

²¹² O seguro caução está regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 183/99, na redação que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 31/2007, de 14 de Fevereiro.

CAPÍTULO 5

O Facto Tributário

O estudo da constituição de uma obrigação tributária é indissociável da análise do requisito que legitima a posição de sujeito ativo da Administração Tributária e que impõe ao sujeito passivo o cumprimento da obrigação tributária²¹³ – o facto tributário –, cuja verificação constitui o ponto de partida da relação jurídica tributária e dá origem à obrigação tributária que a integra.²¹⁴

Atualmente, a Ciência do Direito não tem dúvidas²¹⁵ de que a obrigação tributária surge ou resulta diretamente do facto considerado pela lei como apto a desencadear a relação jurídica tributária, que a lei denomina de facto tributário. Daí que se compreenda esta obrigação como *ex lege*.²¹⁶ Mas nem sempre foi assim. Com efeito, ainda nos finais do século transato, a questão da constituição da obrigação fiscal suscitou uma enorme discussão entre os cultores desta matéria, tendo feito correr muita tinta. O problema que se colocava era o de saber se as pretensões decorrentes da relação jurídica de imposto nasceriam da verificação do facto tributário ou, pelo contrário, do ato de liquidação do tributo.²¹⁷ Hoje em dia esta questão está ultrapassada porquanto é comumente aceite que a obrigação tributária dimana da verificação do facto tributário.

É de interesse mostrar que no direito comparado encontramos mesmo referências expressas ao facto tributário como causa ou requisito existencial da obrigação tributária. A título exemplificativo, pode-se mencionar o direito brasileiro que dispõe expressamente que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador (...)” ou ainda o direito espanhol que

²¹³ Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 140.

²¹⁴ Ver, entre outros autores, Albert HENSEL, *Steuerrecht*, reimpressão da 3.ª edição, Berlim, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, tradução espanhola de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle, *Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2005, pp. 153 e ss.; José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, pp. 264 e ss.; Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 247; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, pp. 250 e 255 e ss.; Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 364 e, por último, Francesco TESAURO, *Istituzioni di Diritto... op. cit.*, p. 101.

²¹⁵ A propósito desta matéria Albert Hensel afirma que é a ocorrência de determinado facto do mundo real subsumível ao pressuposto previsto na lei que cria a relação jurídica entre o credor e o devedor tributários e que desencadeia a obrigação tributária. – Cfr. Albert HENSEL, *Steuerrecht... op. cit.*, p. 162.

²¹⁶ V. Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7.ª edição, São Paulo, Editora Noeses, 2013, p. 2 e Alberto XAVIER, *Conceito e Natureza... op. cit.*, p. 83.

²¹⁷ Para maiores desenvolvimentos acerca desta temática vide Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito... op. cit.*, pp. 179 e ss. e ainda Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 197.

define o facto tributário como “el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”²¹⁸

Embora, não restem dúvidas de que a obrigação tributária nasce com a verificação do facto que a lei prevê e atribui o efeito de a constituir, convém analisar o facto tributário no âmbito da constituição da obrigação de IRS por duas grandes razões. A primeira razão diz respeito à complexidade do facto tributário que está na base da obrigação de IRS. O segundo motivo prende-se com a definição e caracterização do elemento temporal do facto tributário da obrigação de IRS.

Conceito

Na esteira de Sainz de Bujanda e Albert Hensel podemos definir o facto tributário como o conjunto de circunstâncias hipotéticas ou abstratas previstas nas normas de incidência do Direito Tributário e de cuja verificação desencadeia a produção de efeitos jurídicos, nomeadamente o nascimento de uma obrigação tributária principal e concreta.²¹⁹

As denominações que este adquire variam consoante a terminologia adotada pelos diversos ordenamentos jurídicos. No direito alemão e italiano este conceito assume a designação de pressuposto de facto – “*Tatbestand*” e “*fattispecie*”²²⁰ –, no espanhol a expressão empregue é de facto imponible – “*hecho imponible*” –, no francês e brasileiro a designação comum é de facto gerador – “*fait générateur*” e “*fato gerador*” –, por último, no direito anglo-americano é conhecido como situação ou base de imposição – *tax event*. No nosso ordenamento jurídico este facto jurídico é comumente denominado de facto tributário. Todas estas expressões são formas diferentes de exprimir a mesma noção jurídica de facto hipotético previsto na lei como apto a desencadear uma obrigação de imposto.

A especificação e a caracterização normativa do conceito de facto tributário estão a cargo das normas de incidência do tributo, cujo conteúdo é descrito hipotética e abstratamente, na medida em que este integra o conjunto de elementos necessários à constituição da relação jurídica tributária, cujo núcleo essencial é a obrigação tributária.²²¹ Contudo, a caracterização legal do facto nem sempre se faz de uma forma exaustiva. Muitas vezes o legislador limita-se a

²¹⁸ Cfr. art. 113.º, § 1º, do Código Nacional Tributário e art. 20.º, n.º 1, da Ley General Tributaria, respetivamente.

²¹⁹ V. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 196 e Albert HENSEL, *Steuerrecht... op. cit.*, p. 154.

²²⁰ Atualmente, segundo Francesco Tesaurò, o vocábulo mais utilizado pela doutrina italiana para denominar facto tributário é o termo “presupposto”. – Cfr. Francesco TESAURÒ, *Istituzioni di Diritto... op. cit.*, p. 101.

²²¹ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 248.

fazer uma enumeração meramente exemplificativa do número de factos ou circunstâncias suscetíveis de constituir uma relação jurídica tributária em nome da praticabilidade ou eficiência²²² e da prossecução da justiça tributária.²²³ Nestes casos, cabe ao intérprete e ao aplicador da norma um exercício de hermenêutica normativa. A estes caberá reunir as características comuns subjacentes à enunciação legal para que se consiga alcançar o elemento finalístico ou teleológico da norma, para que se encontre o conceito geral de facto tributário que o legislador pretendeu desenhar quando concebeu o preceito legal. Pelo desenho legal do facto tributário consegue-se, portanto, determinar as situações ou factos sobre os quais impende o tributo, as que estão isentas e as que não estão sujeitas a tributação.

É pacificamente aceite no seio doutrinal que o acontecimento que dá origem à relação jurídica tributária caracteriza-se por ser um facto que envolve dois subfactos: a capacidade contributiva e uma previsão legal que sujeite essa capacidade contributiva a um tributo. Desta forma podemos identificar dois elementos distintos: um facto real e determinado, isto é, “uma ocorrência fenoménica espaço-temporal localizada a que tradicionalmente se reserva a designação de facto tributário”²²⁴ e uma norma a que esta realidade se subsuma e que produza determinados efeitos jurídicos – a constituição de uma obrigação tributária concreta.²²⁵

Daqui infere-se duas consequências. Em primeiro lugar, a ocorrência de um determinado facto ou situação real e concreta, por si só, não dá lugar a qualquer obrigação tributária e, em segundo lugar, a mera previsão normativa de sujeição tributária de determinado facto ou situação real e concreta não produz qualquer efeito jurídico.²²⁶ Para que o facto tributário se realize terá que existir uma situação real que se reconduza, de modo completo e preciso, à previsão abstrata e hipotética de uma norma tributária e cuja verificação desencadeia uma obrigação tributária concreta.²²⁷

²²² Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp.373 e ss.

²²³ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Os Limites do Planeamento Fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, pp. 32 a 34.

²²⁴ Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA – *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica ... op. cit.*, p. 52.

²²⁵ No mesmo sentido a doutrina espanhola descreve o facto tributário como o resultado do encontro de um facto tributário real ou concreto – hecho imponible real o concreto – e um facto tributário normativo – hecho imponible normativo. – Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 138. Também Geraldo Ataliba distingue dois momentos na realização do facto tributário, embora lhe dê denominações diferentes. Num primeiro momento, a lei descreve um facto e prevê-o capaz de gerar ou fazer nascer uma obrigação tributária – o que o autor denomina de “hipótese de incidência”. Num momento posterior realiza-se o facto. Se este revestir as características hipoteticamente descritas na hipótese de incidência dá lugar ao nascimento de uma obrigação tributária – este segundo momento é designado pelo autor de “fato imponível.” – Cfr. Geraldo ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, 5.ª edição, São Paulo, Malheiros, 1999, p. 51.

²²⁶ Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, p. 54.

²²⁷ Cfr. Geraldo ATALIBA, *Hipótese de Incidência... op. cit.*, p. 63.

A propósito do conceito do facto tributário Alberto Xavier defende que este é a fonte da obrigação tributária, esta nasce, direta e exclusivamente, da realização do facto tributário, embora, o seu fundamento jurídico ou a base da sua disciplina normativa seja sempre a lei, em observância do princípio da legalidade tributária.²²⁸

Em contrapartida, posição divergente, para a qual nos inclinamos, assume Fernando Sainz de Bujanda. De acordo com este autor a lei é sempre a fonte da obrigação tributária, frisando que a relação jurídica tributária resulta da letra da lei e é também a lei que fixa todos os elementos que compõem o facto tributário que despoleta a obrigação tributária.²²⁹ No mesmo sentido se pronuncia Amílcar de Araújo Falcão. Para este, o facto tributário nada mais é do que o pressuposto material da relação jurídica tributária, ao passo que a lei é aquela que contém todos os “fatores germinais” para que a obrigação tributária nasça. O facto tributário não passa de um requisito, um pressuposto que a lei estabelece para que a relação jurídica tributária “ecloda”.²³⁰

Efetivamente é a lei a “mãe”, o fundamento jurídico da obrigação tributária. A lei tem, inegavelmente, uma função constitutiva, é o requisito essencial ou existencial da obrigação, pois só esta cria o vínculo obrigacional entre os sujeitos da relação jurídica tributária, nessa medida terá sempre que pré-existir à verificação do facto tributário. Esta necessidade de tipificação das realidades ou factos que devem preencher as normas de incidência tributária é uma concretização do princípio da legalidade vertido na fórmula “nullum tributum sine lege”. Desta forma, a verificação do facto, apesar de ser necessária para que a obrigação tributária exista, não é, por si só, bastante ou suficiente, pois necessita sempre de uma descrição legal anterior que o contemple para que se constitua uma relação jurídica tributária.

Natureza

Como já se disse, o facto tributário é o pressuposto jurídico de sujeição de determinada realidade individual a tributação, logo, como produto e criação da norma que é, tem necessariamente natureza jurídica²³¹, independentemente de se referir a uma situação ou realidade económica, como, por exemplo, a percepção de um rendimento, ou a uma realidade jurídica, como um ato ou negócio jurídico.²³² Com efeito, qualquer situação ou facto concreto

²²⁸ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 248 e 249.

²²⁹ Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, pp. 199 e 200.

²³⁰ Cfr. Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação... op. cit.*, p. 5.

²³¹ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 254 e ss.

²³² Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, pp. 209 e ss.

antes de estar previsto na hipótese de incidência tributária é *ajuridico* para esse efeito, ou seja, sem relevância jurídica tributária.²³³ Todavia, a partir do momento em que esse pressuposto de facto ou situação real e concreta é inscrita e descrita no tipo tributário e elevada, pela lei, à condição de facto tributário, passa a adquirir natureza jurídica, enquanto um puro facto jurídico.²³⁴

Estrutura do Facto Tributário

O facto tributário é composto por dois elementos que se complementam e que são imprescindíveis para a sua formação, a saber: o elemento objetivo e o elemento subjetivo. O elemento objetivo reconduz-se ao facto tributário em si mesmo, desligado de um sujeito passivo de imposto. No caso do IRS, o elemento objetivo do facto tributário corresponde à percepção de rendimento. Por seu turno, o elemento subjetivo é aquele que estabelece uma relação entre o elemento objetivo do facto e uma determinada categoria de sujeitos, imputando-lhes a obrigação tributária.²³⁵ No IRS, o elemento subjetivo está intrinsecamente relacionado com as normas de incidência pessoal do imposto que anteriormente analisámos.

De resto, antes de perscrutarmos os elementos do facto tributário convém reter duas ideias. A primeira é que o facto tributário é único e incindível. O que quer dizer que todo o facto tributário é um todo unitário, individual, uma entidade una, indivisível e que dá lugar a uma obrigação tributária única e concreta. A segunda ideia, é que o facto tributário encerra, obrigatoriamente, todos os elementos necessários para desencadear uma obrigação tributária. Tanto assim é que no caso de a lei omitir um desses elementos o facto tributário não está apto a produzir os efeitos jurídicos pretendidos.²³⁶ Assim, todos os elementos e respetivos aspetos ou subelementos que compõem o facto tributário são determinantes para a constituição da obrigação tributária.

²³³ Cfr. Juan Martín QUERALT, Carmelo Lozano SERRANO, José M. Tejerizo LÓPEZ e Gabriel Casado OLLERO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20.ª edição, Madrid, Editorial Tecnos, 2009, p. 219.

²³⁴ Cfr. Roque António CARRAZZA, *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*, São Paulo, Editora Noeses, 2010, p. 183 e 184. No mesmo sentido se pronuncia Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 254 e ss.

²³⁵ V. Gianni de LUCA, *Diritto Tributario*, 23.ª edição, Nápoles, Edizioni Giuridiche Simone, 2009, p. 111. De acordo com este autor na base do facto tributário temos um elemento material que se traduz no pressuposto efetivo da obrigação tributária, isto é, traduz-se no próprio facto tributário, e um elemento pessoal que é dado pela conexão do elemento material a um sujeito passivo.

²³⁶ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 107.

O Elemento Objetivo

Este, como já se disse, consiste na realidade, situação ou facto concreto previsto na norma de incidência tributária, cuja ocorrência no mundo fenoménico determina o nascimento de uma obrigação tributária.

Antes de partirmos para a análise detalhada deste elemento convém fazer um reparo: o elemento objetivo do facto tributário não se confunde com o conceito de objeto do imposto²³⁷, nem com a noção de objeto da obrigação tributária.²³⁸

O objeto do imposto corresponde à manifestação, em concreto, da realidade económica que é alvo de tributação.²³⁹ Trata-se de um facto representativo de riqueza e sobre o qual o legislador fará impender o facto tributário. Assim, por exemplo, o objeto do IRS é o rendimento sobre o qual incide o imposto, isto é, a manifestação de capacidade contributiva sobre a qual a lei faz recair a tributação.²⁴⁰

Em contrapartida, o objeto de obrigação tributária reporta-se a um momento ulterior e corresponde às prestações, principal e acessórias, que o sujeito passivo terá que realizar em decorrência da verificação do facto tributário para satisfazer o interesse do credor.²⁴¹

Em termos estruturais, o elemento objetivo do facto tributário pode ser considerado sob vários aspetos ou prismas que a doutrina tradicional cifra em quatro: *material, espacial, temporal e quantitativo*.

a) Aspeto Material

Este aspeto traduz-se na própria situação de facto, ato ou negócio jurídico, estado ou situação que se visa tributar.²⁴² Aquilo a que Alberto Xavier denomina de facto tributário na sua

²³⁷ Para Vítor Duarte Faveiro os factos tributários constituem o objeto imediato e real dos impostos. – Cfr. Vítor António Duarte FAVEIRO, *Noções Fundamentais...* op. cit., p. 345.

²³⁸ V. Albert HENSEL, *Steuerrecht...* op. cit., pp 157 e ss. Em sentido contrário, Ernst Blumenstein advoga que a noção de facto tributário é equiparável ao objeto de imposto. Segundo este autor “o ponto de partida da exigência tributária (*Steuererhebung*) está constituído por um determinado fato em virtude de cuja existência um tributo é devido. Ele não representa apenas a causa exterior da imposição, mas igualmente seu fundamento objetivo e é por isso designado como objeto do imposto (*Steuerobjekt*).” – Cfr. Ernst BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts*, 2.ª edição, Zurique, Polygraphischer Verlag A. G., 1951, p. 96, *apud* Amílcar de Araújo Falcão, *Fato Gerador da Obrigação...* op. cit., p. 3.

²³⁹ Cfr. Juan Martín QUERALT, Carmelo Lozano SERRANO, José M. Tejerizo LÓPEZ e Gabriel Casado OLLERO, *Curso de Derecho...* op. cit., pp. 219 e 220.

²⁴⁰ Cfr. António BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal Português*, Vol. I, Lisboa, Edições Ática, 1965, p. 207.

²⁴¹ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual...* op. cit., pp. 250 e ss.

²⁴² Cfr. Juan Martín QUERALT, Carmelo Lozano SERRANO, José M. Tejerizo LÓPEZ e Gabriel Casado OLLERO, *Curso de Derecho...* op. cit., p. 221.

“materialidade objectiva”.²⁴³ De acordo com a formulação do aspeto material os factos tributários podem ser, por um lado, simples ou complexos.²⁴⁴ Estamos perante um facto tributário simples quando este é formado por um único aspeto material, como é o caso, por exemplo, dos elementos materiais que consistem num ato jurídico isolado.²⁴⁵ Em contrapartida são factos complexos, aqueles que reúnem uma multiplicidade de aspetos materiais que formam uma “unidade teleológica objetiva.”²⁴⁶ Claro está que o facto tributário complexo somente constitui uma relação jurídica tributária quando forem globalmente considerados todos os aspetos materiais que concorrem para a sua formação. Incluem-se nesta espécie os aspetos materiais do facto tributário que se formam e se concretizam ao longo do tempo, como é o caso dos impostos sobre o rendimento.²⁴⁷

Ainda no que se refere ao aspeto material os factos tributários podem ser genéricos ou específicos. São genéricos os factos tributários cuja delimitação normativa é feita de forma genérica, vaga e ampla, de tal modo que necessitam de ser densificados e especificados pelas normas tributárias.²⁴⁸ Designam-se específicos aqueles factos que estão expressa e especificamente contidos na norma tributária, não necessitando de individualização ou concretização.²⁴⁹ Exemplo dos primeiros pode ver-se na percepção de rendimento decorrente do exercício de uma atividade comercial ou industrial, inserido na categoria B do IRS, suscetível de ser especificado e ilustrado nas atividades de compra e venda, pesca, transportes, construção civil, etc. Como exemplo dos segundos pode-se mencionar os juros decorrentes do contrato de abertura de crédito.

É claro que a delimitação do facto tributário de uma forma genérica, dada a sua amplitude, abarca um maior número de realidades ou situações individuais e concretas no seu escopo. Contudo, são os factos tributários específicos que observam plenamente o princípio da

²⁴³ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 250.

²⁴⁴ A este propósito Roque António Carrazza refuta a existência de factos complexos, ao sustentar que o facto tributário tem um carácter unitário e incindível, verificando-se no momento em que se concretiza a situação descrita na norma tributária. Desta forma, o facto tributário será sempre simples, independentemente da pluralidade de aspetos materiais que o compõem, dado que isoladamente considerados não têm o poder de dar lugar a uma obrigação tributária. – Cfr. Roque António CARRAZZA, *Reflexões sobre... op. cit.*, pp. 85 e ss.

²⁴⁵ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 250 e 251.

²⁴⁶ Cfr. Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação... op. cit.*, p. 92.

²⁴⁷ Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 203.

²⁴⁸ V. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, pp. 202 e 203.

²⁴⁹ Cfr. Juan Martín QUERALT, Carmelo Lozano SERRANO, José M. Tejerizo LÓPEZ e Gabriel Casado OLLERO, *Curso de Derecho... op. cit.*, p. 221.

tipicidade e melhor protegem as expectativas e confiança dos contribuintes porque lhes permite calcular com rigor e clareza as consequências dos seus atos em termos fiscais.

b) Aspeto Espacial

Este aspeto era e, por vezes, ainda é entendido como o componente que estabelece a conexão de certo facto tributário com um determinado território.²⁵⁰ Nesse sentido manifesta-se Sainz de Bujanda que entende que o aspeto espacial está diretamente relacionado com a extensão territorial do poder tributário. Segundo este autor, os factos tributários verificam-se num determinado território, pelo que haverá que determinar quem são os sujeitos da relação jurídica tributária e as normas que a regem em função do território em que o facto tributário ocorreu. Esta questão não passaria, portanto, de uma aplicação concreta do problema da aplicação da lei tributária no espaço.²⁵¹

No entanto, como observa João Sérgio Ribeiro, a noção de território deve ser substituída pelo conceito de ordenamento jurídico, para efeitos de rigor e precisão jurídicos. Com efeito, os factos tributários ocorrem na circunscrição de um determinado ordenamento jurídico, pelo que o aspeto espacial do facto tributário traduz-se na conexão de um determinado facto tributário com um ordenamento jurídico.²⁵²

Porém, nem todos estão de acordo quanto à existência de um aspeto espacial na formação do elemento objetivo do facto tributário. Alberto Xavier nega a existência deste aspeto argumentando que a conexão de um facto tributário com uma certa ordem jurídica não se estabelece através das normas tributárias materiais, mas sim por normas autónomas e distintas – normas de conflitos unilaterais.²⁵³

Em nosso entender o aspeto espacial do facto tributário é estabelecido pelas normas tributárias materiais, pois só com o preenchimento de todos os elementos e respetivos aspetos em que se decompõe é que determinado facto tributário produz efeitos jurídicos. Com efeito, o aspeto espacial terá que estar sempre presente, “pois o elemento de conexão com um determinado ordenamento é essencial para individualizar e distinguir o próprio facto tributário

²⁵⁰ Cfr. Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade... op. cit.*, p. 29.

²⁵¹ Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 204.

²⁵² Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 113.

²⁵³ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 253.

relativamente a outros que tenham com ele, por exemplo, todos os demais elementos coincidentes.”²⁵⁴

No IRS a conexão do facto tributário com o ordenamento jurídico nacional é alcançada, por um lado, pela aplicação do *critério da residência*, ficando sujeitos a IRS, independentemente da sua origem ou fonte, os rendimentos percebidos pelos residentes em território português e, por outro lado, pelo *critério da origem ou fonte dos rendimentos* aplicável aos rendimentos percebidos em território nacional por não residentes.

c) Aspeto Temporal

Este respeita à limitação no tempo do facto tributário. Com efeito todo o facto tributário necessita de um determinado período de tempo, ainda que ínfimo, para se realizar. Geralmente o aspeto temporal é aferido por critérios naturalísticos, como, por exemplo, a venda de um produto. Todavia, noutros casos, dada a sua maior complexidade, o aspeto temporal adquire autonomia normativa, carecendo de fixação através de preceitos legais especiais que, por especificarem um elemento do facto tributário, integram as normas de incidência do imposto.²⁵⁵

Nessa medida, o aspeto temporal do facto tributário revela-se, portanto, indispensável para efeitos de classificação dos factos quanto à sua dimensão ou ao seu carácter temporal. De acordo com o aspeto temporal os factos tributários podem ser classificados em *instantâneos* ou *duradouros*, sendo instantâneos aqueles que ocorrem num átimo, num curto e breve espaço de tempo, pelo que a sua dimensão temporal se esgota automaticamente ao se produzir o aspeto material do facto tributário. Os segundos são aqueles cujo ciclo de formação se prolonga, se reitera no tempo, de forma continuada e ininterrupta, como é o caso dos impostos sobre o rendimento.²⁵⁶

No que concerne aos factos que têm um ciclo de formação que perdura no tempo de forma sucessiva e ininterrupta, como é o caso dos impostos sobre o rendimento, o legislador, por razões de praticabilidade e eficiência, fraciona juridicamente o seu aspeto temporal, restringindo-o ao período de tributação ou ano fiscal.²⁵⁷ Este fracionamento jurídico no tempo

²⁵⁴ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 114.

²⁵⁵ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 251.

²⁵⁶ *Ibidem*.

²⁵⁷ No que se refere ao IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil, conforme estabelece o art. 143.º do CIRS. Como observa Luciano Amaro o período tributário não pode ser um período muito curto que permita que o contribuinte que perceba, pontualmente, um rendimento muito elevado seja fiscalmente equiparados ao contribuinte que aufera, consistente e reiteradamente, um rendimento elevado, sob pena de ferir o

revela-se “um elemento essencial do facto tributário, de tal modo que nos factos duradouros periódicos a cada período corresponde uma obrigação nova e autónoma.”²⁵⁸

Acresce que com a análise do aspeto temporal também se levantam questões que devem ser abordadas, designadamente: o de saber em que momento nasce a obrigação tributária; quando se torna exigível e, por último, qual o regime jurídico aplicável.

Embora, atualmente, se considere, sem sombra para qualquer dúvida, que o nascimento da obrigação tributária tem lugar com a verificação do facto tributário, a doutrina divide-se no que concerne à definição a dar ao elemento temporal dos factos tributários duradouros nos impostos periódicos.

Por um lado, na esteira de Alberto Xavier, parte da doutrina e da jurisprudência sustenta que a obrigação de IRS, não obstante ter carácter duradouro (na medida em que tende por natureza a reiterar-se) e o seu elemento temporal ser juridicamente fracionado em cada ano fiscal, a obrigação de IRS, repita-se, ocorre no momento em que o rendimento é percebido pelo sujeito passivo, havendo tantos factos sujeitos a tributação quantos os acontecimentos que se enquadrem nas categorias de rendimento para efeitos de IRS num determinado ano fiscal. Como refere Alberto Xavier “a unificação do facto pelo elemento temporal – se é relevante para certos efeitos – não tem a força bastante para destruir o carácter complexo e continuativo do facto e a sua conseqüente possibilidade de fragmentação legal”²⁵⁹ De acordo com esta vertente de pensamento, o que se apura no final do ano fiscal, por razões de praticabilidade, é apenas o quantitativo do rendimento global do sujeito passivo de imposto, a base de cálculo do imposto, porém, os factos geradores da obrigação tributária são todos anteriores.²⁶⁰

Nos antípodas, encontram-se os defensores da constituição da obrigação de IRS no final de cada ano fiscal, sufragando que somente com a reunião de todos os elementos que

princípio da capacidade contributiva e o carácter personalizante do IRS. De acordo com este autor, esse período deve ser longo o suficiente para que esses efeitos de picos de rendimentos sejam, tendencialmente, neutralizados. Cfr. Luciano AMARO, “Imposto de Renda: Regimes Jurídicos”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 381.

²⁵⁸ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 252.

²⁵⁹ Cfr. Alberto XAVIER – *Manual... op. cit.*, p. 249. No mesmo sentido se pronunciou o juiz Conselheiro Jorge Borges Soeiro na sua declaração de voto no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523/10 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins, disponível em www.tribunalconstitucional.pt. Também partidário desta corrente de pensamento é Ives Gandra da Silva Martins, para quem “a cada aquisição de disponibilidade económica ou jurídica ocorre um fato gerador, que se torna complexo apenas no que concerne à forma de apuração, forma esta, todavia, que não integra o núcleo do fato gerador do referido tributo.” – Cfr. Ives Gandra da Silva Martins, “O Fato Gerador do Imposto de Renda e o Princípio da Irretroatividade”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 366.

²⁶⁰ V. Luis Manuel Teles Meneses LEITÃO, “Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10”, in *Jurisprudência Crítica*, p. 298, disponível em www.biblioteca.porto.ucp.pt

compõem o facto tributário é que se realiza a obrigação de imposto. Os partidários desta teoria defendem que “o facto tributário sujeito a imposto só está completo no último dia do período de tributação”²⁶¹, pois o facto tributário em sede de IRS prolonga-se no tempo e só se consolida no final de cada ano fiscal. Assim, os factos tributários, apesar de duradouros, são únicos, ou seja, a sua verificação, uma vez transcorrido todo o prazo, dá origem a uma única e autónoma obrigação tributária, tal como os factos tributários instantâneos.²⁶²

Tendemos a simpatizar com esta última posição porque não obstante o facto tributário poder ser decomposto numa multiplicidade de factos ou aspetos materiais com relevância jurídica, os quais até podem conservar, em termos económicos e contabilísticos, a sua autonomia, certo é que, normalmente, apenas na qualidade de *realidade unitária* se encontra apto a desencadear uma obrigação tributária em sede de IRS.²⁶³ Tal como refere Saldanha Sanches “a percepção, num determinado momento, de uma certa quantia relevante para o rendimento anual tributável em sede de IRS ou a realização de um certo ganho ou prejuízo relevante para o lucro do período anual (ou mais reduzido) de tributação são factos autónomos cuja verificação ou quantificação pode ser observada ou realizada isoladamente (...). Contudo, nestes casos, o facto tributário, enquanto factispécie objeto da previsão normativa, considera-se verificado apenas no fim do período de tributação.”²⁶⁴

Com efeito, para que qualquer obrigação tributária nasça é necessário que se preencham e se conjuguem todos os elementos que compõem o facto que gera essa obrigação, ou seja, o facto tributário não existe enquanto não se verificarem todos os pressupostos exigidos na sua definição jurídica.²⁶⁵

Para que se possa compreender melhor esta ideia podemos comparar a formação do facto tributário em sede de IRS a uma gravidez, cuja gestação decorre entre o primeiro e o último dia do ano fiscal e apesar de cada etapa ser igualmente relevante para a formação e desenvolvimento do “facto nascituro”, o seu ciclo de formação e desenvolvimento só se completa com o nascimento de uma única e autónoma obrigação de imposto. O aspeto temporal assume, portanto, um lugar de destaque na formação do facto tributário, de tal modo que nos

²⁶¹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523/10 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

²⁶² Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 207.

²⁶³ V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, p. 250.

²⁶⁴ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, pp. 27 e 28.

²⁶⁵ V. Cfr. Albert HENSEL, *Steuerrecht... op. cit.*, pp. 157 e ss e Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito... op. cit.*, pp. 184 e ss.

factos tributários duradouros “há tantos factos tributários quantos os períodos de imposto e tantas obrigações quantos os factos tributários.”²⁶⁶

No que se refere ao momento em que a prestação de imposto se torna exigível, por regra, existe um lapso de tempo entre o nascimento e a exigibilidade da obrigação tributária preexistente. Com efeito, no IRS, apesar de o facto tributário se concretizar em 31 de Dezembro, a lei difere a sua exigibilidade para os primeiros meses do ano imediatamente seguinte.

Ademais, o facto do nascimento da obrigação tributária apenas ocorrer com a reunião de todos os elementos que integram o facto tributário não impede que a lei preveja formas de reduzir a dilação temporal entre o momento da completude do facto tributário e o momento da exigibilidade da prestação de imposto, como acontece com os mecanismos da retenção na fonte e de pagamentos por conta. Embora estas sejam obrigações com prazos e regras de vencimento específicas e que impendem sobre o sujeito passivo antes da realização do facto tributário, logo sem que ainda tenha nascido a obrigação fiscal, não são mais do que um mero desdobramento da obrigação de pagamento de imposto ou, dito por outras palavras, um escalonamento do vencimento da pretensão fiscal do sujeito ativo da relação jurídica tributária que não influi na realização do facto tributário nem na constituição da obrigação fiscal.²⁶⁷ Nestes casos, o contribuinte limita-se a realizar um conjunto de pagamentos de forma antecipada e provisória, durante o período tributário, pelo que, quando estes são efetuados, o facto tributário ainda está em vias de formação. Este somente se verifica no fim daquele período, não se podendo afirmar que por ocasião das diversas retenções na fonte a título provisório ou dos pagamentos por conta existia uma verdadeira obrigação de imposto.²⁶⁸

Todavia, questão mais delicada é a tributação do rendimento por retenção na fonte a título definitivo. Entendemos que tais situações podem representar um desvio à regra da formação sucessiva do facto tributário, como analisaremos mais adiante na nossa dissertação.

²⁶⁶ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 252. A propósito do fracionamento do facto tributário duradouro Soares Martinez observa o seguinte: “Poderá julgar-se, até, que as relações jurídicas de impostos periódicos se prolongam indefinidamente no tempo, dando lugar, em cada ano, ao pagamento de uma ou mais prestações. Mas não é assim. Essas relações jurídicas constituem-se e extinguem-se dentro do período de tributação, geralmente um ano.” – Cfr. Pedro SOARES MARTÍNEZ, *Direito... op. cit.*, p. 55.

²⁶⁷ V. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, pp. 256 e 257. Do mesmo autor, *A Quantificação da Obrigação Tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª edição, Lisboa, Editora Lex, 2000, pp. 69 e ss. e Manuel FAUSTINO, “Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2010, p. 203. Este último autor refere que a retenção na fonte é apenas um mecanismo de cobrança antecipada do imposto que, com a liquidação do mesmo, há-de ser considerada para efeitos do cálculo do imposto devido, pelo que “de modo algum implica a modificação do IRS de um *imposto periódico* para um *imposto de obrigação única*.”

²⁶⁸ V. Diogo FEIO, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001, pp. 14 e 142.

Em terceiro lugar, cumpre assinalar que o marco temporal do facto tributário além de constituir a relação jurídica tributária e de assinalar o momento da génese da obrigação tributária tem ainda influência na contagem dos prazos de prescrição da obrigação tributária e de caducidade do direito à liquidação do tributo. Com efeito, a lei²⁶⁹ ao estabelecer que a contagem dos prazos destes institutos jurídicos se inicia com a verificação ou completude do facto tributário, concede-lhe um papel preponderante na extinção quer do direito à liquidação quer da obrigação principal pelo decurso do tempo. De salientar que no IRS o início da contagem dos prazos de prescrição e de caducidade coincidem com a completude ou perfeição do facto tributário, pelo que não existe nenhuma ficção legal, nem qualquer contrariedade ou conflito sistemático. Contudo, como a retenção na fonte a título definitivo é um instituto que contraria a dimensão temporal do facto tributário que está na base do IRS, no caso de existir retenção na fonte a título definitivo os prazos de caducidade e de prescrição contam-se a partir do ano civil seguinte àquele em que se verificou o facto tributário.²⁷⁰

Por último, o aspeto temporal é relevante para a determinação da lei aplicável. Esta questão, dada a sua especial importância, será analisada autonomamente num capítulo próprio.

d) Aspeto Quantitativo

Este diz respeito à medição ou quantificação legal do objeto material do imposto. O que se mede ou quantifica não é o facto tributário, ou seja, a perceção de rendimento, mas a realidade a medir, o rendimento. Desta forma, este elemento manifesta-se através das disposições legais que estabelecem a medida com que o aspeto material se realiza, o seu *quantum*, a sua unidade de medida, assim como os critérios jurídicos a que deve obedecer essa quantificação.²⁷¹

É ainda de salientar que nem sempre a quantificação do objeto material do imposto é o que permite calcular a obrigação tributária principal. De facto, existem situações, como é o caso do regime simplificado em sede de IRS, em que a determinação da matéria coletável não é quantificada ou medida com base no objeto material do imposto, mas sim através da utilização

²⁶⁹ Cfr. arts. 45.º e 48.º da LGT e art. 92.º do CIRS.

²⁷⁰ Cfr. arts. 45.º, n.º 4, e 48.º, n.º 1, ambos da LGT.

²⁷¹ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p.252.

de certos índices estranhos ou alheios à estrutura do facto tributário, ou seja, são instrumentos prévios de quantificação e não elementos constitutivos do facto.²⁷²

O Elemento Subjetivo

O segundo elemento que forma a estrutura do facto tributário é o seu elemento subjetivo que se traduz na vinculação legal do elemento objetivo a uma ou mais pessoas que adquirem a qualidade de sujeitos passivos.²⁷³ Assim, o elemento subjetivo do facto tributário no IRS está legalmente expresso nas normas de incidência subjetiva do imposto supra analisadas, as quais, como vimos, determinam quem são sujeitos passivos para efeitos de IRS.

A inexistência ou indeterminação do elemento subjetivo faz com que a determinação e delimitação do elemento objetivo do facto tributário seja inócua e irrelevante para efeitos de imputação de imposto.

Acresce que o elemento subjetivo não cumpre somente a função de determinar a pessoa obrigada ao cumprimento da obrigação tributária, como também se mostra ainda imprescindível para estruturar o próprio elemento objetivo do facto tributário, função que se revela na classificação de impostos em pessoais ou reais.

O Facto Tributário como Instrumento de Concretização do Princípio da Capacidade Contributiva

A edificação de um sistema fiscal justo e igualitário exige que o princípio da capacidade contributiva constitua a *ratio* ou pressuposto da tributação.²⁷⁴ Nessa medida, os impostos devem incidir sobre manifestações de riqueza que reflitam a real força económica do contribuinte e que tenham relevância económica, o que significa que a *factispécie* fiscal tem que prever realidades que se podem reconduzir sinteticamente ao rendimento.

²⁷² Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Lecciones... op. cit.*, p. 208.

²⁷³ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p.108.

²⁷⁴ Além da ideia de justiça e de igualdade tributárias, este princípio também é uma expressão de solidariedade subjacente à figura do imposto, visto que o rédito fiscal aproveita não só a quem o paga mas também a terceiros não sujeitos ao seu cumprimento. Acerca da dimensão solidária inerente a este princípio v. Enrico De MITA, *Principi di Diritto... op. cit.*, p. 83, Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, p. 252 e ainda João Pedro Silva RODRIGUES, "Algumas reflexões em torno da... op. cit.", p. 902. De salientar ainda que este princípio ao estar imbuído de solidariedade afasta qualquer lógica de equivalência atinente ao conceito de taxa. Sobre este aspeto v. Sérgio VASQUES, "Capacidade Contributiva... op. cit.", pp. 24 e ss.

O legislador vê, portanto, o seu arbitrio limitado aos factos e circunstâncias idóneas que revelem a capacidade contributiva dos sujeitos passivos, pois como refere Alberto Xavier, “pode o legislador escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, mas sempre deverá proceder a essa escolha de entre as situações da vida reveladores de capacidade contributiva e sempre a estas se há-de referir na definição de critérios da medida do tributo.”²⁷⁵

Convém ainda salientar que é ainda por força da sua função concretizadora do princípio da capacidade contributiva que é irrelevante para o conceito de facto tributário e para as normas de incidência tributária se a atividade ou a proveniência da riqueza é lícita ou ilícita, conforme estabelece no artigo 1.º, n.º 1, do CIRS.

Em suma, o legislador ao escolher e descrever um facto como hipoteticamente apto a dar lugar a uma obrigação de imposto deve, forçosamente, sob pena de inconstitucionalidade, apreender juridicamente as realidades preexistentes que, efetivamente, são reveladores de capacidade contributiva.

A Formação do Facto Tributário em sede de Mais-valias, de Tributação Autónoma e de Retenção na Fonte a Título Definitivo

Apesar de o IRS ser comumente denominado como um imposto anual e periódico, parte da doutrina e a mais recente jurisprudência têm entendido que nos impostos sobre o rendimento, particularmente no IRS, encontramos, por vezes, regimes jurídicos excecionais que o “convertem”, nesses casos específicos, num imposto de obrigação única.²⁷⁶

As situações que alegadamente merecem tratamento jurídico distinto dos demais rendimentos que incorporam a base do IRS, por terem como pressuposto da tributação um facto instantâneo “enxertado” na disciplina jurídica do IRS, são as mais-valias e os casos em que a tributação ocorre através de taxas de tributação autónoma e de taxas liberatórias.

No que concerne aos rendimentos decorrentes de mais-valias, a doutrina maioritária sustenta que o facto tributário que está subjacente à perceção de um rendimento que constitui

²⁷⁵ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 108. Acerca desta matéria afirma Gaspare Falsitta que na pesquisa da situação ou realidade a ser elevada a categoria de facto tributário o legislador goza de vasta liberdade de seleção, só tendo como limite o princípio da capacidade contributiva. – Cfr. Gaspare FALSITTA, *Manuale de Diritto... op. cit.*, p. 210.

²⁷⁶ Convém referir que os impostos de obrigação única são aqueles que recaem sobre realidades, atos ou factos isolados, logo sem caráter de continuidade entre si, sendo considerados para efeitos fiscais *una tantum*. – V. António BRAZ TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal... op. cit.*, p. 59.

uma mais-valia é um facto tributário de formação instantânea que se reporta ao momento em que ocorre a alienação ou transmissão dos ativos patrimoniais taxativamente enumerados no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS.²⁷⁷ De acordo com Xavier de Basto, por via de regra²⁷⁸, o facto tributário que desencadeia a obrigação de imposto ocorre no momento em que se pratica o ato que concretiza a mais-valia, concluindo, por isso, “que o momento relevante é, pois, o da alienação do activo em que se apuram mais-valias tributáveis, ou operação a ela equiparada.”²⁷⁹ Os seguidores desta corrente sufragam ainda que este entendimento não obsta a que seja tributado o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias verificadas ao longo do ano, já que a agregação das mais e menos-valias constitui um mero processo de determinação da matéria coletável, o qual não se confunde com o facto tributário, visto que este é concretizado pelas normas de incidência.²⁸⁰ Nesse sentido Rogério M. Fernandes Ferreira advoga que a própria sistematização do CIRS parece ir ao encontro deste entendimento, visto que o preceito legal que esclarece como se calcula o saldo entre as mais e as menos-valias resultantes das alienações dos ativos patrimoniais insere-se, precisamente, no capítulo II do referido Código, o qual tem como epígrafe “determinação do rendimento coletável”, fora, portanto, do capítulo I que compreende as normas de incidência do imposto.²⁸¹

Em sentido oposto, uma facção da doutrina entende que o artigo 10.º, n.º 3, do CIRS ao prever que os ganhos consideram-se obtidos no momento da alienação dos ativos patrimoniais descritos no n.º 1 do mesmo preceito legal somente dá resposta ao aspeto temporal do elemento objetivo do facto tributário, isto é, limita-se a determinar o momento a partir do qual os

²⁷⁷ V. neste sentido João Damião CALDEIRA, “Algumas reflexões em torno do novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias numa perspectiva de (in)constitucionalidade”, in *Scientia Iuridica*, Tomo LIX, n.º 324, Braga, Universidade do Minho, 2010, pp. 753 e ss; Paula Rosado PEREIRA, “Estudos sobre o IRS: Rendimentos de capitais e mais-valias”, in *Cadernos do Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal*, n.º 2, Coimbra, Almedina, 2005, p. 96 e Rogério M. Fernandes FERREIRA, “A Propósito da Recente Jurisprudência Constitucional sobre Retroactividade Fiscal (Breve Apontamento)”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 651 e ss.

²⁷⁸ O art. 10.º, n.º 3, al. b), do CIRS prevê que “nos casos de afetação de quaisquer bens do património particular a atividade 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.”, logo, nestas situações, de acordo com José Guilherme Xavier de BASTO, a exigibilidade do imposto não coincide com o momento em que ocorre o facto tributário. – V. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, pp. 427 e ss.

²⁷⁹ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 427.

²⁸⁰ Esta foi a corrente seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo quando chamado a intervir nos litígios em que se discutia o momento de aplicação no tempo das alterações introduzidas ao regime tributário das mais-valias mobiliárias pela Lei n.º 15/2010, de 26 de julho. – Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Dezembro de 2013, proc. n.º 01582/13, 2.ª secção, Rel. Cons. Isabel Marques da Silva e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Janeiro de 2014, proc. n.º 01078/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Ascensão Lopes, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

²⁸¹ Cfr. Rogério M. Fernandes FERREIRA, “A Propósito da Recente... op. cit.”, p. 655.

rendimentos obtidos ficam sujeitos a imposto. No entanto, argumentam ainda que a referida norma não preenche todos os aspetos do elemento objetivo do facto tributário, em particular o seu aspeto quantitativo, o qual só se completa no termo do ano fiscal, momento em que se consegue apurar o saldo entre as mais-valias e as menos-valias realizadas e saber se há ou não lugar a tributação através do recurso às regras específicas de determinação da matéria coletável, as quais também integram as normas de incidência real.²⁸²

Embora estejamos convencidos de que o facto tributário continua a verificar-se somente no final do ano fiscal, momento em que nasce a obrigação tributária de IRS, não seguimos de perto nenhuma das teorias expostas.

Por um lado, ao contrário do que defende a doutrina maioritária, entendemos que no caso das mais-valias o único facto que tem carácter instantâneo é o facto sociológico ou, dito de outra forma, a ocorrência no mundo fenoménico que dá origem ao acréscimo patrimonial ocasional com relevância fiscal, ou seja, a alienação ou a transmissão dos ativos patrimoniais que constituem mais-valias para efeitos fiscais. Todavia isso não significa que deixamos de estar perante um facto tributário duradouro ou de formação sucessiva, pois, como vimos anteriormente, para que ocorra um facto tributário é imprescindível a reunião de dois elementos distintos: um facto real e determinado e uma norma a que este se subsuma e que produza efeitos jurídicos. Ora, apesar de as mais-valias serem rendimentos com carácter fortuito ou ocasional, estas integram os rendimentos que estão sujeitos a IRS, isto é, são rendimentos que estão na base deste imposto e sobre o qual este incide, logo a simbiose/a fusão do facto real e concreto à norma jurídica que o descreve só se opera no dia 31 de Dezembro de cada ano, momento em que, percorrido todo este *iter*, nasce a obrigação de imposto. Com efeito, não se pode esquecer que a relação jurídica que está na base do IRS constitui-se com a verificação do facto tributário cuja configuração do seu elemento temporal é duradoura, prolongando-se no tempo só estando completo no fim do período tributário.

²⁸² Cfr. Manuel FAUSTINO, "Retroactividade, Retrospectividade e... *op. cit.*, p. 200. Segundo este autor já, no século transato, Cardoso da Costa referia que no que toca às normas relativas à determinação da matéria coletável "há que distinguir, consoante se trate de normas que a *definem*, que definem o valor sobre que recai o imposto (p. ex.: de que valor se trata; que verbas entram na sua composição; se é um valor real efectivo, ou presumido, ou um valor normal), ou de normas que se limitam a estabelecer o *processo da sua determinação* (p. ex.: relevo dado à declaração do contribuinte e às averiguações oficiosas da Administração, trâmites do processo de lançamento): no primeiro caso, estamos perante normas relativas à incidência real, ou seja, a um elemento essencial dos impostos; já isso não sucede na segunda hipótese, onde se nos deparamos normas disciplinadoras tão-só do processo administrativo de lançamento." – Cfr. José Manuel CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, p. 242.

Assim, em abstrato, até se pode dizer que, no caso das mais-valias, o facto gerador do imposto²⁸³ ocorre num átimo, com a alienação ou transmissão dos ativos patrimoniais, mas, na verdade, o facto tributário apenas se verifica no termo de cada ano fiscal, ocasião em que se verifica a subsunção do facto gerador do imposto à norma que minuciosamente o desenha.

Ademais, se o legislador quisesse submeter o rendimento procedente de mais-valias com relevância fiscal a um imposto de obrigação única teria estabelecido um imposto sobre o rendimento com estrutura dualista²⁸⁴, mantendo um imposto isolado e autónomo para os rendimentos provenientes de mais-valias²⁸⁵ ou então sujeitaria as mais-valias fiscais a outro tipo de imposto, como acontece com os ganhos decorrentes das aquisições de bens a título gratuito (*v. g.* as aquisições por doações, por herança ou por legado) que, embora configurem acréscimos patrimoniais, não se tributam como rendimentos, e sim como factos ou situações jurídicas tributadas de acordo com o CIS.²⁸⁶

Por outro lado, também não concordamos, como sufraga a segunda posição doutrinária enunciada, que na data da transmissão dos bens patrimoniais que constituem mais-valias fiscais não se consegue dar resposta ao aspeto quantitativo do facto tributário, visto que o mesmo só se cumprirá no último dia do período de tributação por via do recurso às regras do apuramento da matéria coletável específicas para cada espécie de mais-valias, pelo que ainda estamos perante normas de incidência real do imposto.

A análise desta questão passa, necessária e primeiramente, por delimitar e distinguir os conceitos de *incidência* e de *determinação da matéria coletável*. A noção de incidência prende-se com a delimitação ou a concretização legal dos elementos estruturantes que compõem o facto tributário. Efetivamente, como refere Alberto Xavier “a incidência é a aceção normativa do facto tributário, a realidade prevista pela norma tributária e sobre a qual esta «incide»: é a descrição legal do facto tributário.”²⁸⁷ Na medida em que o aspeto quantitativo é uma fração do elemento objetivo do facto tributário a sua concretização integra o processo de formação do elemento

²⁸³ Empregamos a expressão “facto gerador do imposto” para nos referir à situação real da vida localizada no tempo e no espaço, é o equivalente à designação “fato imponible” utilizado pela maioria da doutrina brasileira. – V. Roque António CARRAZZA, *Reflexões sobre... op. cit.*, p. 12.

²⁸⁴ Os impostos com estrutura dualista compreendem impostos cedulares ou parcelares autónomos incidentes sobre as diferentes fontes do rendimento.

²⁸⁵ Antes da Reforma Fiscal da década de 80 do século transato, os ganhos que se encontravam sujeitos ao imposto de mais-valias estavam previstos no Código do Imposto de Mais-Valias aprovado pelo Decreto-Lei n.º 46373, de 9 de Junho de 1965 e entretanto revogado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, aprovou o CIRS atualmente em vigor.

²⁸⁶ O CIS foi aprovado pela Lei n.º 150/99, de 11 de Setembro.

²⁸⁷ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 248.

objetivo desse mesmo facto (*v. g.* o valor)²⁸⁸, pelo que deve estar materializado nas normas de incidência. Em contrapartida, a noção de determinação da matéria coletável tem carácter polissémico, podendo significar quer a determinação da matéria coletável *em abstrato* quer a determinação da matéria coletável *em concreto*. A determinação da matéria coletável em sentido abstrato cabe à lei, a qual estabelece a base do cálculo ou a unidade de medida que traduz a quantificação correta do objeto do imposto. Por sua vez, a determinação em concreto diz respeito ao apuramento do montante exato do imposto a cobrar, isto é, traduz-se no *quantum debeat* determinado de acordo com o procedimento de liquidação do imposto.²⁸⁹

Feita esta importante distinção conceptual, concluímos que a última teoria aventada parece assentar numa incorreção conceptual entre determinação da matéria coletável em sentido abstrato e em sentido concreto, uma vez que o que se apura com o procedimento de liquidação do imposto é a matéria coletável *em sentido concreto*, ou seja, é neste momento que a obrigação tributária se torna líquida. De facto, aquando da alienação de um dos ativos patrimoniais previstos na lei como aptos a gerar uma mais-valia é possível, nessa mesma ocasião, com base nas normas que regulam a medição ou valoração do facto tributário, preencher o seu aspeto quantitativo, já que, em abstrato, podemos quantificar o ganho que o contribuinte obteve com a transmissão do ativo patrimonial, não obstante a obrigação de imposto ser ainda ilíquida.

Ademais, somos de opinião que o facto do artigo 10.º, n.º 3, do CIRS prever que os ganhos consideram-se obtidos no momento da alienação dos ativos patrimoniais que constituem mais-valias para efeitos de tributação não é relevante para se fixar o aspeto temporal do facto tributário e, conseqüentemente, daí retirar-se que este se encontra preenchido nesta data e que, por isso, é um facto instantâneo, surgindo e esgotando-se com a realização da mais-valia.²⁹⁰ Na verdade, este preceito legal não fixa o aspeto temporal do facto tributário que está na base da obrigação de IRS. Em nosso entender, a *ratio legis* da norma em causa é, não só a de obstar a que o contribuinte recorra a práticas fiscais evasivas ou fraudulentas, mas também auxiliar na concretização do aspeto quantitativo do facto tributário, dissipando quaisquer dúvidas que

²⁸⁸ V. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 253.

²⁸⁹ V. sobre esta matéria Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, p. 253.

²⁹⁰ Em sentido contrário *vide* Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Dezembro de 2013, proc. n.º 01582/13, 2.ª secção, Rel. Cons. Isabel Marques da Silva e o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Janeiro de 2014, proc. n.º 01078/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Ascensão Lopes, ambos disponíveis em www.dgsi.pt. Também os juizes Conselheiros do Tribunal Constitucional entenderam no aresto n.º 85/2010 que o facto tributário em sede de mais-valias ocorre com a alienação dos ativos patrimoniais. – Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 3 de Março de 2010, proc. n.º 653/09, 1.ª secção, Rel. Cons. Gil Galvão, disponível em www.tribunalconstitucional.pt.

possam existir quanto ao momento a que se deve reportar o acréscimo patrimonial que o contribuinte obteve. De forma a melhor ilustrar esta afirmação, pense-se, por exemplo, na alienação de ações cotadas em bolsa em que o titular das ações as aliena pelo valor da maior cotação anual, mas, porque a lei é omissa quanto ao momento em que o ganho se verifica, declara que o seu ganho ocorreu noutra ocasião diferente, por exemplo, dia 31 de Dezembro, data em que, convenientemente, o valor da cotação dos referidos valores mobiliários é substancialmente inferior, afetando negativamente a receita tributária e, em consequência, ferindo os princípios da igualdade na sua vertente do princípio da capacidade contributiva e da justiça na tributação.

De tudo quanto acabamos de expor, defendemos que as mais-valias fiscalmente relevante devem ter o mesmo tratamento jurídico que qualquer rendimento constante das normas de incidência real do CIRS porquanto estamos perante um imposto único que tem na sua base um facto tributário que, quanto à sua dimensão temporal, é duradouro, verificando-se e esgotando-se não com a realização da mais-valia, mas no final do período de tributação, momento em que nasce a obrigação de imposto.

Assim como na realização das mais-valias, também na tributação autónoma se levanta a problemática da dimensão temporal do facto tributário, defendendo parte do pensamento doutrinário que neste caso não existe um facto tributário de formação sucessiva que se “perfecciona” no final de cada período de tributação, mas sim um facto tributário de formação instantânea que se verifica sempre que o contribuinte incorre em determinada despesa sujeita a tributação nos termos do artigo 73.º do CIRS. Nesse sentido se pronuncia Rui Duarte Morais, sublinhando que as taxas de tributação autónoma incidem sobre determinadas despesas dos contribuintes que auferem rendimentos da categoria B e que disponham de contabilidade organizada, despesas essas que, desta forma, se convertem em factos tributários.²⁹¹ Também Paula Rosado Pereira afirma que “na tributação autónoma, cada despesa corresponde a um facto tributário autónomo e de formação instantânea. Não se trata, pois, de tributar um rendimento no fim do período tributário, mas determinado tipo de despesa em si mesma.”²⁹²

²⁹¹ Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 172. Do mesmo autor, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 202 e 203.

²⁹² Cfr. Paula Rosado PEREIRA, “O Princípio da Não Retroatividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 2, Coimbra, Almedina, 2011, p. 220. E da mesma autora, “Novamente a questão da retroatividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2011, p. 273.

A jurisprudência não ficou alheia a esta questão, tendo-se pronunciado, por diversas vezes, sobre esta matéria mas sempre em sede de IRC. Todavia, parece-nos que a análise jurisprudencial é inteiramente transponível para a tributação autónoma em sede de IRS já que a finalidade desta forma de tributação é igual em ambos os impostos – IRC e IRS – e, na maioria dos casos, incide sobre a mesma espécie de despesas ou encargos.

Os Tribunais têm paulatinamente adotado a mesma linha de raciocínio da doutrina dominante. Com efeito, o aresto mais recente do Tribunal Constitucional nesta matéria caracteriza o facto tributário como um facto instantâneo ou de obrigação única que ocorre no momento em que se realiza determinada despesa sujeita a tributação autónoma. A este respeito entendem os Conselheiros do Tribunal Constitucional que, no que se refere à tributação autónoma, “estamos perante um tributo de obrigação única, incidindo sobre operações que se produzem e se esgotam de modo instantâneo, em que o facto gerador do tributo surge isolado no tempo, originando para o contribuinte, uma obrigação de pagamento com carácter avulso.”²⁹³ O Supremo Tribunal Administrativo também já se pronunciou sobre esta questão tendo também considerado que nos casos de tributação autónoma o facto tributário que dá origem ao imposto é instantâneo, não se renovando sucessivamente, isto é, esgota-se no ato de realização de determinada despesa sobre a qual incide essa tributação.²⁹⁴

A nossa posição vai no sentido diametralmente oposto à que é defendida pela jurisprudência e pelo pensamento doutrinário expostos. Embora entendamos que esta forma de tributação deveria estar regulada em diploma legislativo próprio e não no CIRS ou no CIRC, já que apenas indiretamente dizem respeito a estes impostos,²⁹⁵ a verdade é que estes factos, com a aprovação da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de dezembro, passaram a estar contemplados no CIRS e, por isso, devem obedecer às regras de tributação que este Código impõe e à natureza periódica do imposto a que dizem respeito. Nessa medida, as realidades ou factos sobre as quais impende as taxas de tributação autónoma têm também na sua base um facto tributário duradouro que apenas se conclui no termo do ano fiscal.

Acresce que as despesas ou encargos sujeitos a tributação autónoma podem não ter natureza isolada e pontual, e sim carácter de continuidade, repetindo-se sucessivamente ao longo

²⁹³ Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 150/12, de 19 de Dezembro de 2012, proc. n.º 617/2012, Plenário, Rel. Cons. João Cura Mariano, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

²⁹⁴ Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Junho de 2011, proc. n.º 0281/11, 2.ª secção, Rel. Cons. Valente Torrão, disponível em www.dgsi.pt

²⁹⁵ V. Rui Duarte MORAIS, *Sobre... op. cit.*, p. 172; do mesmo autor, *Apontamentos ao Imposto... op. cit.*, p. 203 e Paulo de PITTA E CUNHA, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX... op. cit., p. 22.

do ano fiscal, devendo sobre elas, portanto, incidir um imposto periódico e não de obrigação única. A título de exemplo podemos equacionar a possibilidade de um sujeito que auferir rendimentos da categoria B e que dispõe de contabilidade organizada, que mensalmente deduz encargos relativos a rendas ou combustíveis de viaturas ligeiras de passageiros. Esta despesa tem carácter estável e reiterado, sucedendo-se sucessivamente ao longo de todo o período de tributação, devendo, por isso, estar sujeita a um imposto periódico e não a um imposto de obrigação única.

Finalmente, analisemos o facto tributário em que se alicerça a tributação do rendimento através de taxas liberatórias, as quais têm a particularidade de operarem por retenção na fonte a título definitivo.

A retenção na fonte é um fenómeno típico do Direito Fiscal introduzido com a reforma fiscal da década de 60 do século passado e pela primeira vez consagrado no *Código do Imposto Profissional*, aprovado pelo *Decreto-Lei n.º 44.305, de 27 de Abril* de 1962.²⁹⁶ A retenção na fonte verifica-se apenas por imposição legal e está, geralmente²⁹⁷, associada ao instituto jurídico da substituição tributária²⁹⁸ por razões de segurança, comodidade e economia.²⁹⁹

Segundo Sérgio Vasques, os casos de retenção na fonte a título definitivo apresentam-se como um elemento da tributação de obrigação única transplantado na formação do IRS.³⁰⁰ A propósito desta matéria foram os Tribunais chamados a intervir em sede de IRC, também imposto periódico por natureza, tendo o Tribunal Central Administrativo do Sul decidido que “embora o IRC seja considerado como um imposto periódico, a retenção na fonte de IRC a título

²⁹⁶ V. Marília da Fonseca RODRIGUES, *O Contribuinte perante a Reforma Fiscal*, Coimbra, Tip. Comercial, 1964, pp. 37 e ss.

²⁹⁷ Utilizamos o advérbio de modo “geralmente” porque pode existir substituição tributária sem haver retenção na fonte, pense-se, por exemplo, no Imposto de Selo em que a liquidação e dever de entrega do imposto compete aos notários, aos conservadores e outras entidades ou profissionais que autenticam documentos particulares, relativamente aos atos, contratos e outros factos em que sejam intervenientes, mas quem suporta o encargo fiscal, quem paga o imposto é o particular. – Vide Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário – A relação jurídica... op. cit.*, p. 30.

²⁹⁸ Cfr. art. 20.º, n.º 2, da LGT.

²⁹⁹ As razões subjacentes a esta opção legislativa prendem-se simultaneamente com questões de pragmatidade e de eficácia na arrecadação da receita fiscal, assim como de combate à evasão fiscal, já que a maioria dos rendimentos retidos na fonte a título definitivo sem possibilidade de serem englobados é auferida por não residentes, os quais têm, geralmente, relações muito ténues com o ordenamento jurídico português, impedindo-se, desta forma, que o imposto seja sonogado aos cofres da Administração Tributária.

³⁰⁰ Cfr. Sérgio VASQUES, *Manual... op. cit.*, pp. 293 (nota de rodapé n.º 470) e 372. O mesmo entendimento é sufragado por António Lima Guerreiro quando refere que “*são de obrigação única, por exemplo, as retenções na fonte a título definitivo.*” – Cfr. António Lima GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000, p. 214.

definitivo (ver art. 75^o, n.º 3 do CIRC na sua redacção inicial) é qualificado/considerado como sendo imposto de obrigação única.”³⁰¹

No entanto, não se pode afirmar de um modo genérico e abstrato que a operação de retenção na fonte a título definitivo configura um imposto de obrigação única, pois os rendimentos sobre os quais incidem as taxas liberatórias podem ter natureza estável e permanente, além dos rendimentos auferidos por residentes e sujeitos a este tipo de retenção poderem ser sempre englobados³⁰², o que faz com que os rendimentos sejam considerados numa perspetiva global e unitária, coincidindo o nascimento da obrigação de imposto com a verificação do facto tributário.

Por outro lado, no que se refere aos não residentes, os rendimentos por estes auferidos e sujeitos a taxas liberatórias também não podem, sem mais, ser equiparáveis aos impostos de obrigação única, uma vez que os rendimentos podem ter carácter de estabilidade, de permanência e de continuidade entre si e não, necessariamente, natureza ocasional. É o caso das pensões pagas por entidades nacionais a não residentes ou ainda a remuneração paga mensalmente, por exemplo, a um professor estrangeiro que leccione em Portugal por um período inferior a 183 dias.

Embora diversas situações ou factos sociológicos sobre os quais incide a retenção na fonte a título definitivo tenham natureza estável, prolongando-se sucessivamente no tempo, certo é que a tributação através de taxas liberatórias pode configurar um entorse na organização dos elementos que compõem o IRS, que se pretende que seja único, progressivo e anual. Efetivamente, a tributação de rendimentos com recurso a taxas liberatórias quando não haja lugar à operação de englobamento, prevista no artigo 22.º do CIRS, rompe com a estrutura jurídica do IRS, já que a obrigação de imposto surge antes do final do período de tributação, momento em que se realiza o facto tributário.

Assim, em determinados casos a obrigação de imposto nasce e é cumprida integral e definitivamente pelo contribuinte antes de transcorrido o aspeto temporal do elemento objetivo do facto tributário, o que contraria a unicidade da estrutura e do aspeto temporal do facto tributário do IRS, pelo que não é de todo razoável e adequado com a sistematização deste imposto.

³⁰¹ Cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 9 de Maio de 2006, Proc. n.º 00436/05, 2.º juízo da secção do contencioso tributário, Rel. Ivone Martins, disponível em www.dgsi.pt

³⁰² Cfr. art. 71.º, n.º 6, do CIRS.

A Natureza Agregadora do Facto Tributário em sede de IRS

As normas que estabelecem a incidência real determinam o momento de obtenção do rendimento pelo seu titular, isto é, o momento em que a lei considera que o ganho entrou na esfera patrimonial do contribuinte, que na grande maioria dos casos corresponde ao momento do pagamento ou da colocação dos rendimentos à disposição do seu titular. Ora, a articulação desses momentos com o princípio da anualidade do IRS efetua-se através da operação do englobamento dos rendimentos do contribuinte no final do período tributário, não se tributando cada rendimento percebido *per se*, mas sim o somatório de todos os rendimentos recebidos ao longo de determinado ano, embora a retenção na fonte a título definitivo possa, por vezes, criar “entorses” a esta realidade. Para melhor delimitar o aspeto temporal do facto tributário, o legislador espanhol introduziu no seu ordenamento jurídico tributário a figura jurídica do *devengo*. De acordo com o artigo 21.º, n.º 1, da *Ley General Tributaria* o *devengo* é o momento em que se realiza o facto tributário e se constitui a obrigação tributária principal. Nos impostos periódicos o *devengo* representa o momento final ou conclusivo do período tributário.³⁰³

Embora o ordenamento português não tenha adotado uma figura jurídica idêntica ao fenómeno tributário do *devengo*, o legislador nacional, ao longo de todo o CIRS, vai firmando a ideia de que o IRS é um imposto único, com natureza periódica, que se “*devengará*” no final do período impositivo, ou seja, a obrigação fiscal só se constitui com o termo do ano fiscal. Aliás, este entendimento é corroborado não só pela operação do englobamento, mas também pelo texto do n.º 7 do artigo 13.º do CIRS, o qual prevê que “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”. A finalidade desta norma é solucionar quaisquer dúvidas quanto à sucessão de estados pessoais ou familiares no decurso do ano fiscal, clarificando que o momento fiscalmente relevante para se determinar o estado pessoal ou familiar do sujeito passivo é o último dia do ano a que o IRS respeite.³⁰⁴

Em nossa opinião, o elemento teleológico da norma que consagra o último dia do ano como o relevante para a caracterização da situação pessoal e familiar do sujeito passivo para efeitos de tributação do rendimento pessoal é o mesmo que nos leva a expender a tese de que só no fim do ano fiscal o facto tributário está estruturalmente concluído, dando, assim, lugar a uma única obrigação de imposto, com autonomia e independência em relação à dos períodos

³⁰³ Cfr. Fernando PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero... op. cit.*, p. 145.

³⁰⁴ V. André Salgado de MATOS, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999, pp. 198 e 199.

anteriores e posteriores, porquanto, para efeitos de tributação em sede de IRS, o momento determinante, quer para se consolidar o facto tributário que está na origem da obrigação tributária, quer para delimitar a situação pessoal do sujeito que aufere o rendimento é o dia 31 de Dezembro do ano a que o IRS respeita.

Face a tudo quanto referimos, estamos em crer que o IRS é um imposto periódico, com delimitação temporal anual, em que não se tributa cada rendimento percebido per si, mas sim todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte em cada ano, posto que o facto tributário que está na base deste imposto é duradouro ou de formação sucessiva, pelo que apenas se tem por completo no último dia do período de tributação, ou seja, quando preenchidos todos os elementos do facto tributário, designadamente o aspeto temporal do seu elemento objetivo.

CAPÍTULO 6

A Noção Fiscal de Rendimento

O estudo da constituição da obrigação tributária em sede de IRS não estaria completo sem que se apreenda a noção de rendimento adotada pelo ordenamento jurídico-tributário. Como vimos, é a perceção do rendimento, enquanto aspeto material do facto tributário, que suscita o nascimento de uma obrigação concreta de IRS. Por conseguinte, a delimitação teórica do conceito de rendimento para efeitos fiscais é essencial para que se compreenda na íntegra a materialidade objetiva do facto tributário.

O IRS pretende incidir, tendencialmente³⁰⁵, sobre todos os acréscimos patrimoniais líquidos, detidos durante um determinado período, aptos a espelhar o poder contributivo do sujeito passivo de imposto. Ora, na medida em que o conceito de rendimento se assume, triplamente, como o objeto do IRS, o melhor índice da capacidade contributiva do sujeito passivo³⁰⁶ e o marco inicial para a quantificação da obrigação tributária, seria de esperar, até para uma melhor repartição da carga tributária e maior segurança jurídica, que o legislador fornecesse uma definição geral de rendimento para efeitos de tributação. Todavia, não o faz, porventura, devido às dificuldades inerentes à construção de uma noção fiscal perfeita e acabada de rendimento.³⁰⁷ Contudo, não se pode afirmar que não existe um conceito jurídico-normativo rigoroso de rendimento para efeitos fiscais. De facto, não obstante a sua delimitação ser feita de modo indireto, a partir das diversas definições analíticas contidas nas seis categorias que compreendem as variadíssimas espécies de rendimento, ele existe.³⁰⁸

Apesar de todas as dificuldades e obstáculos jurídicos, impunha-se ao legislador adotar um conceito jurídico-tributário de rendimento que fosse expressão de justiça na tributação³⁰⁹ e congruente com os fins da tributação pessoal sobre o rendimento.

³⁰⁵ Utilizamos o vocábulo tendencialmente porque a tributação em sede de IRS não incide sobre todos os aumentos patrimoniais, conforme veremos de seguida.

³⁰⁶ Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 294.

³⁰⁷ Daí que Saldanha Sanches refira a este respeito que “omnis definitio in iure periculosa est tem perfeito cabimento em direito fiscal.” – Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “O conceito de rendimento do IRS”, in *Revista Fiscalidade*, n.º 7/8, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2001, p. 34. Com efeito, o conceito fiscal de rendimento suscita tantas dúvidas e hesitações que levou mesmo John Hicks a afirmar que estamos perante uma má ferramenta que se parte nas nossas mãos. (“a bad tool which break in our hands.”). Ainda a propósito da tarefa árdua que é elaborar um conceito de rendimento no campo da tributação, João Sérgio Ribeiro observa que há tantas noções de rendimento quanto os autores que a estudam. – Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 67.

³⁰⁸ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 39.

³⁰⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, p. 215.

No entanto, a tentativa de edificação de uma noção fiscal de rendimento não se revelou um projeto tranquilo para os cultores do Direito Fiscal dos finais do século XIX, muito pelo contrário. Na verdade, esta tarefa suscitou uma enorme controvérsia, quer no plano académico quer no plano político, acabando mesmo por ser reconhecida como umas das questões mais relevantes alguma vez discutida no Direito Tributário.³¹⁰

No rescaldo da profusa e profícua discussão destacaram-se duas correntes doutrinárias com características muito distintas: a *teoria do rendimento-fonte*, comumente denominada *teoria do rendimento-produto* ou *rendimento em sentido estrito* a que se contrapõe a *teoria do rendimento-acrécimo*, também designada por *teoria do rendimento incremento patrimonial* ou *rendimento em sentido lato*.³¹¹

Antes de analisarmos os traços gerais das duas conceções de rendimento, desde logo, importa salientar que, dada a estreita conexão entre o conceito de rendimento – índice da capacidade de pagar imposto – e o princípio da capacidade contributiva – pressuposto e limite da tributação – a opção por uma ou outra das referidas correntes não é inócua. Por conseguinte, a adoção de um conceito inadequado com os fins do sistema fiscal pode conduzir a graves injustiças na distribuição dos encargos tributários.

Na exposição das duas teorias, faremos referência às suas características principais e distintivas, delimitando teoricamente a noção de rendimento em cada uma delas para que possamos concluir qual a que melhor se coaduna com os princípios e as regras em que se alicerça o nosso sistema fiscal.³¹²

A Teoria do Rendimento-Produto

A teoria do rendimento-produto, desenvolvida entre os finais do século XIX e início do século XX, foi a primeira corrente de pensamento que tentou avançar com um conceito jurídico de rendimento para efeitos de tributação. Profundamente arreigada na conceção económica de rendimento, esta teoria considera rendimento apenas o acréscimo patrimonial periódico que aflui a um titular em resultado da sua contribuição na atividade produtora. De acordo com esta teoria a conceptualização fiscal de rendimento não poderia ignorar dois aspetos essenciais, intrínsecos

³¹⁰ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 72.

³¹¹ V. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 63; José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, pp. 294 e ss. e, do mesmo autor, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989, pp. 198 e ss.; Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, pp. 217 e ss.

³¹² Doravante, usaremos as expressões que identificam cada uma das mencionadas teorias indistintamente.

à delimitação desse conceito e que o diferenciam das demais receitas ou acréscimos patrimoniais: a periodicidade do “produto” e a durabilidade da fonte que o produz.³¹³ E é destas duas características distintivas que decorre a designação desta corrente.

Entretanto, com o passar do tempo e com os crescentes contributos literários nesta matéria, o conceito de rendimento agregou às condições da sua regularidade e da preservação da sua fonte produtora outras três exigências.³¹⁴

A primeira obrigava a que o conceito de rendimento pressupusesse a existência de um bem tangível, visto que os defensores desta tese exigiam que os bens fossem avaliáveis em termos monetários, pois só assim poderiam somar-se e ser sujeitos a tributação.

O segundo requisito era que o rendimento pudesse ser percebido em dinheiro – rendimento monetário – ou obtido em bens – rendimento em espécie. Todavia, como o âmbito do rendimento em espécie é muito amplo, só são tributados os rendimentos em espécie que tenham valor pecuniário, isto é, que o seu valor seja suscetível de ser expresso em termos monetários. O que se compreende porque não é possível conhecer todos os rendimentos em espécie e não é possível tributá-los em espécie, pelo que têm sempre de ser pecuniariamente quantificados, sob pena de não serem tributáveis.³¹⁵

A terceira condição imposta pelo conceito de rendimento é que este fosse sempre líquido, o que significa que só é relevante para medir os ganhos da atividade produtora a riqueza consumível que entra na esfera patrimonial do indivíduo sem dano do património preexistente, ou seja, só temos rendimento para efeitos fiscais depois de subtraídas todas as despesas ou custos indispensáveis à manutenção e conservação da atividade produtora.³¹⁶

Assim, de acordo com esta teoria só é considerado rendimento o acréscimo patrimonial líquido, corpóreo, com carácter periódico, com valor expresso em moeda, proveniente de uma fonte estável ou com carácter de permanência.³¹⁷ Nessa medida, o rendimento reconduz-se ao somatório das receitas líquidas que, num período definido, afluem ao seu titular em virtude da sua participação numa atividade produtiva, adquirindo a forma de renda, lucro, juros ou

³¹³ A durabilidade ou estabilidade da fonte não significa que esta tenha que ser permanente ou imutável, apenas terá que gerar mais do que um produto ou riqueza, o que significa que ganhos inesperados e fortuitos estão excluídos do conceito de rendimento elaborado pela conceção do rendimento-fonte.

³¹⁴ Sobre as contribuições doutrinárias mais relevantes para a edificação da teoria do rendimento-produto v. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., pp. 74 a 81.

³¹⁵ Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições...* op. cit., pp. 299 e 300.

³¹⁶ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real...* op. cit., p. 40; José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições...* op. cit., p. 298 e João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., p. 80.

³¹⁷ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., p. 81.

salário.³¹⁸ Nesse sentido, a noção de rendimento confunde-se com o conceito jurídico de fruto previsto no artigo 212.º do Cód. Civil, nos termos do qual se estabelece: “considera-se fruto de uma coisa tudo o que ela produz periodicamente, sem prejuízo da sua substância.”³¹⁹

Em contrapartida, esta corrente exclui da noção de rendimento para efeitos fiscais os acréscimos patrimoniais ocasionais ou fortuitos como os derivados da realização de mais-valias, os ganhos obtidos no jogo, as aquisições por legado, herança ou doação, porquanto são proventos ocasionais, acidentais ou casuais, pelo que não preenchem os requisitos da periodicidade e da preservação da fonte produtiva.

Se tivermos em conta o contexto em que esta conceção foi desenvolvida, em que a base do sector económico era a agricultura, não admira que o rendimento fosse equiparado ao valor pecuniário da colheita agrícola anual, feitas as deduções necessárias para manter operacional a fonte geradora de riqueza, o solo.³²⁰ Também se compreende que as mutações sociais, económicas e financeiras tenham tornado o conceito que promana desta teoria obsoleto, inadequado e até mesmo injusto para efeitos tributários, perdendo relevo em prol da teoria do rendimento-acréscimo.

A Teoria do Rendimento-Acréscimo

Quando se fala na corrente do rendimento-acréscimo há que destacar três grandes autores cuja influência para o desenvolvimento desta foi preponderante. São eles *von Schanz*, *Haig* e *Simons*. As suas teses acerca da noção fiscal de rendimento tiveram tanto impacto e influência na construção desta corrente que esta também é conhecida pela designação de Teoria de Rendimento de Schanz-Haig-Simons.³²¹

De acordo com esta corrente, o rendimento, na medida em que representa o índice de capacidade contributiva do sujeito passivo, deve reconduzir-se a toda a riqueza que aumente a capacidade económica do seu titular durante um período definido, geralmente um ano,

³¹⁸ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 40; José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 296 e J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, pp. 220 e 221.

³¹⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, p. 220.

³²⁰ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 41.

³²¹ Para maiores desenvolvimentos sobre os diferentes contributos destes autores para a consolidação desta corrente v. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, pp. 82 a 86.

independentemente da sua origem, desde que seja passível de avaliação pecuniária e que possam ser utilizados sem dano do património preexistente.³²²

Ademais, o rendimento, independentemente da sua fonte, deve ser fiscalmente tratado uniformemente e considerado somente na sua totalidade, pois só desta forma se salvaguarda o princípio da capacidade contributiva e se obtém um imposto sobre o rendimento com carácter progressivo.³²³

A novidade e o mérito desta corrente de pensamento estão na abrangência e maior amplitude da aceção de rendimento. Indubitavelmente mais lata do que a conceção do rendimento-produto, cabe nesta noção de rendimento não só os proveitos resultantes de uma atividade produtiva como ainda qualquer outro acréscimo patrimonial que o seu titular receba a qualquer título, já que o rendimento não carece de qualquer vínculo com uma atividade económica.

Assim, integram a noção de rendimento o gozo derivado do uso de bens duradouros, como, por exemplo, a habitação própria, o uso de eletrodomésticos ou transporte pessoais mas também se inclui nesta noção fiscal de rendimento qualquer serviço realizado pelo sujeito passivo, como, por exemplo, o cultivo de produtos agrícolas para consumo pessoal ou familiar. Sem esquecer que para que qualquer receita, derivada de qualquer bem, uso ou serviço, seja tida como rendimento é imprescindível que seja avaliável em termos pecuniários.³²⁴

Acresce que as aquisições de bens a título gratuito, como as decorrentes de doações, de legados e de heranças, também devem ser reconduzidas ao conceito de rendimento-acréscimo, na medida em que também estas “engrossam” o património do sujeito passivo.

O rendimento engloba ainda as mais-valias que o sujeito passivo venha a realizar ou que se venham a verificar pelo aumento inesperado do valor dos seus bens. Assim, o valor do património do sujeito passivo pode aumentar não só pela entrada de ativos, como, por exemplo, a venda de ações ou imóveis, como também pela valorização dos ativos que já o incorporam, como é caso da subida do preço de mercado de terrenos ou valores mobiliários que o sujeito passivo detenha.³²⁵

³²² V. Manuel Henrique de Freitas PEREIRA, *Fiscalidade...* op. cit., pp. 80 e ss., João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., pp. 82 e ss. e José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições...* op. cit., pp. 294 e ss.

³²³ V. Richard A. MUSGRAVE e Peggy B. MUSGRAVE, *Public Finance in Theory and Practice*, 5.^a edição, Nova Iorque, McGraw-Hill International Editions, 1989, p. 332.

³²⁴ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., p. 87.

³²⁵ Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real...* op. cit., p. 43.

À luz da conceção do rendimento incremento patrimonial as receitas que ingressam no património do indivíduo podem ser corpóreas ou não corpóreas, desde que monetariamente avaliáveis, imprevistas ou expeáveis, regulares ou irregulares, ocasionais ou periódicas, realizadas ou latentes. Ademais, é irrelevante o fim que o seu titular lhes dá, isto é, se são utilizadas para o consumo ou poupadas, e também se provêm ou não de uma atividade produtiva e, se sim, não se cura saber se esta é duradoura ou efémera, podendo até consumir-se após gerar um único produto.

Finalmente, ambas as conceções de rendimento – a lata e a estrita – consideram, para efeitos fiscais, somente o somatório das receitas líquidas que afluem à esfera patrimonial do sujeito passivo durante um determinado período. Dessa feita, “às receitas deve ser deduzido o património acumulado no princípio do exercício, assim como os custos que tenham sido necessários para a sua obtenção ou para a conservação da fonte donde provieram (quando esta produzir receitas com regularidade).”³²⁶

Em comparação com a conceção do rendimento-produto, esta corrente mostra-se mais capaz de assegurar a igualdade tributária na sua dimensão horizontal e oferece-se como um melhor indicador da capacidade contributiva do sujeito passivo de imposto. Também, dada a ampla base de tributação apresentada pela teoria do rendimento-acrécimo consegue-se uma neutralidade económica que não é atingível com a corrente do rendimento-produto face à restritividade imposta pela mesma. Todavia, uma conceção jurídica tão lata de rendimento será que se concilia com o nosso sistema fiscal?

Noção de Rendimento Adotada pelo Ordenamento Jurídico-tributário

O conceito de rendimento adotado pelo legislador nacional projeta-se nos vários aspetos materiais do facto tributário que, no seu conjunto, constituem uma “unidade teleológica objetiva”³²⁷ e desenham a base do IRS. Nessa medida é imprescindível que a noção de rendimento de qualquer sistema fiscal se ancore numa teoria de rendimento, caso contrário nada impediria que qualquer realidade que potencialmente traduza ou expresse um ganho ou benefício para o indivíduo fosse apontada pelo legislador como aspeto material de um facto tributário, constituindo assim uma obrigação fiscal concreta.

³²⁶ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento...* op. cit., p. 87.

³²⁷ Cfr. Amílcar de Araújo FALCÃO, *Fato Gerador da Obrigação...* op. cit., p. 92.

Efetivamente, a noção jurídica de rendimento não pode ser assumida como um conceito legalista, cabendo ao legislador decidir com base no seu arbítrio sobre que realidades pré-jurídicas deve incidir o IRS.³²⁸

Na verdade, a delimitação jurídica de rendimento atua como garante do princípio da igualdade tributária porquanto funciona como medida dos encargos fiscais do contribuinte. Convém ter sempre presente que, por um lado, a conceção jurídica de rendimento não é mais do que a expressão normativa de realidades preexistentes que devem ser apreendidas no plano jurídico para que se consiga, a montante, uma repartição justa da carga tributária, com vista a cumprir a imposição constitucional duma redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades, a jusante.³²⁹ Por outro lado, o rendimento no plano tributário é encarado como o elemento que desencadeia o procedimento de quantificação da obrigação de imposto, sendo, por isso, indispensável que a sua construção jurídica se faça em termos rigorosos e precisos.³³⁰

Acresce que apesar de a dimensão da base tributária ser ditada pela política tributária de cada Estado e ainda pela conjuntura económico-financeira³³¹ isso não significa que a atuação do legislador não esteja limitada juridicamente. Com efeito, a liberdade do legislador para ilustrar e especificar o conceito de rendimento não pode ir além dos princípios e exigências do nosso ordenamento jurídico-constitucional e deve, efetivamente, ter em consideração o conceito de rendimento fornecido pelas ciências económicas, financeiras e fiscais, no intuito de alcançar na prática o melhor índice de capacidade contributiva³³², porquanto a utilização de conceitos *ad hoc* pode fazer perigar “a consistência sistemática e conceptual de um determinado sistema fiscal.”³³³

Com a última reforma fiscal o legislador pendeu, clara e expressamente, para um conceito de rendimento baseado na conceção de rendimento-acrécimo³³⁴, o qual “à luz dos modernos princípios fiscais, e em particular do princípio da capacidade contributiva conduz a

³²⁸ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, pp. 93 e ss., cuja posição seguimos de perto.

³²⁹ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, p. 219 e ainda do mesmo autor, *A quantificação da obrigação tributária... op. cit.*, p. 173.

³³⁰ Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual... op. cit.*, p. 219 e João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 95.

³³¹ Veja-se que com a atual crise económico-financeira que o país atravessa, o legislador sentiu necessidade de alargar o âmbito das mais-valias tributáveis, sujeitando a IRS as ações detidas pelo seu titular por mais de 12 meses e ainda as obrigações e outros títulos de dívida que estavam isentos de tributação nos termos do anterior n.º 2, do art. 10.º, do CIRS, o qual foi revogado pelo art. 2.º da Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho.

³³² Cfr. Hugo de Brito MACHADO, “O Conceito Legalista de Renda”, in *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 47, Out./Dez. 2009, p. 7.

³³³ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 95.

³³⁴ V. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22 de Janeiro de 2013, proc. n.º 04771/11, 2.º juízo da secção do contencioso tributário, Rel. Joaquim Condesso, disponível em www.dgsi.pt

uma definição compreensiva do rendimento tributável, mostra-se superior à visão mais restritiva baseada na fonte do rendimento.”³³⁵ O que, aliás, vai de encontro ao recorte constitucional do nosso sistema fiscal, já que só uma conceção lata de rendimento é potencialmente mais apta a corrigir as desigualdades e a repartir o rendimento e a riqueza dos cidadãos.³³⁶

Porém, isto não significa que a noção fiscal de rendimento integre todo e qualquer aumento patrimonial.³³⁷ Na verdade, somente um conceito de rendimento fiscal que tenha como arquétipo a conceção lata de rendimento, expurgada de alguns inconvenientes e consequências menos desejáveis, é capaz de chegar a uma tributação conforme os princípios estruturantes do Direito Tributário, nomeadamente o da capacidade contributiva.³³⁸ E é, portanto, no sentido de evitar esses resultados anti-sistemáticos ou menos coerentes com a ordem fiscal que o legislador deixou de fora certos ganhos ou benefícios, como, por exemplo, os rendimentos imputados, as mais-valias não realizadas, as aquisições a título gratuito ou as prestações e subsídios sociais percebidos pelo sujeito passivo.³³⁹

De facto, o legislador nacional ao optar por uma conceção de *rendimento-acrécimo mitigada* pretendeu contornar as críticas dirigidas à teoria do rendimento-acrécimo e harmonizá-la com os ditames impostos pela nossa CRP. Dessa feita, por força dos princípios da praticabilidade, do estado social e da liberdade do legislador determinados benefícios ou incrementos patrimoniais abrangidos pelo conceito de rendimento segundo a teoria do incremento patrimonial não o são à luz da noção de rendimento adotada pelo nosso ordenamento jurídico-tributário, pelo que não dão lugar a uma obrigação de IRS.³⁴⁰ Vejamos esta questão com mais pormenor.

A principal crítica apontada à teoria do rendimento incremento patrimonial está relacionada com a tributação dos rendimentos ou benefícios em espécie suscetíveis de avaliação em termos monetários. Ora, por razões de ordem prática, a maioria dos rendimentos em espécie não são sujeitos a tributação. Com efeito, devido às dificuldades que a Administração Tributária enfrenta para conhecer a sua real existência e para proceder à sua avaliação

³³⁵ Cfr. ponto 5 do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro que aprovou o CIRS.

³³⁶ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 519; José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma... op. cit.*, pp. 198 e 199.

³³⁷ Acerca desta questão Saldanha Sanches entende que certos ganhos devem ser excluídos do conceito fiscal de rendimento, caso contrário confrontar-nos-íamos com soluções impraticáveis, como, por exemplo, a tributação das mais-valias latentes ou não realizadas. – Cfr. J. L. SALDANHA SANCHES, “O conceito de rendimento... op. cit.”, p. 35.

³³⁸ V. José CASALTA NABAIS, *Direito... op. cit.*, p. 152.

³³⁹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 514.

³⁴⁰ V. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, pp. 513 e ss.

monetária em termos satisfatórios a sujeição fiscal destes rendimentos torna-se inexecutável.³⁴¹ Não obstante não ser viável tributar todo o universo dos benefícios em espécie, o nosso CIRS, nos termos do seu artigo 2.º, n.º 3, por motivos de justiça na tributação e de combate à evasão e fraude fiscais, tributa as remunerações ou vantagens acessórias, as quais podem ser percebidas em espécie, mas destinam-se a complementar e a integrar a remuneração do trabalhador.³⁴²

O segundo desvio à conceção lata de rendimento diz respeito à utilidade que se retira do uso de bens de consumo duradouro, como o uso de casa própria e de bens ou serviços realizados pelo próprio sujeito passivo, como, por exemplo, a prática agrícola ou a criação de gado para consumo familiar. Esta exclusão, com exceção do uso de habitação própria, deve-se ao valor exíguo dos bens em causa aliada à dificuldade de aferir o valor pecuniário dos mesmos.³⁴³

Em terceiro lugar, há que fazer referência ao tratamento fiscal dado às mais-valias ao abrigo da noção fiscal de rendimento. Isto porque, apesar de a corrente do rendimento-acrécimo sujeitar a tributação qualquer aumento do valor patrimonial de um bem ainda que não realizado, o nosso ordenamento jurídico somente tributa uma pequeníssima amostra do universo das mais-valias, conforme resulta do preceituado no artigo 10.º do CIRS, e somente aquelas que foram efetivamente realizadas, desconsiderando, portanto, as mais-valias latentes.

O inconveniente da tributação incidir apenas sobre o rendimento realizado é que, geralmente, as mais-valias resultam de um aumento de valor do bem que se desdobra ao longo de vários anos, porém, a tributação será feita pelo valor integral da mais-valia no ano da sua realização, o que pode significar uma tributação mais pesada, particularmente quando temos taxas progressivas de imposto. Para solucionar ou pelo menos atenuar este problema, Teixeira

³⁴¹ A propósito desta questão João Sérgio Ribeiro refere que nem sempre é evidente a obtenção de um benefício em espécie ilustrando esta afirmação através de um exemplo de um executivo que por razões profissionais vai a restaurantes de luxo, mas não retira qualquer satisfação ou gozo psicológico dessa situação. – Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 89. Ainda sobre a dificuldade de avaliação pecuniária dos rendimentos em espécie Teixeira Ribeiro questiona como é que se avalia monetariamente os serviços de uma dona de casa ou a satisfação que se retira da utilização de um eletrodoméstico. – Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 299.

³⁴² São exemplo dessas vantagens em espécie ou *fringe benefits*, para utilizar a terminologia anglo-saxónica, as importâncias despendidas pela entidade patronal com habitação, seguros, viaturas, viagens, valores mobiliários, etc., a favor do trabalhador.

³⁴³ Até à Reforma Fiscal de 1989, a utilidade que se retirava de habitar imóvel próprio – *imputed rent* – era tributada a título de rendimento predial. Esta imposição fiscal tinha subjacente o princípio da igualdade fiscal, na medida em que quem habita prédio sua propriedade evita pagar a renda que lhe seria, hipoteticamente, cobrada. Assim, o valor do benefício que o proprietário de um prédio retira ao habitá-lo correspondia ao valor locativo do imóvel em condições normais de mercado. – Cfr. José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS, Incidência Real... op. cit.*, p. 341.

Ribeiro sugere duas alternativas: “ou sujeitando os rendimentos irregulares a taxas mais baixas ou fazendo incidir o imposto sobre médias desses rendimentos.”³⁴⁴

Ademais, apenas um número restrito de casos suscetíveis de gerar mais-valias é considerado para efeitos fiscais porque a tributação de qualquer valorização de um bem implicaria o inventário de todos os bens do contribuinte para que fossem avaliados anualmente, o que conduziria a outro problema, já que nem todos os bens são suscetíveis de avaliação em termos de preço de mercado.³⁴⁵ Assim, o carácter seletivo da tributação das mais-valias afasta da sua qualificação a maioria dos bens móveis, o que pode gerar graves distorções na distribuição dos encargos tributários caso o património do contribuinte seja essencialmente composto por bens móveis que não integrem o elenco do artigo 10.º do CIRS, como obras de arte, joias, barras de ouro, pedras preciosas, etc.³⁴⁶

Por outro lado, exclusivamente as mais-valias realizadas são tributadas, porquanto as mais-valias latentes são mais difíceis de determinar, além de acarretarem mais despesas para a Administração Tributária dado que a sua tributação pressupõe a restituição de imposto aquando da verificação de uma menos-valia ou perda do valor do bem. Por último, com a tributação das mais-valias latentes poderia dar-se o caso do sujeito passivo não ter liquidez para pagar a prestação fiscal devida.³⁴⁷

Agora já não por força do princípio constitucional da praticabilidade, mas sim graças ao princípio da liberdade do legislador não estão sujeitas a IRS as aquisições de bens a título gratuito, isto é, as doações, os legados e as heranças, as quais são, desde longa data, objeto de tributação diferente e autónoma ao abrigo do CIS.³⁴⁸ Ainda, por exigência do princípio do estado social e do princípio da capacidade contributiva, não se inclui na noção fiscal de rendimento as prestações sociais percebidas pelo sujeito passivo, na medida em que visam assegurar uma existência condigna deste e do seu agregado familiar.³⁴⁹

Em suma, o princípio da igualdade no seu vetor de capacidade contributiva reclama que a delimitação da noção fiscal de rendimento tenha como referência a corrente do rendimento-acrécimo, não obstante, por imposição constitucional e de ordem prática, excluir certos acréscimos patrimoniais.

³⁴⁴ Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *A Reforma... op. cit.*, p. 206.

³⁴⁵ Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento... op. cit.*, p. 91.

³⁴⁶ *Ibidem.*

³⁴⁷ Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, p. 305.

³⁴⁸ Cfr. José Joaquim TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições... op. cit.*, pp. 301 e ss.

³⁴⁹ Cfr. José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p. 515.

CAPÍTULO 7

A Determinação da Lei Aplicável em sede de IRS

A aplicação da lei no tempo é uma questão de importância transversal ao mundo jurídico e com repercussões relevantes para a esfera jurídica dos cidadãos. Esta temática suscita, concretamente, três problemas: o início da vigência da lei; a cessação da vigência da lei e a sucessão da lei no tempo. Dos três problemas referidos, ocupar-nos-emos apenas da sucessão da lei no tempo, uma vez que os dois primeiros não assumem qualquer especificidade no Direito Tributário, sendo tratados de acordos com os princípios gerais relativo à entrada em vigor e à cessação da vigência das normas.

A questão que se coloca é a de saber que critério legal nos permite determinar qual a lei aplicável a uma relação jurídica tributária que tem na sua base um facto tributário duradouro quando uma lei fiscal entra em vigor em meados de determinado ano fiscal e é aplicável a todo o período tributário.

Como vimos anteriormente o facto que constitui a relação jurídica de IRS é um facto complexo, que integra uma multiplicidade de aspetos materiais que formam uma unidade teleológica objetiva, e um facto duradouro, ou seja, a sua formação prolonga-se no tempo. Face à natureza do facto tributário de IRS do ponto de vista da sua ocorrência no tempo, por diversas vezes surge o problema da sucessão das leis no tempo, ou seja, que regime jurídico disciplinará a obrigação tributária quando há uma alteração legislativa durante a formação do facto tributário.

Não restam dúvidas que qualquer alteração dos elementos essenciais dos impostos decorrente de lei ulterior à ocorrência do facto tributário não pode ser retroativamente aplicada em detrimento do sujeito passivo, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica na sua dimensão da proibição da retroatividade dos impostos previsto no artigo 103.º, n.º 3, da CRP. A LGT no seu artigo 12.º, n.º 1, densifica essa regra constitucional, ao adotar a *teoria do facto passado*, estabelecendo que a lei fiscal aplicável é a vigente ao tempo em que o facto tributário se verificou, isto é, a relação jurídica tributária é regulada pela lei em vigor à data da sua constituição. No n.º 2 do mesmo normativo, esclarece-se que, no caso de um facto de formação sucessiva, a regra é a aplicação da lei nova somente ao período decorrido após a sua entrada em vigor.

Assim, podemos concluir que a regra da irretroatividade do imposto está assegurada quando o regime jurídico que rege a disciplina da obrigação tributária é imposto pela legislação

vigente à data da verificação do facto tributário. Mas em que momento é seguro ou exato afirmar que o facto tributário de formação sucessiva é posterior ou anterior à entrada em vigor da nova lei. A chave para esta questão está na delimitação temporal do facto tributário.

Se, por um lado, no que diz respeito à verificação do facto tributário instantâneo as dúvidas são inexistentes, visto que este ocorre num átimo, num único momento, sendo simultâneo à produção do aspeto material do facto tributário.

Por outro lado, o problema surge quando o facto tributário é duradouro e durante a sua formação está em contacto com mais do que uma lei. Tanto maior é a complexidade da questão se a lei nova altera os elementos essenciais do IRS, ou seja, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais ou as garantias dos contribuintes, em detrimento destes e, concomitantemente, estabelece que os seus efeitos produziram-se desde o início do ano fiscal, abarcando, desta forma, todos os rendimentos percebidos pelo contribuinte ao longo do período tributário.³⁵⁰

Esta questão gerou e gera uma enorme controvérsia no seio dos cultores do Direito Fiscal, existindo três posições distintas defensáveis no que respeita ao IRS. De um lado temos os apologistas da aplicação da lei nova aos rendimentos obtidos desde o início do ano fiscal, os quais se apoiam no elemento temporal do facto tributário de formação sucessiva do IRS, afirmando que o mesmo só se completa no termo do período de tributação, momento em que nasce a obrigação fiscal.³⁵¹ Nos antípodas encontramos aqueles que sufragam a aplicação da lei nova somente ao exercício tributário subsequente à sua entrada em vigor por razões de segurança jurídica e de inviabilidade de delimitar no tempo a percepção do rendimento.³⁵² E, por último, preconizando uma solução de permeio, temos os que defendem a aplicação *pro rata temporis* da nova lei fiscal, partindo da premissa de que a percepção do rendimento é um facto

³⁵⁰ Esta situação não é puramente académica. Com efeito, verificou-se já por diversas vezes, em concreto e a título exemplificativo podemos referir a Lei n.º 11/2010, de 15 de Junho, que criou um escalão adicional de tributação em sede de IRS, a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de Junho, que alterou as taxas gerais aplicáveis ao referido imposto, ou ainda a Lei n.º 49/2011, de 7 de Setembro, que aprovou o imposto extraordinário incidente sobre o rendimento das pessoas singulares. Todas estas leis foram publicadas e entraram em vigor em meados do ano fiscal e foram aplicadas aos rendimentos auferidos durante todo o período de tributação.

³⁵¹ Cfr. Fernando SAINZ DE BUJANDA, *Notas de Derecho Financiero*, vol. I, Madrid, 1967, p. 425 *apud* Alberto Xavier, *Manual... op. cit.*, p. 200; Miguel de JONCKHEERE, "The Principle of Non-retroactivity in Belgian Tax Law", *in Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp. 511 e ss. Esta tese é também sustentada pela maioria dos Conselheiros do Tribunal Constitucional que participaram na votação do Acórdão. n.º 399/2010, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

³⁵² Cfr. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Curso... op. cit.*, p. 235; Diogo Leite de CAMPOS e Mónica Horta Neves Leite de CAMPOS, *Direito... op. cit.*, pp. 221 e 222; Jorge Bacelar GOUVEIA, "A proibição da retroactividade... op. cit.", p. 64; Eduardo PAZ FERREIRA, "Em torno das Constituições Financeira e Fiscal... op. cit.", p. 336 e do mesmo autor, *in Constituição Portuguesa Anotada*, org. de Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 223.

complexo – porquanto compreende vários factos, circunstâncias ou situações autonomizáveis suscetíveis de gerar rédito – e de composição sucessiva – devido à sua formação contínua durante o ano fiscal –, concluem, portanto, que é exequível a divisão jurídico-fiscal. Assim, há que proceder à sua fragmentação legal, entendendo como factos verificados ao abrigo da lei nova os rendimentos obtidos a partir da entrada em vigor dessa lei.³⁵³

No capítulo 5, quando nos referimos ao facto tributário dissemos que este somente se realiza com a verificação de todos os elementos que o formam, o que, no caso do IRS, acontece, impreterivelmente, no último dia do período de tributação, momento em que o aspeto temporal do seu elemento objetivo se esgota, gerando uma obrigação tributária. Com efeito, a sua natureza contínua faz com que a sua composição se prolongue num intervalo de tempo que o legislador fixou em um ano, pelo que a sua consolidação ou perfeição ocorre com o termo do ano fiscal. Com base nesta análise, até à completude da sua dimensão temporal, os elementos que constituem o facto tributário do IRS estão pendentes, pelo que a prevalência do regime da lei vigente à data em que o facto tributário se constituiu em detrimento da lei em vigor aquando iniciou a sua formação não viola a regra da irretroatividade dos impostos.

Mas, não obstante o supra referido, será que uma norma que entra em vigor a meados do ano fiscal e que altera a disciplina das matérias ou elementos essenciais do IRS, nomeadamente as normas de incidência, pode propagar ou estender a sua eficácia aos rendimentos percebidos pelo contribuinte antes da sua entrada em vigor?

Contrariamente ao que sustenta parte da doutrina e a mais recente jurisprudência do Tribunal Constitucional³⁵⁴, consideramos que as alterações legislativas relativas aos elementos fundamentais dos impostos periódicos, quando desfavoráveis para os contribuintes, só devem entrar em vigor no ano subsequentes à sua publicação, por duas grandes razões.

³⁵³ Cfr. Alberto XAVIER, *Manual... op. cit.*, pp. 201 e 202; António Carlos dos SANTOS, “Cada cor seu paladar: sobre a aplicação do princípio da irretroatividade às taxas e escalões de IRS”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 4, Coimbra, Almedina, 2011, p. 300 e António Lima GUERREIRO, *Lei Geral... op. cit.*, p. 91. De acordo com este último autor, no caso das alterações legislativas serem efetuadas no âmbito de autorização legislativa concedida no Orçamento de Estado do ano a que respeitam ou constem do Orçamento de Estado tardiamente aprovado, essas alterações legislativas, mesmo as relativas aos impostos periódicos, devem vigorar por todo o período de vigência do Orçamento, desde que não violem o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança, caso contrário, aplicar-se-á uma tributação *pro rata temporis*.

³⁵⁴ De acordo com os Conselheiros do Tribunal Constitucional “é possível, no que diz respeito aos impostos periódicos, a aprovação de leis no decurso do período de tributação que se destinem a produzir efeitos em relação a todo esse período, ficando, no entanto, tais leis sujeitas ao teste resultante dos princípios do Estado de Direito, como seja o da protecção da confiança.” – Cfr. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins, disponível em www.tribunalconstitucional.pt

A primeira razão, no seguimento do já defendido por Paz Ferreira e Bacelar Gouveia, prende-se com a estreita conexão, a interdependência entre o sistema fiscal e o sistema financeiro que obriga a que o princípio financeiro da anualidade se aplique ao domínio fiscal.³⁵⁵ A fragmentação dos impostos periódicos em anos fiscais tem uma relevância “nevrálgica”³⁵⁶, equiparável à importância do ano financeiro para a Lei do Orçamento aprovada pelo Parlamento, já que é por força do princípio da anualidade que são elaboradas, votadas e executadas as despesas e as receitas públicas, nas quais se integram os impostos, para determinado exercício financeiro. Ora, até por uma questão de coerência e de “coesão” de ambos os sistemas este princípio deve ser irrefutavelmente aplicável ao Direito Fiscal.³⁵⁷ Logo, quaisquer alterações fiscais devem estar contempladas na Lei do Orçamento do Estado e deverão ser aplicadas no período fiscal seguinte, ou seja, uma lei que modifique os elementos fundamentais de um imposto periódico e que produza os seus efeitos no mesmo exercício fiscal da sua publicação deve ser totalmente proibida.³⁵⁸

A segunda razão fundamenta-se em razões de segurança jurídica e da proteção da confiança na vertente em que exige que o contribuinte possa conhecer antecipadamente os encargos fiscais que sobre si impenderão durante determinado período e que possa ainda prever e calcular com segurança a obrigação de imposto a que estará sujeito com base, direta e exclusivamente, na lei.

Na verdade e em última análise, ao contribuinte interessa-lhe saber, de antemão, o montante do imposto que vai pagar e em que condições estes vão ser cobrados. Por conseguinte, uma norma publicada no decorrer de determinado ano fiscal que institui ou majora um imposto não pode projetar os seus efeitos para esse mesmo ano, mesmo que o facto tributário apenas se complete em momento posterior à publicação da lei, devendo os efeitos jurídicos da nova lei permanecer “congelados” até à formação de um novo facto tributário de

³⁵⁵ Cfr. Eduardo PAZ FERREIRA, “Em torno das Constituições Financeira e Fiscal...” *op. cit.*, p. 336.

³⁵⁶ Vocábulo utilizado por Jorge Bacelar Gouveia para descrever a importância do período de um ano na vida dos impostos periódicos. – Cfr. Jorge Bacelar GOUVEIA, “A proibição da retroactividade...” *op. cit.*, p. 64.

³⁵⁷ A este propósito escreve José Manuel M. Cardoso da Costa que “na Lei do Orçamento vêm a inserir-se também normas tributárias, *rectius*, a autorização para o Governo emití-las: o facto é que, devendo tal lei ser a expressão dum quadro global e coerente da política financeira para o ano económico, é essencial que dela constem - sob pena de o quadro ficar irremediavelmente incompleto - as orientações fundamentais a prosseguir em matéria de política fiscal.” – Cfr. José Manuel M. CARDOSO DA COSTA, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro*, in Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, pp. 18, 19 e 22.

³⁵⁸ Cfr. Glória TEIXEIRA, *Manual de...* *op. cit.*, p. 391.

IRS.³⁵⁹ De outro modo estar-se-á a anular a garantia que este princípio deve assegurar, a certeza e a confiança de que às normas jurídicas estão associados efeitos jurídicos minimamente estáveis e previsíveis.³⁶⁰ Não queremos com isto dizer que as normas devem ser imutáveis, mas sim que devem sempre propor-se a regular as relações jurídicas de forma justa, ou seja, o arbitrio do legislador está subordinado aos princípios e regras de Direito que pela sua natureza limitam e se impõe ao Estado.³⁶¹ Tal como afirma Batista Machado “a segurança é uma das exigências feitas ao Direito – pelo que, em última análise, representa também uma tarefa ou missão contida na própria ideia de Direito.”³⁶²

Por estas razões, não podemos concordar com a justificação de que o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança deve ceder face à excecional conjuntura económico-financeira que o país atravessa.³⁶³ É certo e seguro que vivemos um período de crise económico-financeira a nível nacional. Todavia, isso não significa que a CRP e os princípios por que se rege o Estado de Direito Democrático devam ser olvidados.

É, precisamente, nesta altura difícil em que o país se encontra que a CRP tem um papel preponderante na defesa e manutenção da justiça, enquanto pedra angular, *Grundnorm* de toda a ordem jurídica portuguesa, servindo de parâmetro e limite da atuação do legislador, sob pena de caminhar, no limite, para um colapso institucional.

Ademais, entendemos que não será de aderir a uma solução *pro rata temporis*, isto é, aplicar-se a lei nova somente ao intervalo de tempo posterior à sua entrada em vigor devido ao subprincípio da anterioridade dos impostos.³⁶⁴ Corolário do princípio da segurança jurídica e da

³⁵⁹ Para demonstrar a injustiça a que pode levar a aplicação da lei fiscal nova aos factos tributários pendentes ou em formação Luciano da Silva Amaro ilustra o exemplo da mudança das regras do futebol no decorrer de uma partida, passando os golos marcados de dentro da área a valer apenas meio golo e os golos marcados de fora da área a valer dois golos, acabando a equipa que seria derrotada a ser a vencedora daquele jogo. – Cfr. Luciano da Silva AMARO, “Caderno de Pesquisas Tributárias” n.º 11”, in *CEU/Resenha Tributária*, 1986, pp. 345 e 346, *apud* Ives Gandra da Silva Martins, “O Fato Gerador do Imposto de Renda e o Princípio da Irretroatividade”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009, p. 365.

³⁶⁰ V. José José CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental... op. cit.*, p.396.

³⁶¹ Cfr. João Batista MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2000, p. 50.

³⁶² Cfr. João Batista MACHADO, *Introdução ao Direito... op. cit.*, p. 55.

³⁶³ Argumento utilizado pelo Tribunal Constitucional para fundamentar as suas decisões proferidas no Acórdão n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins; no Acórdão n.º 396/2011, de 21 de Setembro de 2011, proc. n.º 72/11, Plenário, Rel. Cons. Joaquim Sousa Gomes e no Acórdão n.º 353/2012, de 5 de Julho de 2012, proc. n.º 40/12, Plenário, Rel. Cons. João Cura Mariano. Todos os supra referidos acórdãos encontram-se disponíveis em www.tribunalconstitucional.pt

³⁶⁴ A Constituição Federativa do Brasil no art. 150.º, III, al. b), contempla formal e expressamente o princípio da anterioridade dos impostos ao estabelecer: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;”

proteção da confiança, o substrato do subprincípio da anterioridade dos impostos impede que se efetue a cobrança de um imposto de natureza periódica em relação ao período fiscal em que haja sido publicada a lei que o criou ou aumentou a sua carga fiscal.³⁶⁵

Assim, mais uma vez ressaltamos que somos da opinião que a solução para este problema em concreto passa por aplicar a lei nova que altere a disciplina dos elementos fundamentais do IRS de modo desvantajoso para o sujeito passivo ao período fiscal seguinte ao da sua publicação, pois só assim ficam plenamente salvaguardados todos os comandos constitucionais, mormente o princípio da segurança jurídica.

³⁶⁵ Conforme refere Manuel Pires “quanto aos impostos periódicos, o imposto nascido em cada período é independente dos anteriores e dos posteriores (logo, a aplicação da lei nova não é incompatível com a exigência da não retroactividade, desde que se aplique apenas no início de cada período seguinte, sendo diferente no caso de se aplicar aos efeitos verificados após a sua vigência, mas antes do início do período seguinte, o que, aliás, violaria o que se chama o princípio da anterioridade).” – Cfr. Manuel PIRES, *Direito Fiscal... op. cit.*, p. 208.

CONCLUSÕES

1. A constituição ou nascimento da obrigação tributária resulta diretamente da verificação de um facto ou situação real que se reconduz, completa e integralmente, à previsão abstrata de uma norma tributária.
2. O facto tributário que dá origem à obrigação tributária realiza-se com a reunião de dois elementos que se complementam e que são imprescindíveis para a sua formação: o elemento subjetivo e elemento objetivo.
3. O elemento subjetivo traduz-se na vinculação legal do elemento objetivo a uma ou mais pessoas que adquirem a qualidade de sujeitos passivos de IRS.
4. O elemento objetivo consiste na reunião da multiplicidade de realidades previstas nas normas de incidência real do CIRS – a percepção de rendimento através de salários, rendas, pensões, etc. –, cuja ocorrência no mundo fenoménico constitui uma relação jurídica fiscal e determina o nascimento de uma única obrigação de imposto.
5. O elemento objetivo é tradicionalmente considerado sob quatro aspetos ou prismas: espacial, quantitativo, temporal e material.
6. Todos os elementos e respetivos aspetos que compõem o facto tributário são imprescindíveis para a constituição da obrigação tributária, na medida em que o facto tributário é um todo unitário, uma entidade una, indivisível, que dá origem a uma obrigação tributária única e concreta.
7. O facto tributário em sede de IRS é um facto duradouro, cujo ciclo de formação se prolonga no tempo de forma sucessiva e ininterrupta, mas por razões de praticabilidade e eficiência, é juridicamente fracionado em anos fiscais.
8. No âmbito do IRS, apenas o facto sociológico que dá origem a rendimentos fiscalmente relevantes pode ser descrito como instantâneo (*v.g.* a obtenção de uma renda, de um juro, a alienação de um imóvel, etc.).

9. Em sede de IRS, o facto tributário que dá origem à obrigação de imposto apenas ocorre no termo de cada ano fiscal, momento em que simultaneamente o facto gerador do imposto se subsume à norma que o tipifica e se aglutinam todos os elementos que o integram. Por conseguinte, a obrigação fiscal somente se constitui com o fim do período de tributação, momento em que se esgota o aspeto temporal do facto tributário.
10. Embora o facto tributário que está na base do IRS possa ser decomposto numa multiplicidade de factos ou aspetos materiais com relevância jurídica, os quais até podem conservar, em termos económicos e contabilísticos, a sua autonomia, certo é que apenas no fim do período de tributação é que este se “perfecciona” e produz todos os seus efeitos jurídicos.
11. O IRS, enquanto imposto único, periódico e anual, não impende sobre cada rendimento percebido isoladamente, mas sim sobre a globalidade dos rendimentos obtidos pelo contribuinte no decurso do ano fiscal, não obstante o mecanismo da retenção na fonte a título definitivo poder configurar um desvio a esta regra.
12. As normas que definem o momento em que o rendimento entra na esfera patrimonial do seu titular articulam-se com o princípio da anualidade do IRS através do englobamento dos rendimentos auferidos pelo contribuinte durante o período de tributação.
13. O conceito de rendimento adotado pelo legislador fiscal projeta-se no aspeto material do facto tributário, pelo que a delimitação teórica da noção de rendimento para efeitos fiscais é de suma relevância para que se apreenda na íntegra a *materialidade objetiva* do facto tributário.
14. O conceito fiscal de rendimento atua como garante do princípio da igualdade tributária porquanto funciona como medida dos encargos fiscais do contribuinte.
15. A conceção fiscal de rendimento é a expressão normativa de realidades preexistentes reveladoras do melhor índice de capacidade contributiva e que devem ser apreendidas no plano jurídico para que se consiga uma repartição justa da carga tributária, com vista

a cumprir as exigências do ordenamento jurídico-constitucional, a redistribuição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades.

16. As mais-valias fiscalmente relevantes devem ter o mesmo tratamento jurídico que qualquer categoria de rendimento prevista nas normas de incidência do CIRS.
17. Não se pode afirmar genericamente que o instituto de retenção na fonte a título definitivo configura um imposto de obrigação única, porquanto os rendimentos tributados desta forma podem ter natureza estável e permanente, como, por exemplo, as pensões pagas por entidades nacionais a não residentes.
18. Os rendimentos auferidos por residentes e sujeitos a taxas liberatórias podem ser sempre objeto de englobamento, pelo que esses rendimentos podem ser considerados numa perspetiva global e unitária, coincidindo, dessa forma, a constituição da obrigação fiscal com a realização do facto tributário.
19. A tributação com recurso a taxas liberatórias pode contrariar a unicidade da estrutura e do aspeto temporal do facto tributário do IRS, visto que a obrigação de imposto, em certas situações, pode surgir antes do termo do ano fiscal, o que não é de todo razoável e adequado com a unicidade da estrutura e do aspeto temporal do facto tributário do IRS.
20. O subprincípio da capacidade contributiva reclama que a delimitação da noção fiscal de rendimento tenha como referência a corrente do rendimento-acrécimo, não obstante excluir, por imposição constitucional e razões de ordem prática, certos acréscimos patrimoniais.
21. As alterações legislativas relativas aos elementos fundamentais dos impostos periódicos só devem entrar em vigor no ano subsequentes à sua publicação, por força do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança e da estreita conexão e interdependência que existe entre o sistema fiscal e o sistema financeiro, a qual obriga a que o princípio financeiro da anualidade se aplique ao domínio fiscal.

REFERÊNCIAS

Bibliográficas

AMARAL, Diogo Freitas do, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. 1, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 1996.

AMARO, Luciano da Silva, “Imposto de Renda: Regimes Jurídicos”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Siva Martins, 11.^a edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

ANTUNES VARELA, João de Matos, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 9.^a edição, Coimbra, Almedina, 1996.

ATALIBA, Geraldo, *Hipótese de Incidência Tributária*, 5.^a edição, São Paulo, Malheiros, 1999.

BASTO, José Guilherme Xavier de, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

BRAZ TEIXEIRA, António, *Princípios de Direito Fiscal Português*, Vol. I, Lisboa, Edições Ática, 1965.

CAETANO, Marcello, *Manual de Direito Administrativo*, Vol. I, Coimbra, Almedina, 1980.

CALDEIRA, João Damião, “Algumas reflexões em torno do novo regime de tributação das mais-valias mobiliárias numa perspectiva de (in)constitucionalidade”, in *Scientia Iuridica*, Tomo LIX, n.º 324, Braga, Universidade do Minho, 2010.

CAMPOS, Diogo Leite de, e CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de, *Direito Tributário*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2000.

CARDOSO DA COSTA, José Manuel M., *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor José Joaquim Teixeira Ribeiro*, in Separata do número especial do Boletim da Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, 1981.

_____, *Curso de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1972.

_____, “O enquadramento constitucional do direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

CARLOS, Américo Fernando Brás, *Impostos: Teoria Geral*, 3.^a edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2010.

CARRAZZA, Roque António, *Reflexões sobre a Obrigação Tributária*, São Paulo, Editora Noeses, 2010.

CASALTA NABAIS, José, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3.^a reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012.

_____, *Direito Fiscal*, 6.^a edição, Coimbra, Almedina, 2011.

COSTA, Alcides Jorge da, “Obrigação Tributária”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.^a edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.

DOURADO, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

FALCÃO, Amílcar de Araújo, *Fato Gerador da Obrigação Tributária*, 7.^a edição, São Paulo, Editora Noeses, 2013.

FALSITTA, Gaspare, *Manuale di Diritto Tributario: Parte Generale*, 5.^a edição, Pádua, CEDAM, 2005.

FAUSTINO, Manuel, “Retroactividade, Retrospectividade e alguma serenidade”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2010.

- FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português – Introdução ao Estudo da Realidade Tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.
- FEIO, Diogo, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 2001.
- FERREIRA, Ricardo Matos “Sobre a determinação de mais-valias – o artigo 51.º do Código do IRS”, 2012, disponível em www.tributarium.net
- FERREIRA, Rogério M. Fernandes, “A Propósito da Recente Jurisprudência Constitucional sobre Retroactividade Fiscal (Breve Apontamento)”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- GARCIA, Maria Glória, *Estudos sobre o Princípio da Igualdade*, Coimbra, Almedina, 2005.
- GOMES CANOTILHO, J. J., *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª edição, Coimbra, Almedina, 2003.
- GOMES CANOTILHO, J. J., e MOREIRA, Vital, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.
- GOUVEIA, Jorge Bacelar, “A proibição da retroatividade da norma fiscal”, in *Problemas Fundamentais do Direito Tributário*, Lisboa, Vislis Editores, 1999.
- GUERREIRO, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.
- HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, reimpressão da 3.ª edição, Berlim, Verlag Neue Wirtschafts-Briefe, 1986, tradução espanhola de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano e Enrique Ortiz Calle, *Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 2005.
- JONCKHEERE, Miguel de, “The Principle of Non-retroactivity in Belgian Tax Law”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*, Vol. III, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

- LEITÃO, Luís Manuel Teles Meneses, “Anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10”, in *Jurisprudência Crítica*, disponível em www.biblioteca.porto.ucp.pt
- LUCA, Gianni de, *Diritto Tributario*, 23.ª edição, Nápoles, Edizioni Giuridiche Simone, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito, “O Conceito Legalista de Renda”, in *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n.º 47, Out./Dez. 2009.
- MACHADO, João Batista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 12.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2000.
- MACHETE, Rui Chancerelle de, “Algumas notas sobre a chamada presunção da legalidade dos actos administrativos”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Pedro Soares Martínez*, Vol. II, Coimbra, Almedina, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva, “O Fato Gerador do Imposto de Renda e o Princípio da Irretroatividade”, in *Curso de Direito Tributário*, coord. Ives Gandra da Silva Martins, 11.ª edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2009.
- MATOS, André Salgado de, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Coimbra, Coimbra Editora, 1999.
- MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, “As Convenções sobre Dupla Tributação”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, Centro de Estudos Fiscais, 1998.
- MEDEIROS, Rui, e MIRANDA, Jorge, *Constituição Portuguesa Anotada*, org. de Jorge Miranda e Rui Medeiros, TOMO I, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.
- MIRANDA, Jorge, *Manual de Direito Constitucional*, Tomo II, 2.ª edição revista, Coimbra, Coimbra Editora, 1983.
- _____, *Textos Históricos do Direito Constitucional*, Lisboa, Imprensa Nacional da Casa da Moeda, 1980.

- _____, *Manual de Direito Constitucional*, TOMO IV, Coimbra, Coimbra Editora, 1988.
- MITA, Enrico De, *Principi di Diritto Tributario*, 6.^a edição, Milão, Giuffrè Editore, 2011.
- MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2008.
- _____, *Execução Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2005.
- _____, *Apontamentos ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, reimpressão, Coimbra, Almedina, 2007.
- MOTA, António Manuel Cardoso, *A Tributação Unitária do Rendimento*, Coimbra, Coimbra Editora, 1990.
- MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas, *The Myth of Ownership – Taxes and Justice*, Nova Iorque, Oxford University Press, 2002.
- MUSGRAVE, Richard A., e MUSGRAVE, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, 5.^a edição, Nova Iorque, McGraw-Hill International Editions, 1989.
- PAZ FERREIRA, Eduardo, “Em torno das Constituições Financeira e Fiscal e dos Novos Desafios na Área das Finanças Públicas”, *in Nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976 – Evolução constitucional e perspectivas futuras*, org. de Jorge Miranda, Lisboa, Edição da Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa, 2001.
- _____, *Constituição Portuguesa Anotada*, org. de Jorge Miranda e Rui Medeiros, Tomo II, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2007.
- PEREIRA, Paula Rosado, “Estudos sobre o IRS: Rendimentos de capitais e mais-valias”, *in Cadernos do Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal*, n.º 2, Coimbra, Almedina, 2005.

_____, “O Princípio da Não Retroatividade da Lei Fiscal no Campo da Tributação Autónoma de Encargos”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 2, Coimbra, Almedina, 2011.

_____, “Novamente a questão da retroactividade da lei fiscal no campo da tributação autónoma de encargos”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 3, Coimbra, Almedina, 2011.

PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario: Parte General*, 20.ª edição, Madrid, S.L. Civitas Ediciones, 2010.

PIRES, Manuel, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3.ª edição, Coimbra, Almedina, 2008.

PIRES DE LIMA, e ANTUNES VARELA, João de Matos, *Código Civil Anotado*, Vol. III, 2.ª edição revista e atualizada, reimpressão, Coimbra, Coimbra Editora, 1987.

PITTA E CUNHA, Paulo de, “A pseudo-reforma fiscal do final do século XX e o regime simplificado de IRS”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano I, n.º 1, Coimbra, Almedina, 2008.

QUERALT, Juan Martín, SERRANO, Carmelo Lozano, LÓPEZ, José M. Tejerizo, e OLLERO, Gabriel Casado, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20.ª edição, Madrid, Editorial Tecnos, 2009.

RIBEIRO, João Sérgio, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas notas)*, Braga, AEDUM, 2012.

_____, *Tributação Presuntiva do Rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010.

ROCHA, Joaquim Freitas da, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, disponível em www.repositorium.sdum.pt

_____, *Apontamentos de Direito Tributário: a relação jurídica tributária*, Braga, AEDUM, 2009.

_____, *Apontamentos de Direito Tributário II – Imposto sobre o rendimento*, Braga, AEDUM, 2013.

_____, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

_____, “Da perequação financeira em referência aos entes locais: contornos de um enquadramento jurídico normativo”, in *30 Anos de Poder Local na Constituição da República Portuguesa (Ciclo de Conferências)*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

RODRIGUES, Benjamim Silva, “Proporcionalidade e Progressividade no IRS”, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2003.

RODRIGUES, João Pedro Silva, “Algumas reflexões em torno da efectiva concretização do Princípio da Capacidade Contributiva”, in *Estudos Em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

RODRIGUES, Marílio da Fonseca, *O Contribuinte perante a Reforma Fiscal*, Coimbra, Tipografia Comercial, 1964.

SÁ GOMES, Nuno, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, Lisboa, Editora Rei dos Livros, 2000.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10.^a edição, Madrid, Facultad de Derecho de Universidad Complutense, 1993.

SALDANHA SANCHES, J. L., *Manual de Direito Fiscal*, 3.^a edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

_____, *Justiça Fiscal*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

_____, *Os Limites do Planeamento Fiscal: substância e forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

_____, *A Quantificação da Obrigação Tributária – deveres de cooperação, autoavaliação e avaliação administrativa*, 2.ª edição, Lisboa, Editora Lex, 2000.

_____, “O conceito de rendimento do IRS”, in *Revista Fiscalidade*, n.º 7/8, Lisboa, Instituto Superior de Gestão, 2001.

SANTOS, António Carlos dos, “Cada cor seu paladar: sobre a aplicação do princípio da irretroactividade às taxas e escalões de IRS”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano III, n.º 4, Coimbra, Almedina, 2011.

SOARES, Rogério Ehrhardt, *Direito Administrativo*, Coimbra, 1978.

SOARES MARTÍNEZ, Pedro, *Direito Fiscal*, 7.ª edição revista e atualizada, Coimbra, Almedina, 1993.

TESAURO, Francesco, *Istituzioni di Diritto Tributario: Parte Generale*, 9.ª edição, Milão, Utet Giuridica, 2008.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2012.

TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição refundida e atualizada, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

_____, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989.

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2011.

_____, “Capacidade Contributiva, Rendimento e Patrimônio”, disponível em www.sergiovasques.com/xms/files/Capacidade_Contributiva_Rendimento.pdf

XAVIER, Alberto, *Manual de Direito Fiscal I*, reimpressão, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

_____, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

_____, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2007.

Jurisprudenciais

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 336/86, de 3 de Dezembro de 1986, proc. n.º 313/85, Plenário, Rel. Cons. Magalhães Godinho.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 44/84, de 22 de Maio de 1984, proc. n.º 90/83, Plenário, Rel. Cons. Jorge Campinos.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/85, de 30 de Julho de 1985, proc. n.º 75/83, Plenário, Rel. Cons. Cardoso da Costa.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/86, de 11 de Março de 1986, proc. n.º 148/84, Plenário, Rel. Cons. Monteiro Diniz.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 287/90, de 30 de Outubro de 1990, proc. n.º 309/88, 2.^a secção, Rel. Cons. Sousa Brito.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 806/93, de 30 de Novembro de 1993, proc. n.º 204/91, Plenário, Rel. Cons. António Vitorino.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, de 16 de Fevereiro de 1995, proc. n.º 405/88, Plenário, Rel. Cons. Alves Correia.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 756/95, de 20 de Dezembro de 1995, proc. n.º 134/94, 2.^a secção, Rel. Cons. Sousa Brito.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 181/97, de 5 de Março de 1997, proc. n.º 402/96, 2.^a secção, Cons. Rel. Luís Nunes de Almeida.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/00, de 22 de Março de 2000, proc. n.º 762/98, 2.ª secção, Rel. Cons. Fernanda Palma.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, de 3 de Julho de 2001, proc. n.º 450/92, Plenário, Rel. Cons. Tavares da Costa.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 362/2002, de 17 de Setembro de 2002, proc. n.º 403/2002, Plenário, Rel. Cons. Maria dos Prazeres Pizarro Beleza.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 80/2003, de 12 de Fevereiro de 2003, proc. n.º 151/02, 2.ª secção, Rel. Cons. Benjamim Rodrigues.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 142/2004, de 10 de Março de 2004, proc. n.º 453/03, 2.ª secção, Rel. Cons. Paulo Mota Pinto.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 85/2010, de 3 de Março de 2010, proc. n.º 653/09, 1.ª secção, Rel. Cons. Gil Galvão.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/10, de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 523 e 524/10, Plenário, Rel. Cons. Ana Guerra Martins.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 396/2011 de 21 de Setembro de 2011, proc. n.º 72/11, Plenário, Rel. Cons. Joaquim Sousa Gomes.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 150/12, de 19 de Dezembro de 2012, proc. n.º 617/2012, Plenário, Rel. Cons. João Cura Mariano.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 353/2012, de 5 de Julho de 2012, proc. n.º 40/12, Plenário, Rel. Cons. João Cura Mariano.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Abril de 2005, proc. n.º 0100/05, 2.ª secção, Rel. Cons. Lúcio Barbosa.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29 de Setembro de 2006, proc. n.º 0488/06, 2.ª secção, Rel. Cons. Jorge de Sousa.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27 de Outubro de 2010, proc. n.º 0462/10, 2.ª secção, Rel. Cons. Dulce Neto.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7 de Junho de 2011, proc. n.º 0281/11, 2.ª secção, Rel. Cons. Valente Torrão.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Setembro de 2012, proc. n.º 0866/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Dulce Neto.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Setembro de 2012, proc. 0909/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Valente Torrão.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 19 de Dezembro de 2012, proc. n.º 01414/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Fernanda Maçãs.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 4 de Dezembro de 2013, proc. n.º 01582/13, 2.ª secção, Rel. Cons. Isabel Marques da Silva.

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 8 de Janeiro de 2014, proc. n.º 01078/12, 2.ª secção, Rel. Cons. Ascensão Lopes.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 10 de Maio de 2012, proc. 368/10.OTBPVL-D.G1.S1, 2.ª secção, Rel. Cons. Álvaro Rodrigues.

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 14 de Junho de 2012, proc. 506/10.3TBPNF-E.P1.S1, 2.ª secção, Rel. Cons. Oliveira Vasconcelos.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 10 de Maio de 2005, proc. 00585/05, 2.º juízo do contencioso tributário, Rel. Casimiro Gonçalves.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 9 de Maio de 2006, Proc. 00436/05, 2.º juízo da secção do contencioso tributário, Rel. Ivone Martins.

Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 22 de Janeiro de 2013, proc. 04771/11, 2.º juízo da secção do contencioso tributário, Rel. Joaquim Condesso.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 18 de Junho de 2013, proc.4021/12.2TBGMR.G1, 2.ª secção cível, Rel. Maria Rosa Tching.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 26 de Junho de 2013, proc. 4944/12.9TBSTS-A.P1, 3.ª secção, Rel. Maria Amália Santos.

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 28 de Junho de 2013, proc. 4944/12.9TBSTS-A.P1, 3.ª secção, Rel. Maria Amália Santos.

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 22 de Outubro de 2013, proc. 900/11.2TYLSB-G.L1-7, 7.ª secção cível, Rel. Rosa Ribeiro Coelho.

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 29 de Outubro de 2013, proc. 8180/12.6TBBRG.G1, 2.ª secção cível, Rel. Edgar Gouveia Valente.