

Jorge Miranda/Rui Medeiros

Com a colaboração de

*Ana Paula Dourado / António de Araújo / António Rocha Marques / Catarina Botelho /  
/ Eduardo Paz Ferreira / Gonçalo Matias / Jorge Pereira da Silva / Lino Torgal /  
/ Manuel Afonso Vaz / Manuel Fontaine / Margarida Menéres Pimentel / Maria  
Oliveira Martins / Miguel Nogueira de Brito / Nazaré Costa Cabral / Nuno Cunha  
Rodrigues / Patrícia Fragoso Martins / Paulo Marques / Vitalino Canas*

# Constituição Portuguesa Anotada

Volume II

2.<sup>a</sup> edição revista, atualizada e ampliada

Universidade Católica Editora

2018

Artigo 104.º

Impostos

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.
2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.
3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.
4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

**Origem:** O atual artigo tem origem no artigo 107.º da versão original da Constituição que dispunha da seguinte forma: "1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei. 2. A tributação das empresas incidirá fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. O imposto sobre sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos, e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho. 4. A tributação do consumo visará adaptar a estrutura do consumo às necessidades da socialização da economia, isentando-se dela os bens necessários à subsistência dos mais desfavorecidos e suas famílias e onerando-se os consumos de luxo."

Na revisão de 1982, suprimiu-se no n.º 1 a expressão "e tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei", bem como, no n.º 3, a expressão "e tomará em conta a transmissão por herança dos frutos do trabalho", tendo ainda sido dada nova redação ao n.º 4, que passou a dispor que "a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo".

A redação atual dos n.ºs 1, 2 e 3 foi introduzida na revisão de 1997.

**Trabalhos preparatórios:** DAC, n.ºs 78, 80 e 131, de 11 e 14/11/1975 e 1/4/1976, págs. 2645 e segs., 2663 e segs. e 4372, respetivamente.

DAR, 2.ª legislatura, 2.ª sessão legislativa, 2.ª série, suplemento ao n.º 18, págs. 400(35) e segs.; suplemento ao n.º 87, pág. 1618(1)-1618(2), suplemento ao n.º 106.º, pág. 1998(7) e 2.º suplemento ao n.º 137, pág. 2510(49); e 1.ª série, n.º 112, de 2/7/1982, pág. 4667.

*Ibidem*, 5.ª legislatura, 1.ª sessão legislativa, 2.ª série, n.º 35-RC, págs. 1073 e 1074; e 1.ª série, 2.ª sessão legislativa, n.º 83, de 18/5/1989, págs. 4052-4053.

*Ibidem*, 7.ª legislatura, 2.ª sessão legislativa, 1.ª série, n.º 99, de 22/7/1997, págs. 3635-3636.

**Doutrina:** AFONSO HENRIQUES/CONSUELO FIGUEIRA/TEIXEIRA JARDIM, *Ciência das Finanças e Direito Fiscal, Segundo as Prelecções do Sr. Prof. Doutor Fernando Emídio da Silva*, Lisboa, 1935; IX JORNADAS LUSO-HISPANO-AMERICANAS DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, *A unidade familiar como sujeito fiscal*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 123, Lisboa, 1981; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1984; José Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 164, Lisboa, 1991; *O princípio da tributação do rendimento real e a lei geral tributária*, *Fiscalidade*, n.º 5, Lisboa, janeiro de 2001; *O IRS na reforma fiscal de 1988/89, 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89*, *Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Coimbra, 2005; *IRS: Incidência real e determinação dos rendimentos líquidos*, Coimbra, 2007; M. H. FREITAS PEREIRA, "Regime fiscal do reporte de prejuízos – princípios fundamentais", *Estudos em homenagem a Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1995, n.º 171; *Fiscalidade*, Coimbra, 2016; ANA PAULA DOURADO, *A tributação dos rendimentos de capitais: a harmonização na comunidade Europeia*, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 175, Lisboa, 1996; *Direito Fiscal – Lições*, 2.ª ed., Coimbra, 2017; *The Interest Limitation Rule in the Anti-Tax Avoidance Directive (ATAD) and the Net Taxation Principle*, in *EC Tax Review*, n.º 3, 2017; *Governação Fiscal Global*, Coimbra, 2017; J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1997; HENRIQUE MEDINA CARREIRA, *A tributação do património. Necessidade da sua reforma. Um modelo alternativo*, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, abril-junho de 1997; NUNO SÁ GOMES, *Alguns aspectos jurídicos e económicos controversos da sobretributação imobiliária, no sistema fiscal português*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 386, Lisboa, abril-junho de 1997; *Tributação do Património*, Coimbra, 2005; J. CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, 1998; *O quadro constitucional da tributação*

das empresas, *Evolução constitucional e perspectivas futuras: nos 25 anos da Constituição da República Portuguesa de 1976*, Lisboa, 2001; *As bases constitucionais da reforma da tributação do património*, in Fisco n.º 11/112, Ano 15, Lisboa, janeiro de 2004; *Investir e tributar: uma relação simbiótica?*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Org. Eduardo Paz Ferreira, Heleno Taveira Torres, Clotilde Celorico Palma, Coimbra, 2013; *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, Coimbra, 2015; *Direito Fiscal*, Coimbra, 2017; MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Projeto de Reforma da Tributação do Património*, Comissão de reforma da Tributação do Património, Centro de Estudos Fiscais, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 182, Lisboa, 1999; TOMÁS MARIA CANTISTA DE CASTRO TAVARES, *Da relação de dependência parcial entre a contabilidade e o direito fiscal na determinação do rendimento tributável das pessoas colectivas: algumas reflexões ao nível dos custos*, *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 396, Lisboa, outubro-dezembro de 1999; ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – Anotado*, Lisboa, 1999; DIOGO FEIO, *A substituição fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, Coimbra, 2001; BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Proporcionalidade e progressividade no IRS*, in *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*, Coimbra, 2003; CLOTILDE CELORICO PALMA, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 2006; *Estudos de IVA II*, Coimbra, 2012; *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, *Cadernos IDEFF*, n.º 1, Coimbra, 2014; *Enquadramento das Operações Financeiras em Imposto sobre o Valor Acrescentado*, *Cadernos IDEFF*, n.º 13, Coimbra, 2015; *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Rutura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra, 2015; *Estudos de IVA III*, Coimbra, 2016; FERNANDO ROCHA ANDRADE, *Reflexões em torno do “imposto mais estúpido do mundo”*, in *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra, 2006; RUI DUARTE MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, 2007; *Tributação Separada dos Cônjuges e o Desafio da Simplicidade*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, 2.º Volume, Coimbra, 2010; *Sobre o IRS*, Coimbra, 2014; *A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão*, in *Cadernos de Justiça Tributária*, n.º 7, Braga, janeiro-março de 2015; J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007; PAULA ROSADO PEREIRA, *Estudos Sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, *Cadernos IDEFF*, n.º 2, 2007; RITA DE LA FERIA, *The EU VAT System and the Internal Market*, IBFD, 2009; TIAGO CASSIANO NEVES, *Apontamentos sobre o tratamento fiscal dos expatriados em Portugal e na Europa*, in *Fiscalidade*, n.º 39, 2009; MANUEL PIRES, *Tributação relativa à família (revisitação)*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, 2.º Volume, Coimbra, 2010; VASCO VALDEZ, *A Reforma da Tributação do Património: Antecedentes, Principais Mudanças e Perspetivas Futuras*, *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Volume II, Coimbra, 2010; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *O mito da tributação do rendimento real*, in I Congresso de Direito Fiscal, Diretora: Glória Teixeira; Coordenador: Ary Ferreira da Cunha, Porto, 2011; DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Lisboa, 2012; ANTÓNIO MARTINS, “As Normas internacionais de contabilidade e a tributação do rendimento empresarial em Portugal: notas sobre a adaptação do IRC”, *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor Alberto Xavier*, Coimbra, 2013, vol. I, págs. 209 e segs.; JOAQUIM MIRANDA SARMENTO/PAULO MARQUES, *IVA – Problemas Atuais*, Coimbra, 2014; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um contributo para reequacionar os métodos indiretos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, 2014; RUI MANUEL PEREIRA DA COSTA BASTOS, *O Direito a dedução do IVA, O caso particular dos inputs de utilização mista*, *Cadernos IDEFF*, n.º 15, Coimbra, 2014; DIOGO LEITE DE CAMPOS, *A tributação dos membros da família*, *Revista da Ordem dos Advogados*, Lisboa, a.75 n. 3-4 (jul./dez. de 2015); JORGE MIRANDA, *Sobre a relevância constitucional da família*, in *Scientia Iuridica*, Tomo 64, n.º 338, Braga, maio-agosto de 2015; JÓNATAS E. M. MACHADO/PAULO NOGUEIRA DA COSTA, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2016; GUILHERME W. D’OLIVEIRA MARTINS, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, *Cadernos IDEFF*, n.º 6, Coimbra, 2016; FERNANDO ARAÚJO, *Introdução à Economia*, Coimbra, 2017; MANUEL PIRES/RITA CALÇADA PIRES, *Direito Fiscal*, Coimbra, 2017; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2017; *O Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, 2017; PAULO MARQUES/JOAQUIM MIRANDA SARMENTO/RUI MARQUES, *IRC, Problemas atuais*, Lisboa, 2017.

**Jurisprudência: Progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal:** AcTC n.ºs 173/05, 178/2005, 182/05, 203/05; AcSTA de 31 de março de 2004, Proc. n.º 02059/03. **Rendimentos do agregado familiar:** AcTC n.º 57/95. **Rendimento real das empresas:** AcTC n.ºs 162/04, 164/04, 165/04, 193/04, 206/04, 305/04, 278/06, 85/10, 753/14, 197/16; AcSTA de 25 de janeiro de 2006, Proc. n.º 01026/05; de 10 de janeiro de 2007, Proc. n.º 0589/06; de 15 de fevereiro de 2007,

Proc. n.º 01086/05; 15 de fevereiro de 2007, Proc. n.º 0959/06; de 28 de fevereiro de 2007, Proc. n.º 01221/06; de 17 de outubro de 2007, Proc. n.º 0371/07; de 21 de maio de 2008, Proc. n.º 010/08; de 18 de junho de 2008, Proc. n.º 0205/08; de 26 de novembro de 2008, Proc. n.º 0733/08; de 11 de fevereiro de 2009, Proc. n.º 0862/08; de 20 de maio de 2009, Proc. n.º 0204/09; de 7 de outubro de 2009, Proc. n.º 0422/09; de 24 de fevereiro de 2010, Proc. n.º 01085/09; de 12 de outubro de 2011, Proc. n.º 0524/11; de 2 de julho de 2014, Proc. n.º 01431/13; de 24 de setembro de 2014, Proc. n.º 0779/12; de 8 de março de 2017, Proc. n.º 0227/16; de 31 de maio de 2017, Proc. n.º 01229/15). **Tributação do património:** AcTC n.ºs 211/03, 692/15; AcSTA de 13 de maio de 2009, Proc. n.º 0234/09; de 26 de fevereiro de 2014, Proc. n.º 0860/13; de 26 de fevereiro de 2014, Proc. n.º 0876/13; de 2 de abril de 2014, Proc. n.º 01914/13; de 14 de maio de 2014, Proc. n.º 046/14; de 16 de dezembro de 2015, Proc. n.º 51/14; de 29 de março de 2017, Proc. n.º 0593/16; de 24 de maio de 2017, Proc. n.º 156/2016.

## I

I – A Constituição estabelece a regra da **unicidade** e da **progressividade** no **imposto sobre o rendimento pessoal (IRS)**, pretendendo que fique abrangida por aquele imposto a totalidade de rendimentos auferidos pelo contribuinte e que estes sejam tendencialmente sujeitos à mesma tabela escalonada de taxas progressivas, o que é concretizado pelo artigo 68.º do Código de IRS, em que a taxa de imposto será tanto maior quanto maior for o respetivo rendimento coletável.

II – A **unicidade** no Código de IRS consiste na **tributação dos rendimentos somente por um imposto**, tendo surgido por contraposição ao anterior sistema de tributação **cedular**, vigente anteriormente à Reforma Fiscal que esteve na base da aprovação do Código de IRS (1988/1989). A unicidade deste imposto traduz a finalidade de tributação coerente e justa, assente na capacidade contributiva (artigo 4.º, n.º 1, da LGT), uma vez que **um único imposto permite uma consideração patrimonial global de cada sujeito passivo ou agregado familiar** (J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, págs. 287-288).

Uma importante manifestação da unicidade do imposto sobre o rendimento pessoal, em que se visa tendencialmente a tributação não de apenas alguns, mas de todos os rendimentos da mesma pessoa singular, surge com a tributação inclusivamente dos rendimentos provenientes de atos *ilícitos* (artigo 1.º, n.º 1, do Código de IRS). Sendo assim, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses atos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicável (artigo 10.º da LGT). Pelo que a administração tributária não deve atender à ilicitude civil, administrativa ou sancionatória (criminal ou contraordenacional) dos factos, mas apenas à sua natureza tributária e respetiva quantificação (incidência objetiva), por força dos princípios da legalidade, da tipicidade, da igualdade e da capacidade contributiva. Isto apesar de, em termos práticos, poderem existir dificuldades concretas no que respeita à identificação dos sujeitos passivos, do conhecimento e da quantificação dos factos e mesmo ao nível da cobrança do tributo.

III – O imposto sobre o rendimento pessoal deve recair sobre o **rendimento líquido global**, porque este reflete de forma mais rigorosa a capacidade contributiva do sujeito. Por outro lado, a **tributação do rendimento global não discrimina categorias de rendimentos**. Teoricamente, é mais **justa**, por não tributar de forma mais gravosa o trabalho ou o capital, e é mais **neutra** (e eficiente) por não interferir nas opções do contribuinte (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pag. 296).

IV – A tributação dos rendimentos em IRS é organizada por distintas categorias, as quais correspondem a diferentes tipos de rendimentos: categoria A, para os rendimentos de trabalho dependente; categoria B, para os rendimentos das atividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias (abrangendo atividades de prestação de serviços, rendimentos de propriedade intelectual e todos os rendimentos imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais); categoria E para os rendimentos de capital; categoria F para os rendimentos prediais; categoria G para os incrementos patrimoniais (incluindo as mais-valias); categoria H para os rendimentos de pensões.

V – O IRS apesar de ter como parâmetro o **rendimento-acréscimo** (somatório de todos os incrementos patrimoniais líquidos, incluindo os que não são imputáveis à produção), na verdade, **não abrange todos os rendimentos**, designadamente a **totalidade das mais-valias** (por exemplo, artigo 43.º, n.º 2, do Código de IRS). O **fracionamento e as diferentes regras aplicáveis a diversas categorias de rendimento** acabam por mitigar o princípio da unicidade de imposto. Por seu lado, o **mínimo de existência** em que se pressupõem “rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, em atividades previstas na tabela aprovada no anexo à Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, com exceção do código 15, ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a  $1,5 \times 14 \times$  (valor do IAS)” (artigo 70.º, n.º 1, do Código de IRS), não constitui, em bom rigor, uma exceção à capacidade contributiva, ficando antes abaixo desta, pelo que o critério de comparabilidade de capacidades contributivas não lhe é aplicável.

Pelo que para além das regras de incidência existem mesmo **exclusões de tributação**, seja porque se considera que elas devem ficar de **fora do juízo de capacidade contributiva** (por exemplo, o mínimo de existência; os montantes para cobertura de despesas extraordinárias de saúde, pensões e indemnizações em resultado do cumprimento do serviço militar); ou com **objetivos marcadamente extrafiscais**: por exemplo, exclusão dos prémios literários, artísticos ou científicos, bolsas e prémios desportivos (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 298).

VI – A **unicidade** e a **progressividade** estão **inexoravelmente ligadas**, uma vez que aquela constitui um pressuposto lógico e absolutamente necessário desta, uma vez que em caso de subtração a este imposto ou mesmo à respetiva taxa legal, tal implicará que a capacidade contributiva (*ability to pay*) não será alcançada na mesma relação crescente em relação à generalidade dos cidadãos (BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Proporcionalidade e progressividade no IRS*, págs. 867-868).

VII – A pessoalidade do imposto sobre as pessoas singulares, quer na vertente da unicidade quer na vertente da progressividade do imposto, só é válida em relação aos **residentes**. O IRS é em regra um imposto real em relação aos **não residentes** (artigos 15.º, n.º 2, e 18.º do Código de IRS), justificando-se a tributação destes últimos com base no princípio da territorialidade fiscal e na teoria da troca de utilidades. Daí se conclui que apenas **quando um determinado sujeito passivo é residente em território português**, fica sujeito a uma tributação pessoal: isto é, a **globalidade do seu rendimento fica sujeita a um imposto único e progressivo**, incluindo os rendimentos obtidos fora do território português, e beneficiando de deduções à coleta de despesas relacionadas com uma conceção do imposto no Estado social, tais como saúde, educação e habitação (artigos 16.º e 17.º do CIRS). Das liberdades fundamentais do

Direito Europeu resulta que os trabalhadores transfronteiriços também podem optar pela tributação pessoal (**artigo 17.º-A do CIRS**).

VIII – O IRS é disciplinado por um único código, mas **não constitui afinal um imposto único e progressivo** no sentido rigoroso do artigo 104.º, n.º 1, da CRP.

O tributo em causa constitui antes um **imposto dual** que combina uma tributação sobre **rendimentos obrigatoriamente englobados** (artigo 22.º do Código de IRS) e sujeitos a **taxas progressivas** (rendimentos de trabalho e pensões: categorias A, B e H) com uma **tributação não sujeita a englobamento obrigatório de outros rendimentos** (capitais, mais-valias e prediais: artigos 71.º e 72.º do Código de IRS) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 298).

IX – Os **rendimentos de capitais obtidos em território português por residentes** estão em regra **sujeitos a retenção na fonte a título definitivo**, a não ser que os titulares desses rendimentos exerçam a **opção de englobamento** (nos termos do artigo 71.º do Código de IRS).

Alguns **rendimentos de capitais devidos por não residentes e não sujeitos a retenção na fonte**, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias, os **rendimentos prediais** e os **rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, por residentes não habituais em território português**, ficam sujeitos a **taxas especiais proporcionais** (nos termos do artigo 72.º do Código de IRS) **ou o englobamento por opção**. Esta opção permite reduzir a tributação a quem se encontre num escalão do IRS cuja **taxa geral** fique abaixo da **taxa especial** do artigo 72.º do Código de IRS (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 298-299).

A dualidade consagrada na lei foi uma sábia decisão legislativa, pois a elaboração e entrada em vigor do Código coincidiu com a entrada em vigor da livre circulação de capitais na então Comunidade Económica Europeia (CEE).

X – O **não englobamento dos rendimentos de capitais e de mais-valias** (as mais-valias mobiliárias eram mesmo em grande parte isentas até 2010) obtidos em território português, tinha como objetivo evitar a fuga de poupança e investimento para o exterior. Em contrapartida, eram englobados e sujeitos a tributação progressiva os rendimentos de capitais obtidos no exterior.

Esta diferença de regime fiscal era um incentivo à permanência da poupança e investimento em território nacional por parte de residentes. Todavia, até 2009, o sigilo bancário era aplicado em alguns Estados da OCDE e da União Europeia, e a troca de informações entre Estados era escassa. Por isso, a sujeição dos rendimentos de capitais obtidos no estrangeiro a englobamento e a progressividade, não evitava a deslocalização da poupança e a fraude fiscal era dificilmente detetável.

Neste momento, a troca automática de informações em relação aos rendimentos de capital constitui o padrão internacional, e é adotada por Portugal, enquanto Estado-membro da União Europeia e Membro da OCDE e do Fórum Global.

Mas, na ausência de coordenação fiscal internacional, a **dualidade** dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares continua a justificar-se, para atrair o **investimento** e a **poupança** (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 299).

XI – O **não englobamento obrigatório dos rendimentos prediais** constitui um estímulo ao arrendamento e prossegue, por isso, um objetivo extrafiscal. A dedução de

rendas pagas é, por sua vez, um meio de controlo da evasão fiscal, com a cooperação do próprio arrendatário (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 299).

XII – A **tributação proporcional de residentes não habituais** constitui uma política de incentivo fiscal à entrada de imigrantes qualificados e insere-se na lógica da concorrência fiscal global (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 300).

## II

XIII – O IRS enquanto imposto de taxa progressiva, implica que a **taxa aumenta à medida que aumenta o rendimento coletável**, logo o montante de imposto a pagar aumentará necessariamente mais do que a proporção do rendimento sujeito. Já no caso de impostos de taxa proporcional (ex.: IVA, IRC, IMI, etc.), também conhecidas por taxas únicas (*flat tax*), a taxa permanece sempre a mesma, independentemente da matéria coletável em causa.

No entanto, é de salientar que a **progressividade nos impostos pessoais**, aliada à liberdade de movimentos, pode gerar **fenómenos de exílio fiscal** (quando as taxas dos últimos escalões são demasiado elevadas, ultrapassando os 50%). O exílio fiscal pode caracterizar-se pela mudança de residência ou mesmo pela alteração de nacionalidade (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 44).

À semelhança do que sucede no caso de aplicação de taxas proporcionais, a **progressividade** do imposto, assegura a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Mas vai mais longe, concretizando por via do imposto a **justiça distributiva** através da **repartição justa dos rendimentos e da riqueza** (artigo 103.º, n.º 1, da CRP), diminuindo dessa forma as desigualdades entre os cidadãos. Dito de outra forma, **só afetando uma parte crescente dos bens dos cidadãos ao pagamento dos impostos**, se caminhará para uma maior igualdade entre todos os cidadãos ao nível dos rendimentos e de outras formas de riqueza (J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, págs. 280 e 281, e BENJAMIM SILVA RODRIGUES, *Proporcionalidade e progressividade no IRS*, pág. 866).

Deste modo, concretiza-se a igualdade material (social) em que a diferença de resultados deve traduzir a diferença entre destinatários.

XIV – Apesar de a regra geral consistir no englobamento dos rendimentos líquidos apurados em cada uma das categorias dos rendimentos, excepcionalmente, o legislador estabelece importantes **entorses ao princípio da progressividade**, designadamente as **taxas liberatórias** (artigo 71.º do Código de IRS), em que se liberta o contribuinte que suportou o imposto de declaração anual e de posterior pagamento. Estas situações acabam por conferir ao **imposto sobre o rendimento pessoal também um cariz analítico e cedular**, logo consubstanciam um **desvio significativo à unicidade e progressividade do IRS, sempre que não se aplique o seu englobamento** (artigo 22.º do Código de IRS) com os restantes rendimentos (DIOGO FEIO, *A substituição Fiscal e a retenção na fonte: o caso específico dos impostos sobre o rendimento*, pág. 42). Aquele desvio evidencia-se de modo particularmente nítido nas situações em que o contribuinte apenas é titular daqueles rendimentos que foram objeto de taxa liberatória (proporcional), mediante a **aplicação da retenção na fonte definitiva**, através da qual se **extingue a relação jurídica tributária**.

Desta forma, a **tributação de diversos rendimentos de capitais** (por exemplo, rendimentos auferidos por não residentes, juros dos depósitos a prazo, dos certificados de aforro e do tesouro, e juros obtidos com o investimento em obrigações) efetua-se

mediante taxas mais moderadas, fora do âmbito do quadro das taxas progressivas, logo, independentemente da capacidade contributiva global dos respetivos titulares, com base em razões atendíveis, sob pena de um possível esvaziamento da base tributária dos Estados que almejam tributar os rendimentos de fatores móveis a taxas então mais elevadas, num quadro atual de intensa concorrência fiscal entre os Estados (RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, págs. 8-10). A opção pelo legislador pela tributação através de taxas liberatórias encontra assim justificação também na elevada volatilidade dos rendimentos em causa, que os torna avessos à tributação [ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – Anotado*, pág. 381], tratando-se então de taxas mais baixas que as taxas gerais (artigo 68.º do Código de IRS), com o objetivo de fomentar o desenvolvimento do mercado de capitais (JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *O IRS na reforma fiscal de 1988/89*, pág. 79).

XV – As **taxas especiais** (artigo 72.º do Código de IRS) constituem igualmente uma exceção face ao princípio da progressividade, incidindo sobre rendimentos que, por regra, não estão sujeitos à retenção na fonte, sendo que estão aquelas taxas aplicadas já no momento da liquidação anual do IRS. Estão aqui em causa, por exemplo, as mais-valias obtidas com a venda de ações, os rendimentos prediais ou os valores recebidos com pensões de alimentos, variando a taxa consoante o tipo de rendimento.

XVI – Outra importante exceção tem que ver com as **taxas de tributação autónoma** (artigo 73.º do Código de IRS). Estas taxas (proporcionais) incidem apenas sobre determinadas despesas que assim são transformadas em factos tributários (por exemplo, despesas não documentadas, despesas de representação, encargos com viaturas, ajudas de custo, etc.) efetuadas por contribuintes com rendimentos da categoria B (Empresariais ou Profissionais), designadamente sobre os contribuintes que tenham contabilidade organizada. Elas incidem sobre algumas despesas destes contribuintes, daí constituírem um imposto de obrigação única, apesar de estarem inseridas sistematicamente no Código de IRS, que trata fundamentalmente de um imposto periódico sobre o rendimento pessoal. A tributação autónoma corresponde a um imposto cedular, incidindo sobre despesas do sujeito passivo. Estas despesas constituem rendimentos que presumivelmente não conseguiram ser tributados na esfera do contribuinte. Ou porque não se sabe quem é o contribuinte (no caso das despesas não documentadas, de despesas pagas a residentes em paraísos fiscais), ou porque existe dificuldade em diferenciar a esfera empresarial ou profissional da esfera privada do sujeito passivo (despesas de representação, encargos com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas), existindo uma responsabilização tributária do sujeito passivo que paga os rendimentos (*vide* ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 222).

### III

XVII – A **família**, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à proteção da sociedade e do Estado e à efetivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros (artigo 67.º, n.º 1, da CRP), necessariamente com implicações tributárias (cfr. JORGE MIRANDA, *Sobre a relevância constitucional da família*, págs. 267-282). A este propósito, J. CASALTA NABAIS sustenta que a Constituição ao exigir o favorecimento da constituição e desenvolvimento da família, tal não implica a imposição da utilização do instrumento fiscal (ex.: benefícios fiscais) como meio desse mesmo favorecimento, não impedindo porém a sua utilização para atingir objetivos extrafiscais (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 525).

XVIII – A Lei Fundamental impõe que o Estado defina e execute uma **política global e integrada de família**, passando necessariamente pela **regulação fiscal** em consonância dos encargos suportados pelos agregados familiares [artigo 67.º, n.º 2, alínea f), da CRP]. Daqui decorre a existência de um comando normativo discriminatório *positivo* da unidade familiar, o qual tem sido concretizado na previsão de múltiplas deduções à coleta, previstas nos artigos 78.º a 78.º-E, 79.º, 82.º a 85.º e 87.º do Código de IRS (por exemplo, deduções relativas aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo; às despesas gerais familiares; às despesas de saúde e com seguros de saúde; às despesas de educação e formação; aos encargos com imóveis; às importâncias respeitantes a pensões de alimentos; à exigência de futura; aos encargos com lares; às pessoas com deficiência).

Uma vez que a Constituição, no seu artigo 104.º, n.º 1, exige que a **tributação do rendimento pessoal** tenha em conta justamente as **necessidades e os rendimentos do agregado familiar**, não seria permitido ao legislador ordinário a abolição pura e simplesmente, por exemplo, das deduções à coleta. Especialmente crítico do regime legal vigente, MANUEL PIRES tem considerado que a família se encontra discriminada negativamente face às formas a ela equiparadas no âmbito da tributação do rendimento [*Tributação relativa à família (revisitação)*, pág. 537].

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 (artigo 6.º, n.º 3, da LGT), não sugerindo ou impondo a tributação separada dos cônjuges, mas ainda assim estabelece um **limite mínimo de não discriminação da família** (DIOGO LEITE DE CAMPOS/BENJAMIM SILVA RODRIGUES/JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, pág. 100).

A este propósito, J. CASALTA NABAIS defende que se, por um lado, são interditas discriminações desfavoráveis dos agregados familiares, tal não reclama a sua consideração favorável – um *favor familiae*. Mais, aquela interdição não implica uma determinada técnica de tributação, sendo então compatível (ou incompatível) com a generalidade delas, sejam as clássicas tributação separada ou individual ou a tributação conjunta ou familiar, seja algumas das diversas modalidades intermédias, seja alguma das combinações possíveis entre aquelas. O que se visa impedir é que pelo simples facto de constituírem família, as pessoas passem a pagar mais impostos, o que não é evitado pelo mecanismo de *splitting* que só neutraliza o eventual efeito de facto tributário do casamento, pela tributação separada que apenas toma em linha de conta a existência de diversos titulares de rendimento (e não os encargos dos dependentes) e pelo quociente familiar que, por via de regra, visa favorecer as famílias numerosas a partir de um determinado nível de rendimento. Posto isto, a não discriminação fiscal negativa da família deve ser obtida em sede de dedução dos respetivos encargos à matéria coletável do imposto sobre o rendimento, conjunta ou separadamente apurada (*O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, págs. 524-525 e 533-534).

Muito crítico se revela MANUEL PIRES, segundo o qual a tributação separada é mesmo contrária à Constituição [*Tributação relativa à família (revisitação)*, pág. 537]. Já RUI DUARTE MORAIS defende que a visão tradicional da família não pode ser invocada como justificação para a tributação conjunta (*Tributação Separada dos Cônjuges e o Desafio da Simplicidade*, pág. 792).

A Lei Geral Tributária preceitua que a **tributação direta** tem em conta a **necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna** [artigo 6.º, n.º 1, alínea a), da LGT], consagrando-se a salvaguarda do princípio da dignidade da pessoa humana (artigo 1.º

da CRP) através, nomeadamente da **isenção do mínimo de existência** (artigo 70.º do Código de IRS).

Os sujeitos passivos do IRS são as pessoas singulares residentes em território português ou as que não sendo residentes aqui obtenham rendimentos. O conceito de **residência** tem evoluído, como consequência da livre circulação de pessoas na União Europeia. Assim, os trabalhadores transfronteiriços são tratados como residentes se obtiverem a maior parte do seu rendimento em território português. E tem evoluído também, na sequência de políticas de concorrência fiscal, para atrair residentes temporários qualificados, conferindo-lhes um tratamento fiscal mais vantajoso. Até à Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a tributação incidia sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíam o agregado familiar. Consideravam-se sujeitos passivos as pessoas a quem incumbia a sua direção (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 303).

XIX – Desde a entrada em vigor da referida Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, a regra é a de que **o imposto é apurado individualmente**, mesmo quando exista agregado familiar. Neste caso, o imposto é apurado em relação a cada cônjuge ou unido de facto e aos seus dependentes que não administrem os seus bens.

O IRS é um **imposto pessoal com finalidades redistributivas**, pelo que o parâmetro de comparação deve ser a **capacidade contributiva individual e não a tributação conjunta dos cônjuges**. O apuramento individualizado do IRS é assim a opção correta e foi recomendada inclusivamente pela Comissão de Reforma do IRS de 2014. Todavia, o legislador acabou por permitir a **opção pela tributação conjunta nos casos em que existe agregado familiar**. Neste caso específico, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas pessoas a quem incumbe a sua direção, ficando claro que o agregado familiar não constitui sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

Esta opção inviabiliza a aplicação de um critério comparativo de capacidade contributiva, permitindo aos sujeitos passivos escolher o regime mais favorável, pelo que acaba por não ser a solução desejável. Esta tributação conjunta dos cônjuges e uniões de facto era e continua a ser, depois da reforma de 2014, conjugada com o método do quociente conjugal.

Se apreciarmos este regime à luz da Constituição, o artigo 104.º, n.º 1, da CRP exige que se tenham em conta os **rendimentos do agregado familiar**, mas não postula a tributação conjunta das pessoas que o compõem, pelo que a **tributação individual** associada à ponderação dos rendimentos e gastos dos dependentes cumpre as exigências constitucionais (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 303-304).

XX – Existe a possibilidade de os sujeitos passivos casados entregarem a **declaração anual de rendimentos em separado**, sendo este o **regime regra**, porque a **entrega da declaração em conjunto apenas é possível, mediante opção**.

Existem assim dois sistemas possíveis de tributação das pessoas singulares:

i) **Tributação separada**

O princípio da capacidade contributiva na vertente da tributação pessoal postula que cada indivíduo seja tributado singularmente, como “unidade fiscal”, mesmo nas situações de união de facto (artigo 13.º, n.º 2, do Código de IRS), sendo irrelevante a composição da família, e assegurando a não discriminação fiscal conforme as pessoas sejam ou não casadas. A unidade fiscal corresponde a cada indivíduo, não relevando a família como epicentro

de produção e de consumo de rendimento, sendo apenas de considerar os rendimentos individuais.

No entanto, o facto de um casal apresentar a declaração em separado não significa que deixe de ser tido em consideração o agregado familiar, e do qual também faz parte o outro cônjuge e, claro, os dependentes de ambos. A separação aqui feita é para a tributação dos rendimentos e não para as deduções à coleta. Estas são repartidas pelos dois sujeitos passivos que fazem parte do agregado: os dois cônjuges, independentemente do NIF que figure como titular do encargo. No fundo considera-se que os encargos em que cada membro do agregado familiar incorreu foram pagos com o produto do esforço comum do casal, quer se trate de um encargo com um filho ou uma despesa de saúde própria.

Também para os unidos de facto se aplica a tributação em separado considerando todos os elementos que fazem parte do agregado, incluindo o outro membro da união de facto.

#### ii) **Tributação conjunta**

Neste sistema, atualmente com carácter optativo e apenas por um ano [artigo 59.º, n.º 2, alínea c), do Código de IRS], o tributo é calculado com base no rendimento conjunto do agregado familiar, tornando possível que os agregados familiares com rendimentos similares paguem sensivelmente o mesmo imposto. Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção. O desiderato do legislador é que agregados familiares com idêntico rendimento paguem o mesmo imposto, independentemente do modo como o rendimento se distribui pelos respetivos cônjuges. Dito de outro modo, a igualdade coloca-se em relação aos agregados familiares e não tanto em relação a sujeitos individuais considerados como tal.

XXI – O agregado familiar é constituído pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus **dependentes** [artigo 13.º, n.º 4, alínea a), do Código de IRS].

XXII – Os **ascendentes** não integram o agregado familiar. Pelo que o legislador optou pela “família nuclear” e não pela “família prolongada”. No entanto, a lei prevê que a possibilidade de deduzir algumas despesas com ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo [artigos 78.º, n.º 1, alínea a), 78.º-A e 79.º do Código de IRS].

XXIII – Os residentes noutro Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu com o qual exista troca de informações em matéria fiscal, titulares de rendimentos obtidos em território português, que representem pelo menos 90% da totalidade dos seus rendimentos relativos ao ano 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 em território português. Trata-se dos chamados **residentes virtuais**, que serão normalmente trabalhadores transfronteiriços (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 304-305).

Eles podem optar, na situação de casados e não separados de pessoas e bens ou que se encontrem em união de facto, pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar, aplicável aos restantes sujeitos

passivos residentes em território português casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que:

- a) Ambos os sujeitos passivos sejam residentes noutra Estado-membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;
- b) Os rendimentos obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90% da totalidade dos rendimentos do agregado familiar;
- c) A opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos respetivos representantes legais.

#### IV

XXIV – O artigo 104.º, n.º 2, da CRP exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu **rendimento real**. Fundamentalmente significa “*principalmente*” e não “*exclusivamente*”. A tributação do rendimento real das empresas é a concretização do princípio da capacidade contributiva e garante os direitos de propriedade e de iniciativa privada (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 196 e 205). Tributa-se o **rendimento acrescido** (proveitos menos gastos) com base na **contabilidade do contribuinte**.

XXV – O princípio da tributação do rendimento real já tinha sido introduzido na reforma de 1922 (pela Lei n.º 1368, de 21 de setembro). Tendo essa reforma fracassado (AFONSO HENRIQUES, CONSUELO FIGUEIRA e TEIXEIRA JARDIM, *Ciência das Finanças e Direito Fiscal, Segundo as Preleções do Sr. Prof. Doutor Fernando Emídio da Silva*, págs. 270-271), o princípio da tributação do rendimento real foi timidamente introduzido com a reforma fiscal de 1958-1963, tendo sido orientado apenas para as grandes empresas (PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, págs. 489-493; ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 207). Ele só voltou a ser verdadeiramente adotado em 1988 com a aprovação do Código do IRC, por exigência do artigo 104.º, n.º 2, da CRP. Esta norma constitucional reage à tributação do lucro presumido e do lucro normal no quadro da contribuição industrial e que atingiam a maioria dos contribuintes abrangidos por esse imposto. Ao satisfazer a exigência constitucional, o Código do IRC de 1988 colocou também o sistema fiscal português a par dos impostos societários dos Estados da OCDE e da então Comunidade Económica Europeia.

XXVI – Como a tributação do rendimento real exige **contabilidade organizada**, este método de tributação, também designado por “**método direto**”, implica muitos deveres de cumprimento para os contribuintes.

A complexidade dos regimes de tributação do rendimento real facilita também o planeamento fiscal, o abuso fiscal e mesmo a fraude e evasão fiscais. Por estas razões, a tributação do rendimento real é acompanhada de **métodos subsidiários** ou **complementares**. É o caso dos **métodos indiretos** baseado em tipos médios ou frequentes, quando são violados os deveres legais formais, tais como os deveres de contabilidade (artigos 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária); do **regime simplificado de tributação** aplicável a pessoas singulares com rendimentos profissionais e empresariais caso não tenha sido ultrapassado um determinado montante anual líquido de rendimentos; das **tributações autónomas de gastos da sociedade**, quando há **transferência de rendimentos das sociedades para os sócios ou trabalhadores** e a lei não consegue tributar estes; de **correções aos preços de transferência**, quando há transferência de

lucros, dentro de grupos societários, de sociedades localizadas em território português para sociedades localizadas em territórios de baixa tributação; das **regras específicas antiabuso**, tal como os **limites à dedução de gastos de financiamento** entre outros.

XXVII – A tributação segundo **métodos indiretos** (ou *presunções* em sentido amplíssimo) apenas podendo ser aplicada em caso de violação de deveres fiscais formais por parte do contribuinte, baseia-se em **tipos médios ou frequentes** e tem de ser **subsidiária à tributação do rendimento real**. Tais exigências resultam do artigo 104.º, n.º 2, da CRP, e do princípio da capacidade contributiva. Em última análise a tributação com base em *presunções* pode conduzir a impostos confiscatórios (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 205, 211 e segs.).

XXVIII – A exigência do artigo 104.º, n.º 2, da CRP aplica-se às sociedades e outros sujeitos passivos de IRC que desenvolvam atividades empresariais (que sejam tributados sobre o lucro); e também aos rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) do IRS. Além disso, em qualquer dos referidos casos, a exigência de tributação sobre o rendimento real recai sobre contribuintes residentes e não residentes com estabelecimento estável. Neste último caso, trata-se de não residentes que desenvolvem com algum grau de permanência uma atividade empresarial ou profissional em território português (normalmente, por um período mínimo de seis meses, mas a permanência deve ser avaliada caso a caso).

XXIX – Tal como vimos a propósito do imposto pessoal, também a tributação do rendimento real, no sentido de rendimento acréscimo e baseado na contabilidade organizada, não deve ser exigida aos contribuintes que tenham uma ligação meramente ocasional com o território português. Os princípios da soberania tributária (ligação económica, social e cultural mínima ao território português) e da praticabilidade assim o exigem. Assim, no caso dos residentes que desenvolvam atividades empresariais, o objeto do IRC é o lucro tributável (cujas regras são aplicáveis, por remissão e com adaptação à categoria B do IRS). Já os sujeitos passivos residentes de IRC, desenvolvendo atividades não empresariais, são tributados pelo rendimento global, que corresponde à soma algébrica das categorias do IRS.

No caso dos não residentes, temos de distinguir entre os que têm estabelecimentos estáveis em território português e os que não os têm. No primeiro caso, temos uma atividade com carácter de permanência que é equiparada à dos residentes, pelo que a tributação incide sobre o lucro (rendimento real). No segundo caso, a tributação é feita sobre os rendimentos das diferentes categorias, por remissão para o Código do IRS.

A reforma fiscal do IRC, de 2012, introduziu um regime mais favorável para os rendimentos de cessão ou utilização temporária de patentes, desenhos ou modelos industriais. Eles são tributados em 50% do seu valor. Este regime consagra um desvio importante ao princípio da tributação do rendimento real como rendimento acréscimo e global.

XXX – O **rendimento real** é um conceito normativo que se traduz em **métodos diretos** e na tributação do **rendimento líquido**. No caso da tributação do lucro segundo o método direto, o artigo 23.º, n.º 1, do Código do IRC prevê a **dedutibilidade de gastos e perdas documentados, incorridos ou suportados pelo sujeito passivo para obter ou garantir os rendimentos sujeitos a IRC**. O artigo 23.º-A consagra como **não dedutíveis** as despesas não documentadas, despesas ilícitas, multas e coimas. A este

artigo acrescem outros que **limitam a dedutibilidade dos gastos de financiamento** e que operam como **normas antiabuso**, sem o serem tecnicamente.

Para que a tributação segundo métodos indiretos não seja inconstitucional, a sua aplicação só deve ocorrer na impossibilidade de apuramento do rendimento real, o que significa que ela só pode ocorrer quando o contribuinte violou os seus deveres formais de modo a impossibilitar a tributação segundo a contabilidade organizada ou quando apresentou um acréscimo patrimonial não justificado.

Verificados os pressupostos de aplicação dos métodos indiretos, a aplicação destes deve aproximar-se, tanto quanto possível, da tributação segundo o método direto. Assim, a autoridade tributária deve aplicar o maior número possível dos elementos constantes do artigo 90.º da LGT (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 308-309 e 312).

## V

XXXI – Os impostos sobre o património podem ser gerais ou parcelares. Os primeiros são **estáticos** e periódicos, recaindo sobre a propriedade ou detenção de bens móveis e imóveis. Os impostos parcelares sobre o património podem ser **estáticos** (e, nesse caso, são impostos periódicos) ou **dinâmicos** (quando recaem sobre as transmissões gratuitas ou onerosas, caso em que são impostos de obrigação única) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 318 e segs.).

XXXII – Os impostos gerais sobre o património têm a função principal de controlo dos impostos sobre o rendimento das pessoas singulares e, por essa razão, e por serem estáticos e periódicos a sua taxa será baixa. No sistema fiscal português não existe uma exigência constitucional de um **imposto geral sobre o património** e apenas foram aprovados impostos parcelares (Imposto Municipal Sobre Imóveis – IMI e Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis – IMT).

XXXIII – Chegou mesmo a ser elaborado um anteprojecto de imposto geral sobre o património no final dos anos 90 (MINISTÉRIO DAS FINANÇAS, *Projecto de Reforma da Tributação do Património*) que, no entanto, nunca chegou a ser apresentado a votação.

XXXIV – Na lei atualmente vigente, **os impostos estáticos e sobre transmissão onerosa sobre o património incidem apenas sobre os bens imóveis** e mesmo a **fiscalidade predial *lato sensu*** abrange numa perspectiva **analítica** os impostos sobre a posse e propriedade do património imobiliário (IMI) ou numa perspectiva **sintética**, neste último caso sobre o aumento do valor de capital (IRS e IRC) e sobre a transmissão onerosa dos bens imóveis (IMT).

## VI

XXXV – Os impostos estáticos sobre o património incidem sobre a **detenção de propriedade que, embora revelando riqueza, não consubstanciam um acréscimo patrimonial** propriamente dito, daí as suas taxas deverem ser baixas. O património constitui um ativo, e, portanto, uma mais-valia ou menos-valia potencial. Se entendermos que o rendimento-acréscimo constitui a forma mais rigorosa de manifestação de riqueza, a detenção do património não deveria ser à partida tributada, mas apenas a realização da mais-valia no momento da sua alienação (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 322).

XXXVI – Todavia, existem também argumentos válidos a recomendar o aumento da tributação da propriedade imobiliária (prédios urbanos). Assim, por exemplo, a casa constitui um ativo de capital para os seus proprietários e, por outro lado, a casa fornece um serviço concreto ao ocupante: o serviço de habitação (*vide* ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 322).

XXXVII – A distinção entre estes dois aspetos (investimento e consumo) parece ser clarividente no caso de propriedade privada arrendada, mas já não será tão nítida na situação de o proprietário ocupar a sua própria casa, porque neste último caso existe inclusivamente um tratamento fiscal favorável em muitos países.

XXXVIII – Esse tratamento favorável traduz-se em muitos países na dedução à coleta de juros por dívidas contraídas para aquisição de casa própria. Estes benefícios fiscais podem justificar-se numa lógica de Estado social, significando que os impostos sobre o rendimento não são afinal neutros, prosseguindo mesmo importantes finalidades redistributivas e extrafiscais (artigo 103.º, n.º 1, da CRP).

XXXIX – Podemos mesmo dizer que a **tributação do património imobiliário** se justifica enquanto **tributação de um ativo**, de uma **mais-valia potencial**, que pode demorar tempo a realizar, e que acaba por contrabalançar de certa forma a **tributação baixa dos rendimentos de capital**. O património imobiliário em causa constitui afinal uma manifestação de riqueza. Todavia, em bom rigor, a tributação dessa riqueza acaba por não assentar sobre o princípio da igualdade, mas sobre uma **“igualdade possível”**. Tributa-se uma manifestação de **capacidade contributiva** – apenas um **património parcelar** – e não toda a capacidade contributiva revelada pelo património no seu conjunto (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 323-324).

## VII

XL – Na versão inicial do artigo 107.º, n.º 3, da CRP de 1976 (correspondente ao atual artigo 104.º, n.º 3), o imposto sobre sucessões e doações deveria ser progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos. Com a revisão constitucional de 1997, espelhada na atual versão do artigo 104.º, n.º 3, da CRP, já não se faz referência ao imposto sobre sucessões e doações, prevendo-se então expressamente um **sistema de tributação do património**, abrangendo a tributação das formas de riqueza estática. Em vez disso, refere-se agora apenas que **os impostos sobre o património devem contribuir para a igualdade entre os cidadãos**, o que acaba por ser, em termos práticos, uma exigência constitucional aplicável a todos os impostos (artigos 13.º e 103.º, n.º 1, da CRP), enquanto princípio jurídico-constitucional dirigido ao próprio legislador ordinário, tendo como uma das principais manifestações o próprio princípio da capacidade contributiva ou económica (J. CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, págs. 155-159; e NAZARÉ DA COSTA CABRAL e GUILHERME WALDEMAR D’OLIVEIRA MARTINS, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, 2014, págs. 161-170). A progressividade do imposto deixou assim de constituir uma imposição constitucional em matéria de impostos sobre o património, mas não se encontra interdita (J. CASALTA NABAIS, *As bases constitucionais da reforma da tributação do património*, pág. 7), como de resto vem a ser demonstrado pelo artigo 17.º do CIMT.

XLI – No quadro legislativo anterior à reforma da tributação do património de 2003/2004, a SISA destinava-se a tributar apenas as transmissões de bens imóveis e,

por outro lado, o seu nível de evasão fiscal era enorme. A Contribuição Autárquica acabava por incidir sobre valores que eram tanto mais elevados quanto mais recente era a respetiva inscrição matricial do bem imóvel em causa, logo existia uma distribuição desigual da carga tributária, porventura ao arrepio do próprio princípio da capacidade contributiva. Por sua vez, o Imposto sucessório, apesar de sintético, pessoal e progressivo, acabava por não reduzir as desigualdades económicas, mas antes a tributar sobretudo os pequenos patrimónios em que predominassem bens imóveis de inscrição não propriamente antiga Neste sentido, *vide* HENRIQUE MEDINA CARREIRA, *A tributação do património. Necessidade da sua reforma. Um modelo alternativo*, págs. 53-56; e VASCO VALDEZ, *A Reforma da Tributação do Património: Antecedentes, Principais Mudanças e Perspetivas Futuras*, págs. 1006-1007.

XLII – O imposto sobre sucessões e doações foi abolido em 2004, tendo sido a **tributação sobre as transmissões gratuitas incluída no Código de Imposto do Selo**, mas excluídas de tributação as transmissões para descendentes (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 318).

XLIII – O **Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI)**, sucedendo à anterior Contribuição Autárquica, incide sobre o **valor patrimonial tributário dos prédios rústicos e urbanos** situados no território português, constituindo receita dos municípios onde os mesmos se localizam (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 319).

XLIV – Para efeitos do IMI é prédio toda a fração de território que faça parte do património de uma pessoa singular ou coletiva e com valor económico.

São sujeitos passivos, os proprietários, usufrutuários ou superficiários que como tal figurem ou devam figurar na matriz, em 31 de dezembro do ano a que o imposto respeitar, ou, na falta de inscrição, quem em tal data tenha a posse do prédio.

Para avaliar os prédios, existem matrizes prediais, as quais constituem registos de que constam, designadamente, a caracterização dos prédios, a localização e o seu valor patrimonial tributário, a identidade dos proprietários e, sendo caso disso, dos usufrutuários e superficiários (artigo 12.º do CIMI) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 319). O IMI, procurando uma maior igualdade entre os contribuintes, estabelece um **novo sistema de determinação do valor patrimonial tributário**, envolvendo a **atualização do cadastro predial** e, por outro lado, **as taxas são mesmo substancialmente inferiores às da anterior Contribuição Autárquica**. A criação de um novo e efetivo sistema de avaliação de prédios acabou por consubstanciar a criação de um **verdadeiro imposto sobre o património e não sobre o rendimento**, permitindo então a descida das taxas de imposto, enquanto consequência lógica da subida dos valores patrimoniais, que servem de base tributável (neste sentido, *vide* NAZARÉ DA COSTA CABRAL e GUILHERME WALDEMAR D'OLIVEIRA MARTINS, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Noções Fundamentais*, pág. 180).

XLV – Em relação às taxas do IMI, em pelo menos alguns casos, a lei apenas fixa o limite mínimo e máximo, incumbindo aos municípios a determinação do montante da taxa em concreto, por deliberação da assembleia municipal. Assim, a taxa dos prédios rústicos é fixa, de 0,8%; mas a aplicável aos prédios urbanos varia entre 0,3 e 0,45%, incumbindo a cada município ou freguesia fixar concretamente a taxa proporcional dentro dos referidos limites (artigo 112.º, n.ºs 1, alínea c), e 5, do CIMI). As taxas do IMI são utilizadas para prosseguir múltiplas finalidades, fiscais e extrafiscais. Estas diversas finalidades acabam por demonstrar que os **objetivos redistributivos** a que

se refere o artigo 104.º, n.º 3, da CRP, seriam, em teoria, melhor concretizados por um imposto geral sobre o património e não tanto por impostos meramente parcelares (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 319-320), até porque a riqueza mobiliária tem vindo a ter um acréscimo de importância nos patrimónios individuais (cfr. HENRIQUE MEDINA CARREIRA, *A tributação do património. Necessidade da sua reforma. Um modelo alternativo*, pág. 55).

**XLVI – De entre os objetivos extrafiscais prosseguidos, estão o de dinamização do mercado do arrendamento urbano e a reabilitação e renovação urbanas.**

O IMI prossegue também objetivos extrafiscais e com alcance constitucional (artigos 65.º e 67.º da CRP) de promoção da natalidade e/ou de reagrupamento familiar, eventualmente de atração de residentes. Assim, o município pode mesmo reduzir a taxa a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, atendendo ao número de dependentes que, nos termos do Código do IRS, compõem o respetivo agregado familiar (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 320). Os municípios, mediante deliberação da assembleia municipal, podem ainda fixar uma redução da taxa do imposto municipal sobre imóveis que vigorar no ano a que respeita o imposto, a aplicar ao prédio ou parte de prédio urbano destinado a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, e que seja efetivamente afeto a tal fim, atendendo ao número de dependentes que, nos termos do Código do IRS, compõem o respetivo agregado familiar (artigo 112.º-A, n.º 1, do CIMI).

**XLVII – A lei prevê mesmo a isenção automática de IMI, aplicável por um período de 3 anos, a prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário não exceda 125 000 €, detidos por sujeitos passivos cujo rendimento coletável, para efeitos de IRS, no ano anterior ao da aquisição, não haja excedido 153 300 € (artigo 46.º, n.º 1, do EBF), introduzindo então um elemento marcadamente personalizante na tributação do património imobiliário e procurando concretizar a igualdade material possível entre cidadãos.**

**XLVIII – A tributação mais baixa de prédios urbanos ou de partes de prédios urbanos com maior número de ocupantes, sem ter em conta o rendimento do agregado familiar e seus dependentes, tem efeitos regressivos. Convém lembrar que a regressividade traduz-se numa tributação mais elevada de uma menor capacidade contributiva ou então de tributações iguais de diferentes capacidades contributivas, sendo então inconstitucional, uma vez que se revela claramente contrária ao princípio da igualdade (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 45 e 320).**

**XLIX – O adicional ao IMI (AIMI), criado pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários (VPT) apenas de imóveis destinados à habitação, situados em território português, pertencentes a particulares e empresas, com valor superior a 600 000 euros (artigo 135.º-C do CIMI), acrescendo ao próprio IMI. Constitui um imposto parcelar, abrangendo apenas uma pequena parte dos prédios urbanos, tendo como propósito uma maior igualdade material e efetiva entre os cidadãos, concretizada mediante um sacrifício tributário adicional sobre os cidadãos que evidenciem uma maior capacidade contributiva, ao nível do seu património imobiliário. A pessoalização acaba por constituir também uma característica deste imposto, até porque incide sobre o valor agregado dos prédios urbanos por cada sujeito passivo.**

Fora do âmbito da incidência objetiva do imposto estão os prédios urbanos classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”.

São sujeitos passivos do adicional ao IMI as pessoas singulares, as coletivas, quaisquer estruturas ou centros de interesses coletivos sem personalidade jurídica e as heranças indivisas que, em 1 de janeiro de cada ano, figurem nas matrizes como proprietários, usufrutuários ou superficiários de bens imóveis, situados em território português, classificados como “habitacionais”, “terrenos para construção”, “industriais ou para serviços” e “outros”. Ficam de fora da incidência subjetiva deste imposto as empresas municipais relativamente a quaisquer imóveis (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 320-321).

L – A decisão de não aprovar um **imposto geral sobre o património** acabou por ser acertada, principalmente por duas razões: no início do século XXI, a livre circulação de capitais, conjugada com a existência de inúmeros territórios não cooperantes (*i.e.*, com sigilo bancário e que não trocavam informações), tornaria ineficaz qualquer tentativa de **tributação da poupança** e fomentaria a saída dessa mesma poupança do território português. Por outro lado, o imposto geral sobre o património implica uma permanente avaliação do mesmo. A avaliação periódica do património imobiliário gera dificuldades às administrações fiscais e torna-se dispendiosa para o Estado. A não atualização do valor patrimonial dos imóveis pode violar o critério de igualdade (*i.e.*, o princípio da capacidade contributiva). Mas a avaliação do património mobiliário é ainda mais problemática, dada a **volatilidade** inerente ao valor deste.

Apesar das dificuldades associadas à tributação do património mobiliário, o movimento de **transparência fiscal** e de **troca automática de informações**, torna viável a sua tributação (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 324).

LI – O **Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis** (que substituiu a antiga SISA em 2004) incide sobre as transmissões de bens imóveis a título oneroso, qualquer que seja o título por que operem. Trata-se das transmissões do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis situados no território nacional. O Código do IMT lança mão dos conceitos de Direito Civil para definir transmissão a título oneroso, remetendo a definição de prédio para o Código do IMI. O Código do IMT equipara ainda diversas transações à transmissão do direito de propriedade, construindo um conceito autónomo e fazendo prevalecer a substância económica sobre a forma (*ex.*: contrato promessa com tradição do bem imóvel) (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, págs. 325-326).

A tributação sobre as transmissões onerosas de imóveis, apesar do seu contributo para a arrecadação de receitas tributárias e mesmo para a regulação do mercado imobiliário, não tem sido isenta de acesa discussão doutrinária ao longo dos tempos, dado o IVA constituir o imposto geral de consumo (*vide* FERNANDO ROCHA ANDRADE, *Reflexões em torno do “imposto mais estúpido do mundo”*, págs. 164-165).

O sujeito passivo do IMT é o adquirente dos bens imóveis, e, também neste caso, o artigo 3.º do Código do IMT adota um conceito próprio que vai além do conceito de Direito Civil, e que se baseia num juízo de prevalência da substância sobre a forma (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 326).

## VIII

LII – O n.º 4 do artigo 104.º faz também referência às finalidades da **tributação do consumo**. Essa tributação deve conjugar objetivos de **eficiência económica** (na

parte em que ela “visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico”) com objetivos de **justiça social** (redistributivos): a tributação do consumo “deve [...] onerar os consumos de luxo”. A tributação do consumo (impostos indiretos) está harmonizada na União Europeia, com base no artigo 113.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). O IVA e os Impostos Especiais sobre o Consumo são disso exemplo. Devido à harmonização fiscal Europeia e ao princípio do primado reconhecido pelo artigo 8.º, n.º 4, da CRP, o artigo 104.º, n.º 4, tem de ser interpretado à luz do referido artigo 113.º do TFUE.

LIII – Seja como for, as características do IVA e dos restantes Impostos Especiais sobre o Consumo vigentes no ordenamento português e harmonizados no âmbito do ordenamento da União Europeia satisfazem as condições do artigo 104.º, n.º 4.

Assim, o IVA é um **imposto geral sobre o consumo** tendo substituído o anterior imposto de transações. É um imposto de **base alargada, plurifásico**, por incidir sobre as diferentes fases de produção e de **obrigação única**, por incidir sobre factos tributários instantâneos (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 313) (Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2.ª Secção, de 20 de março de 2002, Proc. n.º 026806). O facto de se tratar de um imposto geral e de base alargada preenche os objetivos de eficiência mencionados no artigo 104.º, n.º 4, da CRP.

Por outro lado, embora o IVA não seja um imposto destinado a onerar os bens de luxo, ele prossegue também **objetivos redistributivos**. Estes são garantidos pela vigência de **três taxas diferentes** do IVA (uma **taxa reduzida** para bens, serviços e importações considerados essenciais; uma **taxa média** para bens alimentares, combustíveis, de energia renovável, e outros afins, não considerados bens essenciais; e uma **taxa normal**, aplicada aos restantes bens, serviços e importações) e por **isenções** de alguns bens de mérito (saúde, educação). Todavia, é preciso referir que o facto de o IVA em Portugal, como nos outros Estados-membros, ter diferentes taxas e isenções incompletas, conduz a práticas de planeamento fiscal, elisão fiscal e fraude fiscal. Assim, o nível de eficiência deste imposto fica abaixo da média de eficiência que se verifica noutros Estados de fora da União Europeia.

Os **Impostos Especiais Sobre o Consumo** vigentes em Portugal, e também harmonizados, são impostos **monofásicos** que incidem sobre a **produção** ou a **importação** em território nacional de produtos petrolíferos e energéticos, tabaco, álcool, bebidas alcoólicas e bebidas adicionadas de açúcar e outros edulcorantes (ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, pág. 327). Eles prosseguem diferentes objetivos, fiscais e extrafiscais, e embora não tenham sido necessariamente pensados para concretizar o artigo 104.º, n.º 4, não são incompatíveis com ele.

ANA PAULA DOURADO  
PAULO MARQUES