

Ministério das Finanças e Administração Pública
Direcção Geral dos Impostos
Centro de Formação

IRS

Manual do Imposto
sobre o Rendimento
das Pessoas Singulares

2007



Autores do texto em 1989

Joaquim Petisca
Serafim Pereira
Maria de Jesus Oliveira
Maria Zélia B. Teixeira,
Carlos Martins
Júlia Ribeiro

Actualizado e desenvolvido

○ **em 1999 por:**

Maria Zélia B. Teixeira,

○ **em 2001, por:**

Cristina Bicho,
Carlos Martins,
Vitória Valério, Vítor Inácio,
Helena Magno
Fernando Carlos

○ **em 2007 por:**

Ana Cristina Bicho e Maria Helena Magno

ÍNDICE

PARTE I
INCIDÊNCIA

Conteúdo

Generalidades

CAPÍTULO I

Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente

CAPÍTULO I

Categoria B – Rendimentos profissionais e empresariais

CAPÍTULO V

Categoria E – Rendimentos de Capitais

CAPÍTULO VI

Categoria F – Rendimentos Prediais

CAPÍTULO VII

Categoria G – Incrementos Patrimoniais

CAPÍTULO VIII

Categoria H – Pensões

Delimitação negativa da incidência – artigo 13.º

Incidência Pessoal

Imputação Especial

PARTE II

DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

CAPÍTULO I

1. REGRAS GERAIS:

1.1. Do Englobamento dos Rendimentos

1.2. Das regras para a Determinação de Valores

1.3. Rendimentos de anos anteriores e Rendimentos litigiosos

1.4. Da determinação do Rendimento Líquido de cada categoria e do Rendimento Global Líquido

1.5. Como se determina o rendimento Colectável

CAPÍTULO II

1. REGRAS ESPECÍFICAS PARA O APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO EM CADA CATEGORIA

1.1 Exigência de tratamento diferenciado em cada categoria

1.2 Deduções específicas para as profissões de desgaste rápido

1.3 Alusão à teoria do acréscimo patrimonial

2. DA CATEGORIA A – RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

2.1. Deduções específicas do trabalho dependente

2.2. A dedução fixa e as tabelas práticas de retenção

2.3. Síntese - esquemática

3. DA CATEGORIA B - RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

- 3.1. Formas de determinação do rendimento líquido
- 3.2. Regime de tributação especial: “Transparência Fiscal”
- 4. DA CATEGORIA E – APURAMENTO DOS RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO DE CAPITAIS. PRESUNÇÕES LEGAIS
 - 4.1. Situações abrangidas pelo nº 5 do art.º 5º.
 - 4.2. Englobamento do “Crédito de Imposto”
- 5. DA CATEGORIA F – DEDUÇÕES ESPECÍFICAS AOS RENDIMENTOS PREDIAIS: DESPESAS DE MANUTENÇÃO E DE CONSERVAÇÃO E IMI
 - 5.1 Casos em que não há deduções
 - 5.2 Distinção entre despesas de manutenção e as de conservação
 - 5.3 Dedução do IMI
- 6. DA CATEGORIA G – INCREMENTOS PATRIMONIAIS
 - 6.1 Regra Geral
 - 6.2 Excepção: Rendimentos de mais-valias
 - 6.3 Comparação necessária com o extinto CIMV para determinação dos rendimentos a englobar
 - 6.4 Objectivo principal na determinação do rendimento da categoria G: apurar o saldo anual entre as Mais-Valias e as Menos-Valias
 - 6.5. Determinação da Mais-valia e da Menos-valia em cada transmissão (ganhos e perdas)
 - 6.6. Regras para determinação o “valor da realização”
 - 6.7. Regras para determinar o “valor da aquisição”
 - 6.8 Fórmulas para o cálculo das mais-valias
 - 6.9 Divergências de valores
 - 6.10 Manifestação de fortuna – Rendimento padrão
- 7. DA CATEGORIA H – DEDUÇÕES ESPECÍFICAS AO RENDIMENTO DAS PENSÕES
 - 7.1 Deduções às pensões
 - 7.2 Rendas temporárias e vitalícias

CAPÍTULO III

- 1. DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS
 - 1.1. Prazo e local de entrega da declaração
 - 1.2 Contribuintes casados e unidos de facto: apresentação conjunta
 - 1.3 Separação de facto
- 2. BASES PARA A DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO
 - 2.1. Fixação do Rendimento Colectável pela D.G.C.I.
 - 2.2 Alteração dos elementos declarados
 - 2.3 Reclamação da fixação por métodos indirectos
 - 2.4 Reclamação/Impugnação do acto de fixação do rendimento que não dê origem a liquidação de IRS
 - 2.5. Reclamação/Impugnação do acto tributário - liquidação

PARTE III

TAXAS, LIQUIDAÇÃO, PAGAMENTO, OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, FISCALIZAÇÃO E
GARANTIAS DOS CONTRIBUINTES

CAPÍTULO I

1 TAXAS

1.1. Tipos de Taxas

CAPÍTULO II

1. LIQUIDAÇÃO

1.1. Competência para a Liquidação

1.2. Deduções à colecta

1.3. Liquidação Adicional

1.4. Reforma da liquidação

1.5 Juros Compensatórios

1.6 Prazo de Caducidade

1.7 Revogação

1.8 Juros indemnizatórios

1.9 Mínimo Liquidável

1.10 Restituição Oficiosa de Imposto

CAPÍTULO III

1. PAGAMENTO

1.1. Retenção na Fonte

1.2 Pagamentos por Conta

1.3 Acerto Final

1.4 Pagamento Fora do Prazo Normal

1.5 Local e Meios de Pagamento

1.6 Juros de Mora e Cobrança Coerciva

CAPÍTULO IV

Obrigações acessórias

1. CATEGORIA A

2. CATEGORIA B

2.1. Outras Obrigações (Categoria B)

3. CATEGORIA E

4. CATEGORIA G

5. CATEGORIA F e H

6. RENDIMENTOS ISENTOS, DISPENSADOS DE RETENÇÃO OU SUJEITOS A TAXA
REDUZIDA

CAPÍTULO V

Fiscalização

1. FISCALIZAÇÃO

1.1. Entidades Competentes

2. PODERES DE FISCALIZAÇÃO

3. ALIENAÇÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

4. NÃO RESIDENTES

CAPÍTULO VI

1. GARANTIAS

- 1.1. Reclamação – Impugnação
- 1.2. Pedido de Revisão da Matéria Colectável
- 1.3. Recurso Hierárquico
- 1.4. Outras Garantias

I Parte

Incidência

NOTA PRÉVIA

Na sequência da reforma da tributação de rendimento de 1989, a D.G.C.I., através de seu Centro de Formação, desenvolveu um esforço considerável na divulgação das novas espécies tributárias quer ao nível da formação interna dos seus quadros, quer no domínio da sua promoção junto dos operadores económicos por todo o país.

Foi, então, editado, em fascículos para divulgação interna, um conjunto de seis textos/lições visando o estudo dos novos impostos sobre o rendimento: o IRS e o IRC. A boa aceitação daqueles textos criou depois a oportunidade da sua divulgação alargada em duas publicações distintas – uma respeitante ao Código do IRC e outra sobre o Código do IRS.

Os impostos sobre o rendimento – IRS e IRC – foram objecto de uma profunda alteração com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Coube ao Instituto de Formação Tributária da Administração-Geral Tributária desenvolver esforços no sentido da formação e divulgação dos aspectos inovadores desta reforma. Do mesmo modo, e tendo presente a experiência positiva do passado, procedeu-se à reformulação dos textos/lições à data editados.

Quase uma década depois, procede o Centro de Formação a nova actualização e reformulação do texto, que integra agora a profunda alteração ocorrida a nível de procedimentos, fruto da informatização sistemática entretanto verificada.

O presente trabalho resulta pois da actualização dos textos então produzidos e relativos ao Código do IRS. A sequência das matérias abordadas segue de perto a estrutura adoptada pelo próprio Código, abrangendo todos os seus capítulos, embora compartimentados em 3 partes:

Incidência

Determinação do rendimento colectável

Taxas, Liquidação, Pagamento, Obrigações Acessórias e Garantias dos Contribuintes.

Conscientes da complexidade técnica de algumas das disposições enformadoras deste imposto e procurando conceber um texto acessível a todos os leitores interessados, recorreremos com frequência a exemplos práticos, esquemas de síntese e descodificação de conceitos, sem prejuízo de um mínimo mas necessário rigor de linguagem, porventura pedagogicamente útil na interpretação das leis tributárias e da forma mais conveniente de lhes dar cumprimento.

Também este será um trabalho necessariamente inacabado perante um complexo tão vasto de situações e problemas que constituem o objecto de estudo da tributação do rendimento nas suas várias vertentes.

Assumimos as deficiências, como quem tem consciência de que a obra humana é feita de erros e ensaios, na esperança de que elas possam contribuir para motivar futuras iniciativas desta natureza.

Os autores do texto e todos quantos contribuíram para esta tarefa acreditam que ela possa traduzir um contributo válido para quem, por qualquer forma tenha de lidar com este imposto.

Para legitimar esta nossa convicção resta-nos aguardar pelo veredicto do leitor, enquanto titular do juízo soberano e definitivo sobre o mérito desta publicação, de que ele é seu destinatário final.

CONTEÚDO

GENERALIDADES

INCIDÊNCIA

I - CATEGORIA A	RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE
II - CATEGORIA B	RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS
III - CATEGORIA E	RENDIMENTOS CAPITAIS
IV - CATEGORIA F	RENDIMENTOS PREDIAIS
V - CATEGORIA G	INCREMENTOS PATRIMONIAIS
VI - CATEGORIA H	PENSÕES
VII - INCIDÊNCIA PESSOAL	
VIII - IMPUTAÇÃO ESPECIAL	

GENERALIDADES

“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.”

(Constituição da República Portuguesa, artigo 104.º, n.º1)

Enquadrada por uma lógica de equidade, eficiência e simplicidade, a reformulação do sistema de tributação do rendimento, concretizada ao nível das pessoas físicas, pelo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), representa para além da recondução deste segmento do sistema fiscal às coordenadas da Lei Fundamental, um verdadeiro imperativo de modernidade.

Inovação principal introduzida pelo modelo ora adoptado, consiste no tratamento unitário do rendimento, permitindo ultrapassar algumas das fraquezas do clássico sistema dualista.

Configurando a tributação do rendimento em dois níveis — cedular e sobreposição — tal sistema, sobretudo quando acentua a preponderância dos elementos cedulares, revela-se manifestamente desajustado face à necessidade de distribuição racional da pressão fiscal em função da capacidade contributiva.

Na realidade, apenas o tratamento unitário e global dos rendimentos, configurado na sujeição do conjunto dos rendimentos das várias categorias a uma técnica tributária uniforme, permite integrar uma estrutura única e progressiva de taxas, enquanto instrumento óptimo de personalização e redistribuição secundária do rendimento.

Acresce que a introdução de elementos pessoalizantes, tais como abatimentos e deduções correspondentes aos encargos necessários à satisfação das necessidades básicas dos indivíduos e dos agregados familiares, somente se ajusta com rigor numa tributação de harmonia com o figurino globalizante.

Um sistema unitário de tributação global do rendimento das pessoas singulares, não dispensa porém o recorte analítico da incidência. Todavia a delimitação da incidência por categorias não representa prejuízo da unicidade do imposto, que radica essencialmente numa técnica tributária uniforme conducente à aplicação de uma única tabela de taxas.

Individualizar os rendimentos em função das suas origens, mais do que reminiscência da teoria da fonte ou do produto e da sua cristalização ao nível da correspondência entre as diversas cédulas tributárias e as fontes produtoras, constitui pressuposto de uma justa e eficaz síntese, emergente da necessidade de introduzir discriminações de ordem qualitativa no tratamento preliminar desses rendimentos.

Impõe-se de facto, conferir adequada relevância à origem dos rendimentos mediante normativos que destaquem as especificidades de cada categoria no que diz respeito ao esforço e custos suportados na formação dos proveitos que constituem a respectiva base de incidência.

As deduções específicas admissíveis no âmbito de cada categoria de rendimentos são no essencial a expressão dessa relevância, assumindo-se como expediente mais apto à

concretização de tais discriminações qualitativas. O seu escopo é, genericamente, libertar o rendimento dos encargos inerentes à sua aquisição.

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) assenta sobre uma concepção de rendimento normalmente designada por rendimento acréscimo ou teoria do acréscimo patrimonial líquido.

Entendendo como rendimento qualquer incremento patrimonial independentemente da respectiva proveniência, nele se incluem logicamente quaisquer valorizações do activo sejam dirigidas ao consumo, sejam repercutidas no valor final do património num dado período de tributação.

Esta concepção mais ampla de rendimento supera as lacunas emergentes da teoria da fonte ou do produto, tradicionalmente avessa ao enquadramento de certas realidades tributárias, v.g. as mais-valias.

A configuração do conceito de rendimento com uma tal amplitude, admite a formulação da incidência em termos que traduzem um inequívoco alargamento da base tributável ao nível da sujeição de factos ou situações outrora excluídos.

Relativamente às taxas, não poderia o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) abstrair da mais recente experiência colhida dos modernos sistemas fiscais, traduzida numa tendência generalizada para a compressão do número de escalões e redução da progressividade, com particular incidência sobre a taxa marginal.

Efectivamente, nas modernas economias caracterizadas por níveis apreciáveis de bem-estar, dilui-se, sem todavia se ocultar, a importância da função redistributiva do imposto, logo dos elevados níveis de progressividade em que esta normalmente se realiza.

Relativamente ao agregado familiar, mantém-se a tributação conjunta dos rendimentos dos respectivos membros, integrando porém esta opção um adequado mecanismo neutralizador dos efeitos de uma tal tributação por recurso a uma única tabela de taxas.

Na verdade, a sujeição pura e simples do conjunto dos rendimentos do agregado familiar às taxas do IRS, implicaria uma evidente projecção nos escalões, fortemente penalizadora da célula familiar.

Daí a adopção do método denominado de "quociente conjugal" traduzido na sua forma pura pelo fraccionamento em dois do rendimento colectável do agregado familiar, aplicando a taxa ao resultado dessa operação prévia e multiplicando a final o valor obtido pelo factor dois. Esteve prevista, no entanto, nos primeiros anos de vigência do IRS uma modalidade "mitigada" de quociente conjugal com o factor de divisão inferior a dois, aplicável às situações em que a totalidade ou quase a totalidade (95%) do rendimento do agregado fosse exclusivamente imputável a um dos cônjuges.

Por virtude deste mecanismo aliado a uma ampliação dos abatimentos e deduções, supera-se o efeito negativo da progressividade face à tributação cumulada, reconduzindo a tributação dos rendimentos do agregado familiar aos contornos emergentes do texto constitucional, dispensando-lhes acrescida protecção.

Inscreve-se também nas coordenadas deste imposto, a dignificação da componente declarativa enquanto fundamento da tributação.

Pretendendo o Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) adequar-se com o máximo rigor à medida da capacidade contributiva dos cidadãos, não poderia deixar de

configurar a declaração de rendimentos ou genericamente quaisquer informações e elementos declarados, como núcleo de todo o sistema.

O sentido fortemente limitativo em que se admite, na determinação dos rendimentos e liquidação, o recurso a elementos diversos dos declarados pelos contribuintes é o corolário lógico de tal propósito.

Constitui importante inovação a introdução de pagamentos por conta a realizar no próprio período tributário, assentando todavia o respectivo cálculo num período de referência que será o penúltimo ano.

Este mecanismo, associado a uma inequívoca extensão da substituição tributária mediante a técnica da retenção na fonte, constitui expediente óptimo de aproximação da tributação ao facto gerador, para além de proporcionar uma gestão mais racional e equilibrada das receitas produzidas.

No plano das garantias dos contribuintes, o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, representa um substancial reforço, nomeadamente através da definição rigorosa dos requisitos de eficácia externa de determinados actos tributários, v.g. notificação e fundamentação, bem como do alargamento da admissibilidade do recurso contencioso.

A reforma da tributação do rendimento de 1989 não se quedou porém pela implantação dos instrumentos legislativos que substantivamente a conformam, antes se deverá compreender num complexo mais amplo, que muito embora tendo como núcleo aquela componente legislativa, não deixará de responder às implicações tecnológicas, organizacionais e comportamentais de tão importante mudança.

O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

O artigo 1º do código do IRS enuncia os princípios fundamentais que regem o imposto.

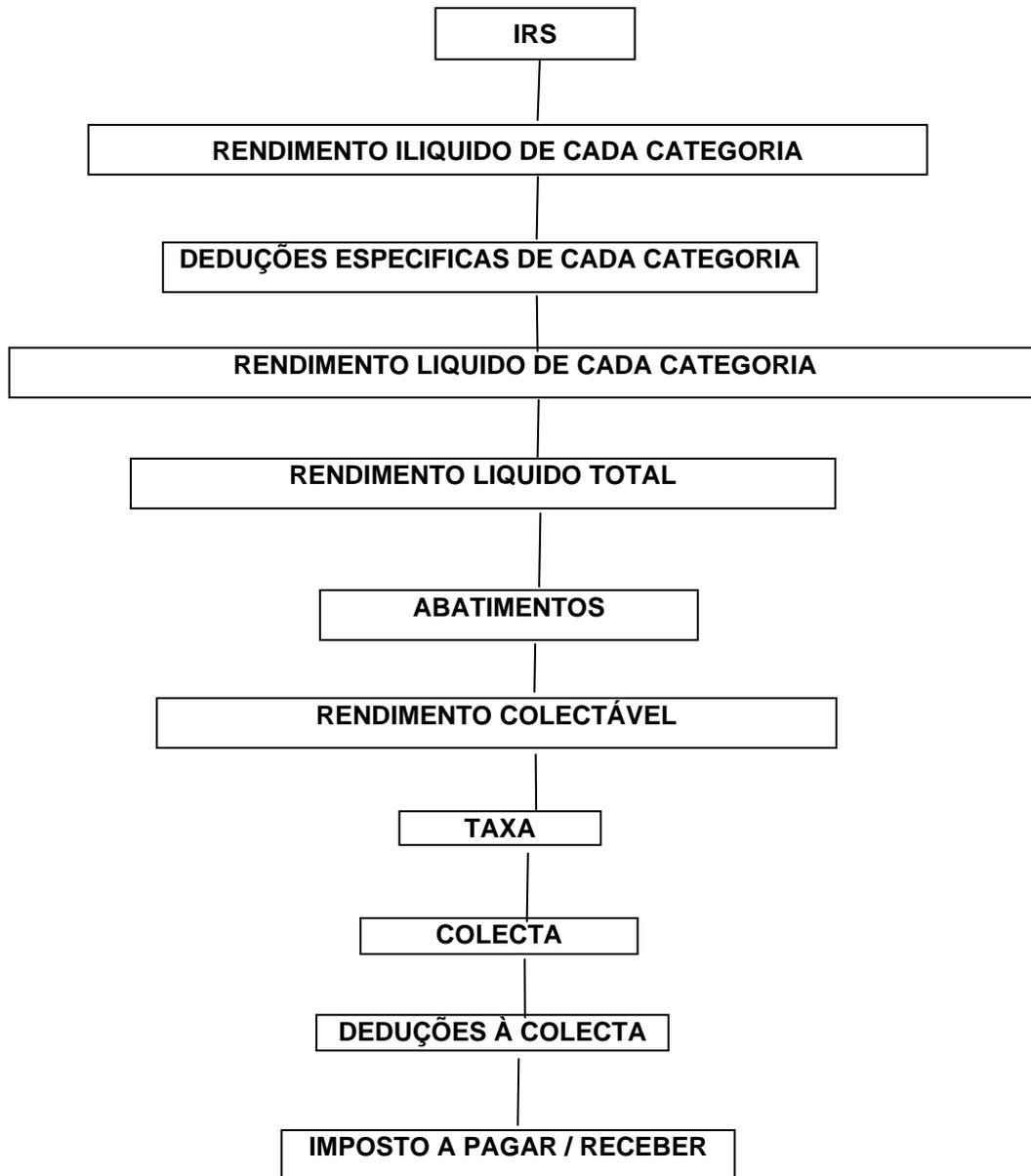
Assim, fica desde logo expresso que se trata de um imposto unitário e global, porquanto incide sobre a totalidade dos rendimentos de cada pessoa singular, embora tenha uma primeira fase que trata os rendimentos de forma diferenciada de acordo com a sua natureza, dividindo-os em categorias.

O rendimento tributável em IRS resulta do somatório do valor global das várias categorias de rendimentos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, uma vez que nos termos do artigo 10º da LGT, o carácter ilícito da obtenção de rendimentos ou da aquisição, titularidade ou transmissão dos bens não obsta à sua tributação quando esses actos preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis, auferidos durante um ano civil por pessoas físicas ou singulares (art.º 1.º, n.º 1 e art.º 143.º).

É também neste artigo que se afirma a relevância da residência - princípio da territorialidade - como factor distintivo para uma tributação universal de residentes, que são tributados por todos os rendimentos sem atender ao local onde foram obtidos, (tendo em atenção o âmbito universal da sujeição do imposto para os contribuintes residentes - art.º 15.º) - e não residentes, que apenas podem ser tributados pelos rendimentos, sujeitos em alguma das 6 categorias consagradas no CIRS, desde que os mesmos se considerem obtidos em Portugal, conexiando-se os rendimentos pagos a não residentes com o território português - art.º 18.º,

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares mantém a configuração económica do tipo fiscal, sujeitando a tributação os rendimentos quer em dinheiro, quer em espécie, nesta se compreendendo quaisquer vantagens patrimoniais traduzidas em bens, serviços, prémios, e outras que serão convertidas em euros nos termos do artigo 24º do CIRS, independentemente do local em que foram obtidos (tendo em atenção o âmbito universal da sujeição do imposto para os contribuintes residentes - art.º 15.º - e o princípio da territorialidade que conexiona os rendimentos pagos a não residentes com o território português - art.º 18.º), da moeda em que são recebidos - euro ou outra moeda, que, nos termos do artigo 24º do CIRS, será convertida em euros - ou da forma por que são realizados (art.º 1.º, n.º 2).

Destes princípios gerais resulta o seguinte esquema que resume a forma de tributação dos rendimentos em IRS:



CAPÍTULO I
CATEGORIA A — RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

Trabalho por conta de outrem

1. A tributação nesta categoria de rendimentos é fundamentalmente baseada na existência de uma remuneração proveniente do trabalho por conta de outrem.

Esta remuneração pode resultar de:

- contrato de trabalho;
- contrato legalmente equiparado a contrato de trabalho;
- contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza em que o trabalho seja prestado sob a autoridade e a direcção do adquirente dos serviços;
- função, serviço ou cargo público;
- atribuição a título de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho;
- prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social para a passagem à situação de reforma.
- prestações que continuem a ser devidas até que se verifiquem os requisitos necessários à passagem à situação de reforma.

art.º 2.º n.º 1⁽¹⁾

Cabe-nos aqui referir que o quadro legal respeitante à qualificação dos rendimentos do trabalho dependente foi substancialmente modificado pela Lei 39-B/94 de 27/12 (O.E.95). Uma das áreas que ao nível do art.º 2.º mereceu particular atenção foi a extensão do conceito de rendimento do trabalho dependente, manifestada claramente na nova redacção conferida à al. d) do seu n.º 1.

Tendo em vista designadamente a atenuação da tributação, começou a detectar-se o recurso a formas contratuais mistas ou atípicas, cuja integração nos regimes legais previstos oferecia dúvidas, pelo que o legislador sentiu necessidade de afirmar claramente que são qualificadas como rendimentos do trabalho dependente as prestações que sejam devidas no quadro legal agora definido naquela alínea, desincentivando-se assim o recurso a essas modalidades contratuais⁽²⁾.

⁽¹⁾ Todos os artigos citados sem menção expressa do respectivo diploma legal respeitam ao código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

⁽²⁾ A esta matéria se refere o Of. Circulado n.º 01/96 de 08.01.96.

2. A classificação como trabalho dependente e a consequente tributação na Categoria A, pressupõe a existência de rendimentos reais e efectivos (pagos ou postos à disposição) emergentes duma situação de trabalho subordinado.

Contrato de trabalho

Vejamos então a noção de contrato de trabalho constante do art.º 1152.º do Código Civil e do art.º 10.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 99/2003, de 27.08, diploma que define o regime jurídico do contrato de trabalho.

“Contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua actividade a outra pessoa ou outras pessoas, sob a autoridade e direcção destas”.

A lei (cf. art.º 12.º do citado diploma) presume que as partes celebraram um contrato de trabalho sempre que, cumulativamente: a) O prestador de trabalho esteja inserido na estrutura organizativa do beneficiário da actividade e realize a sua prestação sob as orientações deste; b) O trabalho seja realizado na empresa beneficiária da actividade ou em local por esta controlado, respeitando um horário previamente definido; c) O prestador de trabalho seja retribuído em função do tempo despendido na execução da actividade ou se encontre numa situação de dependência económica face ao beneficiário da actividade; d) Os instrumentos de trabalho sejam essencialmente fornecidos pelo beneficiário da actividade; e) A prestação de trabalho tenha sido executada por um período, ininterrupto, superior a 90 dias.

O contrato de trabalho, em regra, não está sujeito a qualquer formalidade (art. 102.º do Código do Trabalho); é portanto um contrato consensual e não formal, bastando para a sua perfeição que se verifique a disponibilidade do trabalho perante a autoridade e a direcção da entidade empregadora, confirmando-se assim, a um tempo, a dependência económica e a subordinação jurídica do trabalhador face ao empregador.

Contudo, a lei exige a forma escrita sempre que estejam em causa: a) Contrato-promessa de trabalho; b) Contrato para prestação subordinada de tele-trabalho; c) Contrato de trabalho a termo; d) Contrato de trabalho com trabalhador estrangeiro, salvo disposição legal em contrário; e) Contrato de trabalho em comissão de serviço; f) Contrato de trabalho com pluralidade de empregadores; g) Contrato de trabalho a tempo parcial; h) Contrato de pré-reforma; i) Contrato de cedência ocasional de trabalhadores. Sendo que, dos contratos em que é exigida forma escrita, deve constar a identificação e a assinatura das partes.

Contratos legalmente equiparados

Esta relação de trabalho subordinado que caracteriza o contrato de trabalho ajuda-nos a distingui-lo de outras situações de trabalho formalmente autónomo, em que não existe uma verdadeira subordinação jurídica do trabalhador mas em que este se encontra numa dependência económica materialmente próxima da que fundamenta o contrato de trabalho e, por isso, tais situações são igualmente sujeitas aos princípios definidos no regime jurídico do contrato individual de trabalho.

Referimo-nos aos contratos legalmente equiparados ao contrato de trabalho.

Tais são, por exemplo, os casos em que, verificando-se a referida dependência económica do trabalhador perante o empregador, o trabalho é prestado no domicílio ou no estabelecimento do trabalhador, ou nos contratos em que este compra as matérias-primas e fornece por certo preço, ao vendedor, o produto acabado (art.º 2.º LCT). A regulamentação do trabalho realizado no domicílio consta da lei 35/2004, de 29.07.º[‡]

Função, serviço ou cargo públicos

O trabalho por conta de outrem pode ainda resultar da função, serviço ou cargo públicos. Aqui se compreendem as remunerações dos funcionários e agentes da administração pública, central, regional ou local e ainda as remunerações dos militares e dos titulares de cargos políticos.

3. Todas as remunerações provenientes das situações atrás caracterizadas como prestação de trabalho por conta de outrem, estão sujeitas a tributação por esta categoria, independentemente da sua designação, nelas se compreendendo não só os salários, ordenados ou vencimentos, mas também quaisquer outras manifestações retributivas, tais como percentagens, comissões, gratificações, emolumentos e outras, fixas ou variáveis, em dinheiro ou em espécie (art.º 2.º n.º 2).

No entanto, na incidência real desta categoria de rendimentos, caracterizada pela amplitude do conceito de rendimento do trabalho dependente caberá ainda um vasto leque de situações tipificadas nas várias alíneas do n.º 3 do art.º 2.º:

- a) remunerações auferidas pelo exercício do cargo dos titulares dos órgãos estatutários (gerência, administração, direcção, conselho geral, conselho fiscal e, em geral, qualquer órgão previsto no pacto social ou nos estatutos, com funções deliberativas, executivas ou de fiscalização) das pessoas colectivas e entidades equiparadas. Excluem-se os revisores oficiais de contas⁽¹⁾.
- b) As importâncias auferidas, a título de benefício ou regalia, pela prestação ou em razão da prestação do trabalho dependente. É, por exemplo, o caso dos subsídios concedidos pela empresa aos trabalhadores para a compra de livros escolares, que

¹ Diploma que regulamenta a Lei 29/2003, de 27.08

⁽¹⁾ Tributados pela Categoria B – rendimentos empresariais e profissionais (art.º 3.º, n.º 1, al. b)).

são considerados rendimentos do trabalho dependente — informação n.º 36/89, despacho de 14.01.89 do DGCI.

Contudo, os abonos de família e respectivas prestações complementares só estão sujeitos na parte em que excedam os limites anualmente fixados para os servidores do Estado.

O subsídio de refeição só estará sujeito na parte em que exceder o respectivo limite acrescido de 50%, elevando-se para 70% se o respectivo subsídio for atribuído através de vales de refeição⁽²⁾.

A Lei do Orçamento do Estado para o ano de 1995, já referida (Lei n.º 39- B/94 de 27/12), introduziu profundas e radicais alterações no regime de tributação em sede de Imposto sobre o Rendimento, das denominadas “vantagens acessórias”. O impacto de tais medidas na figura dos “Regimes Complementares de Segurança Social” não cabe no âmbito destas lições, pelo que, nos abstermos de analisar exaustivamente esta matéria que se mostra complexa, limitando-nos a despertar o leitor para algumas particularidades, assinalando-se desde já, a inclusão expressa, nos n.ºs 3 a 5 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º de certo tipo de remunerações em espécie que antes não tinham consagração.

Posteriormente, a este elenco foram aditados os n.ºs 6 e 7, pela Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril (OE para o ano de 2000) e os n.ºs 8 e 9, pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Em resultado destas alterações passaram a constar também de forma expressa da al. b) do n.º 3 do art. 2.º, os seguintes rendimentos:

- As importâncias despendidas obrigatória ou facultativamente pela entidade patronal que constituam direitos adquiridos e individualizados dos beneficiários são rendimentos da categoria A, quando relativas a:
 - Seguros e operações do ramo “Vida”;
 - Fundos de pensões, Poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de Segurança Social.

bem como as que, não revestindo essa qualidade, sejam pelos beneficiários objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação. Note-se que o recebimento em capital, em qualquer caso, é sempre qualificado para efeitos de tributação como trabalho dependente (parte final do n.º 3 da al. b) do n.º 3 do art. 2º).

⁽²⁾ Esta alínea corresponde à anterior alínea c). Na alínea b) revogada pela Lei n.º 30-G/200, de 29 de Dezembro, previa-se que as importâncias escrituradas pelo empresário em nome individual (Categoria C ou D), como remuneração do seu trabalho ou das pessoas que compõem o seu agregado familiar constituíam rendimento do trabalho dependente e, como tal, eram tributadas na Categoria A.

Refira-se que com a alteração introduzida ao artigo 2.º pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, deixou de se exigir qualquer condição para que o subsídio de refeição, quando atribuído em vales de refeição, beneficie da não sujeição prevista nesta norma. Até à entrada em vigor desta lei era necessário que fosse cumprida a obrigação declarativa prevista no artigo 126.º (anterior 117.º-A).

Excluem-se, no entanto, da base de incidência da Categoria. A, as prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de Segurança Social, ainda que de natureza privada que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência (n.º 8 art. 2.º). É de referir que estas prestações acabarão por ser objecto de tributação diferida e no âmbito da categoria H (pensões), quando derem origem às prestações devidas aos beneficiários por esses mesmos regimes de Segurança Social.

A compreensão do regime estabelecido para as importâncias despendidas pela entidade patronal passa, em primeiro lugar pela distinção conceptual entre “direitos adquiridos” e “meras expectativas” e ainda pela articulação com o disposto no art.º 15.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, cuja leitura se aconselha.

No entanto, a lei veio dar um contributo significativo para aquela distinção ao definir no n.º 9 do art. 2.º “direitos adquiridos” como sendo aqueles cujo exercício não depende da manutenção do vínculo laboral do beneficiário com a respectiva entidade patronal⁽¹⁾.

Importa pois, definir o que é considerado rendimento de trabalho dependente (Categoria A), como é tributado (à entrada – quando as contribuições são despendidas; no resgate – quando haja antecipação; ou à saída – reunião das condições para passagem à reforma), sem perdermos de vista que o tratamento fiscal das “realidades” decorrentes daquele regime se encontra também disperso pelas Categoria E e H, mostrando-se necessário perspectivá-lo, pelo menos, em esquemas que visem não só apresentar aquela que consideramos ser a correcta interpretação dos preceitos neste domínio envolvidos (art.º 2º., 5.º, 11.º e 54.º do CIRS e art.º 15.º do E.B.F.), como também despertar para algumas particularidades do mesmo regime.

Esquemáticamente teremos:

Tributação à “entrada”

Esta tributação opera em sede da Categoria. A, na esfera do beneficiário (trabalhador da empresa), aquando do dispêndio das importâncias e contribuições por parte da entidade patronal, mas apenas quando aquelas constituam direitos adquiridos e individualizados (n.º 3 da al. b) do n.º 3 do art.º 2.º – 1.ª parte).

Porém, há que ter em atenção o disposto no art.º 15.º do E.B.F. que contempla uma isenção desde que reunidos os condicionalismos nele previstos.

⁽¹⁾ Quanto a “Direitos adquiridos” e “meras expectativas”, ver of. Circular n.º 01/96 de 96.01.08 da DSIRS.

Tributação no resgate ou qualquer outra forma de antecipação

Recebimento em capital
ou
sob forma de renda

- a) Tendo havido tributação à “entrada” só a componente rendimento é tributada na Categoria E (n.º 3, art.º 5.º) para evitar a dupla tributação da componente capital.
- b) Não tendo havido tributação à “entrada”, a componente capital vai para a Categoria A e a componente rendimento vai para a Categoria E com aplicação do n.º 3 do art.º 5.º.

Tributação à “saída”

1 - Recebimento
em capital

- a) Se houve tributação à “entrada” (Categoria A), caso que se verifica quando estamos perante “direitos adquiridos” e não se mostrem reunidos os requisitos para a isenção, constantes do art.º 15.º do EBF, só se tributa a componente rendimento na Categoria E (n.º 3 do art.º 5.º, com as exclusões nele previstas). Evita-se assim, a dupla tributação quanto à componente capital.
- b) Não tendo havido tributação à “entrada”, quer por estarmos perante “meras expectativas”⁽¹⁾, quer tratando-se de “direitos adquiridos” abrangidos pela isenção do art.º 15.º do EBF, a componente capital enquadra-se na Categoria A (n.º 3 da alínea b) do n.º 3 do art.º 2º) com isenção de 1/3 das importâncias pagas até 11704,70 € (n.º 3 art.º 15.º EBF) e a componente rendimento é tributada na Categoria E (n.º 3 art.º 5.º).

<p>2 – Recebimento sob a forma de renda - tributação sempre na Cat H</p>	<p>a) Se houve tributação à “entrada” (só tratando-se de direitos adquiridos não abrangidos pelo art.º 15.º, EBF), temos de discriminar a componente <u>capital</u> da componente <u>rendimento</u> sujeitando-se apenas a tributação esta última, na <u>Categoria H</u> (n.ºs 1 e 3 do art.º 54.º), para evitar a dupla tributação jurídica quanto à componente <u>capital</u>.</p> <p>b) Se não houve tributação à “entrada” (tratando-se de direitos abrangidos pela isenção do art.º 15.º do EBF ou de “meras expectativas”), as prestações beneficiarão do regime previsto para as pensões (<u>Cat H</u>), não havendo, para o efeito, distinção entre <u>capital</u> e <u>renda</u> (cf. n.ºs 3 e 4 do art.º 54.º).</p>
--	---

⁽¹⁾ Nestas, a tributação é sempre diferida para o momento do “resgate” ou “saída”.

Do exposto resulta o seguinte quadro resumo:

	Momento do pagamento	Momento do recebimento pelo beneficiário							
		Capital + Rendimento acumulado							
		Antes de verificados os pressupostos de passagem à reforma				Após a verificação dos pressupostos de passagem à reforma			
		Rendas		Rec. em capital		Rendas		Rec. em capital	
Capital	Rendimento	Capital	Rendimento	Capital	Rendimento	Capital	Rendimento		
Direitos adquiridos	Sujeitos mas isentos (Art.º 15º do EBF)	Categoria A (Art.º 15º, n.º 2 EBF)	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)	Categoria A (Art.º 15º, n.º 2 EBF)	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)	Categoria H Sem distinção entre capital e rendimento - Art. 54º)		Categoria A (Art.º 15º, n.º 3 EBF)	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)
	Sujeitos	Não há tributação	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)	Não há tributação	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)	Não há tributação (Art. 54º)	Categoria H	Não há tributação	Categoria E (Art. 5º, n.º 3)
Meras expectativas	Não há tributação	Categoria A (2.ª parte, nº3, al. B), nº 3, artº 2º)	Categoria E (Art. 5º, nº 3)	Categoria A (2.ª parte (2.ª parte, nº3, al. B), nº 3, artº 2º)	Categoria E (Art. 5º, nº 3)	Categoria H Sem distinção entre capital e rendimento - Art. 54º)		Categoria A (Art.º 15º, n.º 3 EBF)	Categoria E (Art. 5º, nº 3)

- A antecipação do benefício (seja quanto ao momento seja quanto à forma) determina, em qualquer circunstância, a tributação do rendimento do capital investido no âmbito da Categoria E – Rendimentos de Capitais, sem prejuízo da exclusão de tributação estabelecida nas alíneas a) e b) do n.º 3, sempre que se verifiquem os necessários requisitos;
- O capital investido é tributado ou no momento em que é despendido pela entidade patronal (no caso de direitos adquiridos sem direito à isenção do artigo 15º do EBF) ou em momento posterior (no caso de direitos adquiridos em que há lugar à isenção do artigo 15º do EBF ou na situação de meras expectativas). A tributação em momento posterior àquele em que é despendido pela entidade patronal não altera, porém, a qualificação do benefício. Com efeito, e sempre que não estejam preenchidos os pressupostos para o seu recebimento ou, estando, não foram recebidos sob a forma de rendas, a tributação ocorre no âmbito da Categoria A;
- A tributação na Categoria H apenas ocorre quando estejam preenchidos os pressupostos para o seu recebimento e o pagamento ocorre sob a forma de rendas. Neste caso, ficam abrangidos pela incidência da Categoria H tanto o capital investido (que ainda não tenha sido tributado em momento anterior) como o rendimento desse capital.

— Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal, constituem outra das “vantagens acessórias” claramente explicitada (n.º 4 da al. b) do n.º 3 art. 2.º).

Esta explicitação veio desencadear a alteração do art.º 24.º do Código no que toca aos critérios de quantificação do benefício, assunto que desenvolveremos oportunamente.

— Os benefícios concedidos pela entidade patronal aos seus trabalhadores resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à taxa de juro de referência para o tipo de operação em causa, com excepção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a 27 000 000\$ (134 675,43 euros) e cuja taxa não seja inferior a 65% da prevista no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 138/98, de 16 de Maio (n.º 5 al. b) do n.º 3 art. 2.º).

Estamos aqui, perante mais uma “vantagem acessória” que decorre de situações em que a remuneração integra a possibilidade de acesso a empréstimos com taxas nulas ou inferiores às de mercado para o mesmo tipo de operações. Sempre que haja recurso a esses empréstimos, deparamos com uma realidade a tributar, consubstanciada na diferença entre a taxa de mercado e a que o beneficiário suportou efectivamente. A quantificação destes benefícios é feita de harmonia com o disposto no art.º 24.º n.º 3 de que mais adiante falaremos.

Resta-nos apenas advertir para a não sujeição a imposto destes benefícios se resultantes de empréstimos concedidos antes de 1 de Janeiro de 1995 e cujo capital tenha sido utilizado pelo beneficiário e colocado à sua disposição antes dessa data (n.º 5 art. 25.º da Lei 39-B/94 de 27/12).

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

— Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício a favor da entidade patronal, e, bem assim, os resultantes da recompra, pela entidade patronal, dos valores mobiliários ou direitos equiparados;

A redacção actual do n.º 7 al. b) do n.º 3 art.º 2.º resulta da alteração introduzida a esta norma pela Lei n.º 30-G/2000. Com ela visa-se não só a tributação no âmbito da Categoria A dos ganhos decorrentes do exercício da opção como também os ganhos obtidos com a alienação, renúncia onerosa a favor da entidade patronal e recompra por esta dos direitos de opção. A quantificação destes benefícios é feita de harmonia com o disposto no art.º 24.º n.º 4 de que mais adiante falaremos. Saliente-se, por fim, que, de acordo com o n.º 2 do artigo 3.º da Lei n.º 30-G/2000, esta norma tem natureza interpretativa.

— Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social, de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;

— A aquisição pelo trabalhador ou membro de órgão social, por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal;

Os n.ºs 8 e 9 da al. b) do n.º 3 art. 2.º introduzidos pela Lei n.º 30-G/2000 têm por objectivo clarificar a sujeição a imposto das vantagens obtidas quer pela utilização de viatura automóvel que gere encargos para as empresas quer da sua aquisição por preço inferior ao do mercado. Sobre esta matéria importa reter que, no primeiro caso – ganhos decorrentes da utilização de viatura – apenas haverá sujeição a imposto se existir um acordo escrito entre o trabalhador ou membro de órgão social e a respectiva entidade patronal, de afectação da viatura. Por outro lado, em ambos os casos, não releva para efeito de sujeição a imposto a propriedade da viatura. Na verdade, basta que esteja a gerar custos para a empresa.

A quantificação destes benefícios é feita de harmonia com o disposto no art.º 24.º n.ºs 5 e 6, respectivamente, de que mais adiante falaremos.

c) Os abonos para falhas na parte em que excedem 5% da remuneração mensal fixa devidos a quem, no seu trabalho tenha de movimentar numerário. Para este efeito considera-se a remuneração mensal fixa acrescida da parte correspondente aos subsídios de férias e de Natal e excluindo as diuturnidades — Informação n.º 22/89, despacho de 16.01.89 do DGCI.

d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, apenas na parte em que, ambas, excedam os limites anualmente fixados para os servidores do Estado; e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação das quais não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício.

e) Quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho, sem prejuízo do disposto no n.º 4 do artigo 2.º.

f) A quota-parte na pesca dos pescadores companheiros que se limitam a uma prestação de trabalho, acrescida dos descontos para a Segurança Social, suportados por estes trabalhadores dependentes.

g) As gratificações, em razão da prestação de trabalho, atribuídas por outrem que não a respectiva entidade patronal.

Cessação do vínculo gerador do rendimento

Finalmente, o n.º 4 do art. 2.º vem sujeitar a tributação por esta categoria, as importâncias recebidas e emergentes da cessação, por qualquer forma, dos contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 2.º, ou da cessação das funções de gestor, administrador ou gerente de pessoa colectiva, sem prejuízo do disposto na al. d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista.

Esta matéria sofreu profundas alterações com a Lei n.º 30-G/2000, resultando o respectivo regime actual da conjugação do disposto nos n.ºs 4, 5, 6, 7 e n.º 10 do artigo 2.º.

Assim, e em primeiro lugar, dispõe o n.º 6 que o regime de exclusão de tributação previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e Natal. Deste modo, do total da importância recebida pelo trabalhador no momento da cessação do contrato de trabalho haverá que separar, desde logo, para o cálculo do n.º 4, os montantes decorrentes de direitos vencidos durante a vigência do contrato de trabalho. E, atente-se, esta norma tem natureza interpretativa (cf.. n.º 2 do artigo 3.º da Lei n.º 30-G/2000). Depois, estas importâncias só estarão sujeitas na parte em que excedam o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade pagadora da indemnização.

Exemplificando:

— Um trabalhador dependente recebeu, pela cessação do seu contrato individual de trabalho, a importância de 20 000€. Trabalhou para aquela empresa durante 10 anos e 5 meses.

A importância sujeita a tributação calcular-se-á com recurso à seguinte fórmula:

$$R = I - 1,5 \times n \left[\frac{\text{Trrsi}}{12} \right]$$

em que:

R = rendimento tributável

I = valor da indemnização

n = número de anos ou fracção de antiguidade ou serviço na entidade pagadora da indemnização

Trrsi = Total das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto dos últimos 12 meses

Sendo, no exemplo dado, Remuneração regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto = 700€, então:

$$R = 20\,000\text{€} - 1,5 \times 11 \times \left[\frac{700\text{€} \times 14}{12} \right]$$

$$R = 20\,000\text{€} - 13\,474\text{€}$$

$$R = 6\,526\text{€}$$

Neste caso, a indemnização de 20 000€ só seria tributada pelo valor de 6 526€.

Note-se todavia que a indemnização será tributada pela totalidade, sempre que:

1 — O trabalhador dependente ou o gestor, administrador, ou gerente estabeleça nos vinte e quatro meses seguintes novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade.

Sobre esta matéria saliente-se o seguinte:

- Até à redacção da Lei 30-G/2000, entendia-se que apenas relevavam vínculos que originassem rendimentos do trabalho dependente. Com a nova redacção fica claro

que passa a ser relevante qualquer vínculo – quer origine rendimentos do trabalho dependente quer origine rendimentos empresariais e profissionais;

- Equipara-se a um novo vínculo o estabelecimento de relações comerciais ou de prestação de serviços com sociedade ou outra entidade em que pelo menos, 50% do capital seja detido pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários

excepto se as referidas relações comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50% das vendas ou prestações de serviços efectuadas pela sociedade ou outra entidade no exercício.

- Continuam a relevar os vínculos não só com a entidade patronal mas também com outras entidades que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, tal como é definido nos artigos 486.º, 488.º, 489.º, 492.º e 493.º todos do Código das Sociedades Comerciais⁽¹⁾;

⁽¹⁾ Código das Sociedades Comerciais:

Artigo 486º (Sociedades em relação de domínio)

1 — Considera-se que duas sociedades estão em relação de domínio quando uma delas, dita dominante, pode exercer, directamente ou por sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483º, nº 2, sobre a outra, dita dependente, uma influência dominante.

2 — Presume-se que uma sociedade é dependente de uma outra se esta, directa ou indirectamente:

- a) Detém uma participação maioritária no capital;
- b) Dispõe de mais de metade dos votos;
- c) Tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros do órgão de administração ou do órgão de fiscalização.

3 — Sempre que a lei imponha a publicação ou declaração de participações, deve ser mencionado, tanto pela sociedade presumivelmente dominante, como pela sociedade presumivelmente dependente, se se verifica alguma das situações referidas nas alíneas do nº 2 deste artigo.

Artigo 488º (Domínio total inicial)

1 — Uma sociedade pode constituir, mediante escritura por ela outorgada, uma sociedade anónima de cujas acções ela seja inicialmente a única titular.

2 — Devem ser observados todos os demais requisitos da constituição de sociedades anónimas.

3 — Ao grupo assim constituído aplica-se o disposto nos n.ºs 4, 5, e 6 do artigo 489º.

Artigo 489º (domínio total superveniente)

1 — A sociedade que, directamente ou por outras sociedades ou pessoas que preencham os requisitos indicados no artigo 483º, nº 2, domine totalmente uma outra sociedade, por não haver outros sócios, forma um grupo com esta última, por força da lei, salvo se a assembleia geral da primeira tomar alguma das deliberações previstas nas alíneas a) e b) do número seguinte.

2 — Nos seis meses seguintes à ocorrência dos pressupostos acima referidos, a administração da sociedade dominante deve convocar a assembleia geral desta para deliberar, em alternativa, sobre:

- a) Dissolução da sociedade dependente;
- b) Alienação de quotas ou acções da sociedade dependente;
- c) Manutenção da situação existente.

3 — Tomada a deliberação prevista na alínea c) do número anterior ou enquanto não for tomada alguma deliberação, a sociedade dependente considera-se em relação de grupo com a sociedade dominante e não se dissolve, ainda que tenha apenas um sócio.

4 — A relação de grupo termina:

- a) Se a sociedade dominante ou a sociedade dependente deixar de ter a sua sede em Portugal;
- b) Se a sociedade dominante for dissolvida;
- c) Se mais de 10% do capital da sociedade dependente deixar de pertencer à sociedade dominante ou às sociedades e pessoas referidas no artigo 483º, nº 2.

5 — Na hipótese prevista na alínea c) do número anterior, a sociedade dominante deve comunicar esse facto, imediatamente e por escrito, à sociedade dependente.

6 — A administração da sociedade dependente deve pedir o registo da deliberação referida na alínea c) do nº 2, bem como do termo da relação de grupo.

Ou

2 — O mesmo sujeito passivo já tenha beneficiado, nos cinco anos anteriores à indemnização, desta mesma exclusão tributária.

Importâncias atribuídas em Processo de Anulação de Despedimento

Esta matéria constava do n.º 9 do artigo 2.º que foi revogado pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

No âmbito da Categoria A, importa reter, ainda, o seguinte:

Noção de entidade patronal:

Toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações tributadas nos termos do artigo 2º, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da localização geográfica.

Extensão das remunerações acessórias:

Consideram-se rendimentos do trabalhador os benefícios ou regalias atribuídos a qualquer pessoa do seu agregado familiar ou que a ele esteja ligada por vínculo de parentesco ou afinidade.

Limites legais :

Os limites do artigo 2º são os anualmente fixados por Portaria para os servidores do Estado. Para 2007, a Portaria 88-A/2007, de 18.01

Vejamos o quadro esquemático destes limites referente aos últimos cinco anos

Artigo 493º (Contrato de subordinação)

1 — Uma sociedade pode, por contrato, subordinar a gestão da sua própria actividade à direcção de uma outra sociedade, quer seja sua dominante, quer não.

2 — A sociedade directora forma um grupo com todas as sociedades por ela dirigidas, mediante contrato de subordinação, e com todas as sociedades por ela integralmente dominadas, directa ou indirectamente.

Limites legais a que se refere o nº 14 do artigo 2º do CIRIS

LIMITES LEGAIS DESIGNAÇÃO	2003	2004	2005	2006	2007
Subsídio de refeição	€5,370 €6,086 se em vales	€5,55 €6,29 se em vales	€5,75 €6,51 se em vales	€5,93 €6,72 se em vales	€6,05 €6,85 se em vales
Abono de família		Ver anexo	Ver anexo	Ver anexo	Ver anexo
Prestações complementares					
. Subsídio de aleitação	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto
. Subsídio de nascimento	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto
. Subsídio de casamento	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto	Extinto
. Subsídio de funeral	€183,62	€187,19	€191,87	€197,63	€203,76
. Abono complementar a crianças e jovens deficientes:					
Até aos 14 anos	€49,81				€55,88
Dos 14 aos 18 anos	€72,55				€80,94
Dos 18 aos 24 anos	€97,12				€108,36
Ajudas de custom					
. Deslocações no país	€55,62/dia	€56,73/dia	€57,98/dia	€58,85/dia	€59,73/dia
. Deslocações ao estrangeiro	€131,98/dia	€134,62/dia	€137,58/dia	€139,64/dia	€141,73/dia
Membros do Governo					
. Deslocações no país					
. Deslocações ao estrangeiro	€61,32/dia €148,07/dia	€62,55/dia €151,03/dia	€63,93/dia €154,35/dia	€64,89/dia €156,67/dia	€65,86/dia €159,02/dia
Subsídios de viagem e de marcha:					
. Transporte em automóvel próprio	€0,34/Km	€0,35/Km	€0,36/Km	€0,37/Km	€0,38/Km
. Transporte em veículo adstrito a carreiras de serviço público	€0,12Km	€0,12Km	€0,12Km	€0,12Km	€0,12Km
. Transporte em automóvel de aluguer:					
Um funcionário	€0,32/Km	€0,33/Km	€0,34/Km	€0,35/Km	€0,36/Km
Funcionários transportados em comum:					
Dois funcionários	€0,16/cada/ Km	€0,16/cada/ Km	€0,16/cada/ Km	€0,16/cada/ Km	€0,16/cada/ Km
Três ou mais funcionários	€0,12/cada/ Km	€0,12/cada/ Km	€0,12/cada/ Km	€0,12/cada/ Km	€0,12/cada/ Km
. Percurso a pé	€0,15/Km	€0,15/Km	€0,15/Km	€0,15/Km	Extinto

Port. n.º 88/2002, de 28 de Janeiro
 Port. n.º 303/2003, de 14 de Abril
 Port. n.º 205/2004, de 3 de Março
 Port. n.º 42-A/2005, de 17 de Janeiro
 Port. n.º 229/2006, de 10 de Março
 Port. n.º 88-A/2007, de 18 de Janeiro

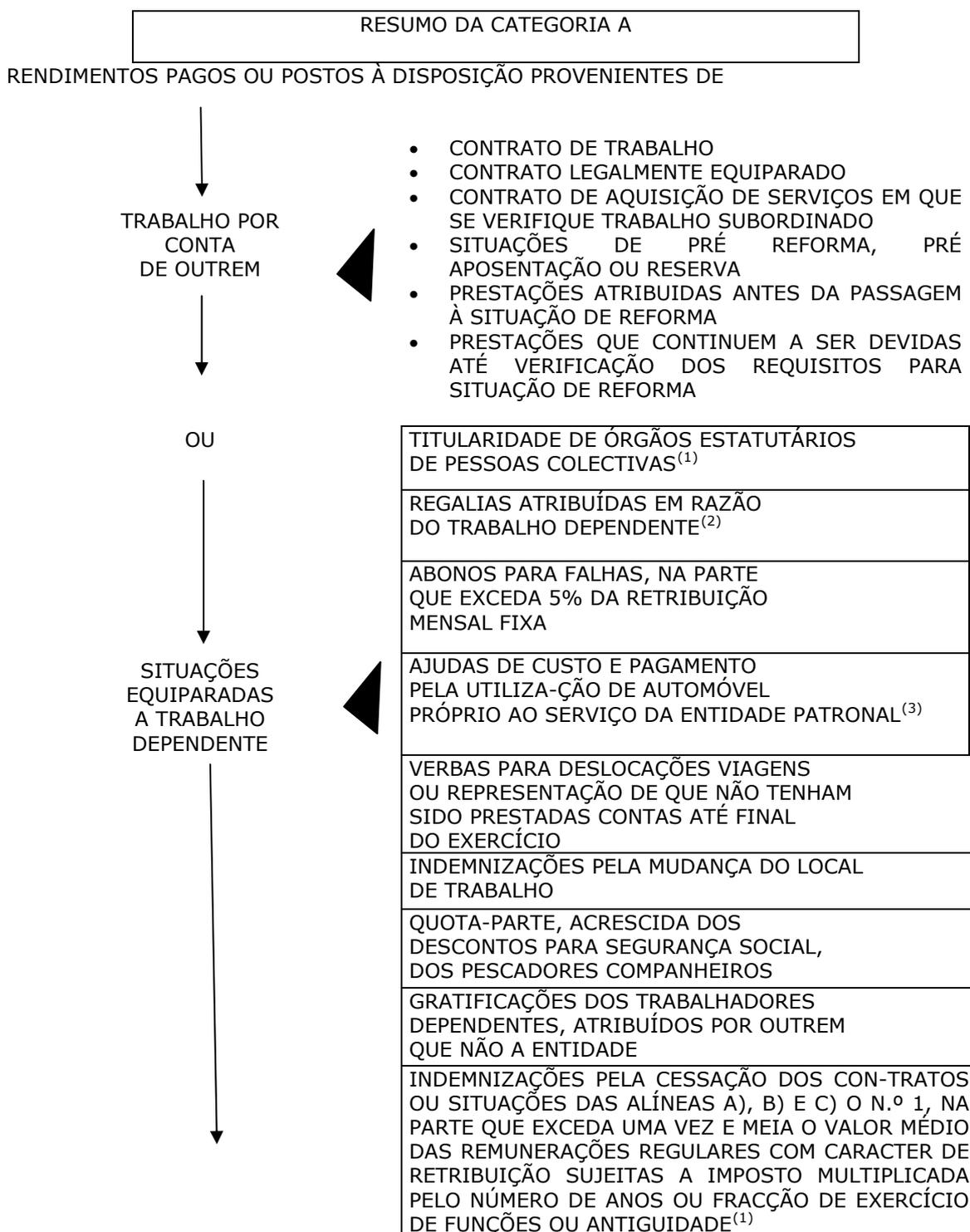
SUBSIDIO FAMILIAR A CRIANÇAS E JOVENS - ABONO DE FAMÍLIA - 2007

DESIGNAÇÃO	1º ESCALÃO	2º ESCALÃO	3º ESCALÃO	4º ESCALÃO	5º ESCALÃO
Descendentes com idade <= 12 meses	€130,62/cada	€108,85/cada	€87,08/cada	€53,79/cada	€32,28/cada
Descendentes com idade > 12 meses	€32,65/cada	€27,22/cada	€25,04/cada	€21,52/cada	€10,76/cada

DEFICIENTES

Com a Lei do Orçamento do Estado para 2007, Lei 53-A/2006, de 29.12, deixou de existir a isenção prevista no artigo 16º do Estatuto dos Benefícios Fiscais relativa a titulares de rendimentos da categoria A considerados deficientes para efeitos de IRS, tendo sido criado

um regime transitório pelo artigo 161º dessa mesma Lei de acordo com o qual os rendimentos brutos auferidos por sujeitos passivos com deficiência, na categoria A são considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008, com o limite de (euro) 5000 e (euro) 2500, respectivamente .



(1) Que não sejam seus revisores oficiais de contas.

(2) Com excepção dos abonos de família, respectivas prestações complementares e dos subsídios de refeição, na parte em que não excedam os limites estabelecidos na alínea c) do n.º 3.

(3) Na parte em que excedam os limites anualmente fixados para os serviços do Estado.

(1) Nas condições e com os limites dos n.ºs 4 e 5 do artigo 2.º.

CAPÍTULO II
CATEGORIA B — RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

Na categoria B, tributam-se os rendimentos empresariais e profissionais.

Trata-se de uma nova categoria de rendimentos criada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro. Esta nova categoria integra no seu âmbito de incidência os rendimentos que, até à entrada em vigor daquela Lei, em 01.01.2001, constavam das Categoria B, C e D do CIRS, a que acresceu a renda obtida pela cessão temporária da exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola. Refira-se, no entanto, que o actual artigo 3.º é mais do que a mera soma dos ex-artigos 3.º, 4.º e 5.º, pois que para além de se manterem aspectos próprios da qualificação e distinção de rendimentos empresariais e profissionais, a actual redacção apresenta algumas inovações de que iremos falar mais adiante.

Até à Lei do Orçamento do Estado para 2003, Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, existia uma distinção entre o momento da sujeição de rendimentos de titulares com contabilidade organizada que fossem tributados de acordo com essa situação e os demais titulares de rendimentos da Categoria B, distinção que consistia no facto de quem tinha contabilidade organizada regia-se pela especialização dos exercícios e quem não tinha pelo princípio de caixa. Após a entrada em vigor da Lei referida, os titulares de rendimentos da categoria B passam a ser regidos pelo princípio da especialização dos exercícios, uma vez que os rendimentos ficam sujeitos desde o momento em que, para efeitos de IVA, seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente. Assim o momento da sujeição ocorre mais cedo e é independente do efectivo recebimento das importâncias. É pois muito importante que se cumpra o prazo de facturação e que se emitam documentos distintos para facturação e recebimento/quitação, porque se emitir recibo modelo 6 e não vier a ocorrer o recebimento terá que considerar o rendimento mencionado como recebido e, portanto, sujeito a tributação.

A retenção na fonte deve continuar a fazer-se no momento em que os rendimentos forem pagos ou colocados à disposição.

I - Objectivos da unificação

Com a unificação das Categorias B, C e D, pretendeu-se, além da simplificação do CIRS, que:

- a) Fosse uniformes as regras de determinação do respectivo rendimento líquido.

Na verdade, como se sabe, havia diferenças substanciais entre, por um lado, a determinação do rendimento líquido da Categoria B – rendimentos profissionais - (cujo regime regra constava do artigo 26.º) e, por outro, a determinação do lucro das Categorias C – rendimentos comerciais e industriais - e D – rendimentos agrícolas - , a que se aplicavam as regras do CIRC;

- b) Fosse sujeitos a retenção na fonte todos os rendimentos de prestação de serviços, independentemente de serem de natureza profissional ou empresarial. Com efeito, no regime revogado pela Lei n.º 30-G/2000, os rendimentos de prestações de serviços integradas na Categoria C (com excepção das comissões) e D não estavam sujeitas a retenção na fonte, ao contrário do que sucedia com rendimentos da mesma natureza compreendidos na Categoria B.

II – Inovações da Categoria B

Ganhos decorrentes da alienação de bens afectos à actividade

São tributadas no âmbito da Categoria B, desde a nova reformulação dada pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, as mais-valias obtidas com a alienação de bens afectos às actividades que integravam a ex-Categoria B do CIRS. Estes rendimentos enquadravam-se na Categoria G e, como tal, sujeitavam-se às regras definidas para esta categoria de rendimentos. Com as alterações decorrentes da Lei referida estes profissionais irão considerar como mais valias imputáveis à Categoria B os ganhos previstos na Categoria G obtidos no âmbito do exercício de uma actividade empresarial e a transferência de bens do património empresarial ou profissional para o património particular, aplicando as regras do CIRC.

Rendimentos de actos isolados

Define-se o que se consideram rendimentos de acto isolado.

Assim, serão rendimentos desta natureza os que:

- a) Não representem mais de 50% dos rendimentos do sujeito passivo, quando os houver

e

- b) não resultem de uma prática previsível e reiterada.

Rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias

Excluem-se de tributação desde que:

- a) o valor dos proveitos ou das receitas, não exceda cinco vezes o valor anual da Remuneração Mínima Mensal (até 2006 designada como “Salário Mínimo Nacional”) ou seja, para 2007:

$$(403€ \times 14) \times 5 = 28\,210€$$

- b) isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos líquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou doutras categorias
- c) rendimentos líquidos que devam ser, ou tenham sido, englobados, por agregado familiar

Se for excedido esse valor mínimo, os rendimentos desta natureza ficam sujeitos a tributação pela totalidade.

Recorde-se que desde 01.01.2001 e até 31.12.2004 vigorou um regime transitório, previsto no art.º 4º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, nos termos do qual, uma vez excedido aquele valor mínimo, os rendimentos decorrentes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias eram tributados por 60%, 70%, 80% e 90% do seu valor nos períodos de tributação de 2001, 2002, 2003 e 2004, respectivamente, passando a partir daí a ser tributados a 100%..

Rendimentos prediais (alínea a) do n.º 2 do artigo 3.º) e capitais (alínea b) do n.º 2 do artigo 3.º) imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais

Para além dos rendimentos antes referidos, que constituem o núcleo principal da incidência da Categoria B, consideram-se ainda, acessoriamente, rendimentos empresariais e profissionais, os rendimentos da aplicação de capitais (categoria E), e os rendimentos prediais (categoria F) que sejam imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, o que constituiu também uma inovação relativamente ao regime que vigorava antes da reforma introduzida pela Lei 30-G/2000, de 30 de Dezembro, porquanto só os rendimentos empresariais tinham este tratamento.

Quando estes rendimentos de capitais ou prediais estejam em conexão com uma actividade geradora de rendimentos desta natureza sendo imputáveis ao exercício daquela, realizar-se-á a tributação dessa universalidade num módulo único, a categoria B.

Exemplo:

Juro obtido por um comerciante em nome individual pelo diferimento no tempo do pagamento que lhe é devido por outrem de um crédito gerado no exercício da sua actividade comercial.

Este rendimento, muito embora compreendido na alínea g) do n.º 2 do artigo 5.º (categoria E), é deslocado para a categoria B, dada a relação de dependência daquele rendimento com a actividade comercial do seu titular.

Precisamente porque tais valores conservam a natureza de rendimentos de aplicação de capitais, muito embora a sua proximidade ou dependência face a uma actividade geradora

de rendimentos empresariais e profissionais, a sua atracção para a categoria B para efeitos de englobamento não prejudica a aplicabilidade, àqueles rendimentos, das taxas especiais liberatórias por retenção na fonte previstas nas alíneas a) e b) do n.º 3 do artigo 71.º, pois que, embora englobados na categoria B, derivam de juros de depósitos a ordem ou a prazo e de quaisquer títulos nominativos ou ao portador.

O mesmo se aplica aos rendimentos prediais atraídos para tributação na categoria B.

Instrumentos financeiros derivados

Instrumentos financeiros derivados consistem numa utilização alternativa de instrumentos financeiros clássicos. São exemplos de instrumentos financeiros derivados os swaps e os contratos de futuros. Estes instrumentos financeiros derivados, deixaram de ser qualificados como rendimentos da Categoria B, passando a integrar a Categoria G, se não forem rendimentos de capitais, nos termos previstos no artigo 5º, ou se não forem obtidos no âmbito de uma actividade empresarial ou profissional, caso em que serão incluídos na Categoria B.

III – Incidência

Integram agora esta categoria os seguintes rendimentos:

a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;

Esta alínea inclui no essencial, os rendimentos tributados nas ex-Categorias C e D, com excepção das prestações de serviços que constavam do elenco dos ex-artigos 4.º e 5.º e que agora deixaram a previsão do actual artigo 4.º. No artigo 4º indicam-se ~~a~~ título exemplificativo, os rendimentos comerciais, industriais e agrícolas, que abrangem mais situações que as relativas ao conceito jurídico de comércio e indústria, uma vez que incluem todas as actividades empresariais, ou seja actividades que visem o lucro.

Neste âmbito, estabelece o n.º 1 do artigo 4.º que se consideram actividades comerciais e industriais, as seguintes:

- a) Compra e venda;
- b) Fabricação;
- c) Pesca;
- d) Explorações mineiras e outras indústrias extractivas;
- e) Transportes;
- f) Construção civil;
- g) Urbanísticas e exploração de loteamentos;

- h) Actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica;
- i) Agências de viagens e de turismo;
- j) Artesanato;
- l) Actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório;
- m) Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

As explorações agrícolas sem recurso ou contacto directo com a terra ou em que esta desempenha papel manifestamente acessório, constituem aquilo que se poderá designar por agricultura/pecuária industrializada, dada nomeadamente a proximidade dos processos produtivos por estas adoptados com o modelo industrial.

Qual o critério para identificar as situações em que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório? Os custos directos imputáveis à terra serem inferiores a 25% dos custos directos totais da exploração, ou seja: inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto das actividades exercidas (cf. Artº 4º, nº 2).

Assim, serão comerciais ou industriais as actividades agrícolas em que não haja conexão com a terra ou, se esta existir, tenha um carácter manifestamente acessório por serem os custos da actividade que lhe sejam imputáveis inferiores a 25% dos custos totais. E, uma vez que este critério é puramente quantitativo e objectivo e o IRS é um imposto periódico, poderá acontecer que a actividade uns anos seja considerada comercial ou industrial e outros agrícola, dependendo do montante dos custos em causa ou da conexão com a terra que se verifique, pelo que estas situações são de análise casuística. Tal tem sido demonstrado pelo teor das instruções administrativas que vêm sendo divulgadas.

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

Através deste número alarga-se a natureza comercial e industrial aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias — exercidas em conexão com a terra — quando integradas em outras de natureza comercial ou industrial.

Atende-se aqui à unidade económica, tributando como um todo explorações que na realidade compreendem uma componente agrícola, silvícola ou pecuária e outra comercial ou industrial.

Na medida em que exista uma dependência da primeira em relação à segunda, em termos de os produtos daquela se destinarem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor na actividade comercial ou industrial despreza-se a identidade do componente agrícola, silvícola ou pecuária em benefício da unidade económica em que ela se integra.

São exemplos de integração: a exploração pecuária enquadrada na indústria de lacticínios, a exploração silvícola (florestal) realizada no âmbito da indústria de celulose, etc.

Simetricamente, no n.º 4 do artigo 4.º, prevê-se o que, para além das situações típicas de actividades conexas com a exploração da terra ou de recursos naturais (explorados pelo sujeito passivo ou por terceiro), se consideram actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias:

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

Neste conceito aparece-nos a referência a agricultura num duplo sentido.

Primeiro enquanto género, e depois enquanto espécie nesse género compreendida a par da pecuária e da silvicultura.

Assimila-se pois, numa primeira acepção ampla de agricultura, a agricultura, em sentido restrito considerada como actividade do sector primário dirigida à obtenção de espécies vegetais (não florestais), a silvicultura configurada em moldes idênticos porém referida ao domínio florestal e finalmente a pecuária dirigida a obtenção de variedades animais.

Pressuposto da inclusão dos rendimentos imputáveis a estas actividades no âmbito do n.º 4 do artigo 4.º é o serem exercidas em conexão com a terra.

Sabemos já que o lucro das explorações agrícolas ou pecuárias exercidas sem conexão com a terra ou em que esta tenha um carácter manifestamente acessório, é subtraído a esta norma pela alínea l), do n.º 1 do artigo 4.º, inscrevendo-se portanto no âmbito das actividades comerciais e industriais.

Como concretizar porém o conceito de conexão com a terra?

Conexão com a terra

Afigura-se-nos que o conceito de conexão com a terra pretende exprimir uma ideia de ligação física ao solo, de implantação directa neste das espécies cultivadas.

Resultarão pois excluídas deste âmbito aquelas actividades agrícolas que recorrem a processos ou técnicas que mediatizam a ligação ao solo, nomeadamente através de recipientes tais como vasos ou tabuleiros (v.g. floricultura envasada, culturas desenvolvidas em tabuleiros, como cogumelos, etc.).

No domínio da pecuária a conexão com a terra exprime-se pela utilização do solo enquanto suporte alimentar das espécies animais em criação, seja mediante a cultura de pastagens ou forragens (agro-pecuária) seja pela mera exploração de pastos naturais (silvo-pastorícia). Excluem-se pois deste âmbito as explorações pecuárias estabuladas, as

realizadas em laboratório ou genericamente exercidas por recurso a técnicas que prescindem da utilização da terra nos moldes atrás definidos, que serão tributadas como rendimentos comerciais e industriais.

Já quanto às explorações silvícolas, não é configurável uma situação de ausência de conexão com a terra.

Na verdade não é verosímil que uma exploração florestal seja conduzida prescindido da implantação no solo das respectivas espécies.

Daí que alínea l) do n.º 1 do artigo 4.º omite, por óbvia falta de necessidade, qualquer referência às explorações silvícolas.

Actividades comerciais ou industriais, acessórias ou complementares

As várias alíneas do n.º 4 do artigo 4.º vêm absorver na tributação construída especificamente para os rendimentos agrícolas ~~e~~ outras realidades que não revestindo intrinsecamente tal natureza, se entendem susceptíveis de tratamento equivalente àqueles rendimentos.

Desde logo a alínea a) vem considerar como rendimentos agrícolas os imputáveis a actividades comerciais ou industriais meramente acessórias ou complementares de explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias, na condição porém de, no domínio dessa actividade comercial ou industrial, se utilizarem exclusivamente os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Assim o vinicultor que não se limitando a colher a sua produção, procede em instalação própria à vinificação — transformação da uva em vinho — desenvolve nessa fase uma actividade transformadora da produção agrícola, portanto uma verdadeira actividade industrial.

Na medida em que nessa actividade industrial, ele utiliza exclusivamente a uva da sua produção, essa “exploração industrial” não adquiriu verdadeira autonomia económica face à exploração agrícola de que depende, justificando-se pois o tratamento do rendimento como uma unidade.

Se por acréscimo, o agricultor procede ao engarrafamento e subsequente rotulagem, na medida em que o faça relativamente à sua produção exclusivamente, também os rendimentos gerados nesta fase são assimilados aos rendimentos gerados na exploração agrícola.

Finalmente, se o agricultor vender ao público em estabelecimento comercial próprio o produto final da sua actividade, desde que nesse estabelecimento comercialize apenas o produto da sua exploração, ainda assim o lucro gerado nesta fase é tratado em moldes idênticos.

Todavia, se em qualquer destas etapas se transformar ou comercializar bens de produção alheia ou quaisquer outros que não de produção própria, a exploração comercial ou industrial respectiva autonomiza-se economicamente da exploração agrícola e conseqüentemente dá-se o destacar dessa componente em sede tributária para o n.º 1 do artigo 4.º.

Exploração dos produtos espontâneos

Na alínea b) incluem-se os rendimentos derivados da caça, da exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros.

Não precedida em rigor de uma qualquer actividade produtiva, a mera colheita de recursos naturais, sejam vegetais ou animais, não é obviamente reprodutível aos parâmetros da agricultura, pecuária ou silvicultura, enquanto actividades pré-ordenadas à obtenção de espécies vegetais ou animais.

Dada porém a proximidade entre a agricultura e a exploração de certos recursos naturais, v.g. a caça, a água, pastos naturais, árvores de geração espontânea, etc., compreende-se a identidade de tratamento no plano fiscal.

Marinhas de sal

Refere-se a alínea c) aos rendimentos resultantes da exploração de marinhas de sal. Embora não ofereça dúvidas a impossível qualificação da exploração de marinhas de sal como actividade intrinsecamente agrícola, a sua inclusão neste quadro da tributação é já uma solução tradicional no sistema fiscal português.

Justifica uma tal opção, um conjunto de factores que condicionam esta actividade, igualmente do sector primário, em moldes próximos à actividade agrícola e que se exprimem fundamentalmente pela elevada carga aleatória inerente a ambas, decorrentes de vicissitudes ou riscos típicos, designadamente os de natureza meteorológica.

Apicultura

As mesmas razões militam a favor da também tradicional inclusão dos lucros das explorações apícolas; como actividades agrícolas.

Investigação de variedades animais ou vegetais

Finalmente os rendimentos imputáveis à investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, quando realizadas na dependência de actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, também se incluem como actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

Não se trata em rigor de uma actividade do sector primário na medida em que visa transformar espécies animais preexistentes, mas portanto de uma verdadeira actividade industrial.

Porém, quando seja exercida na dependência de uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária, a lei fiscal despreza a individualidade daquele rendimento em prol da unidade económica em que ele se integra.

- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior;

Com a unificação das ex-Categorias B, C e D, a nova categoria B passou a abranger vários tipos de prestação de serviços.

O conceito de prestação de serviços encontra uma base nos artigos 1154º a 1156º do Código Civil, embora com muitas ampliações e restrições relativamente ao disposto naquelas normas, O contrato de prestação de serviços é aquele pelo qual alguém se obriga a realizar para outrem determinada obra a troco de determinada quantia.

O contrato de prestação de serviços, é segundo a noção constante do art. º 1154 º do Código Civil, aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição – este contrato corresponde a uma forma de trabalho autónoma, não vinculado a qualquer poder de direcção ou de fiscalização e no qual o risco corre por conta de quem o exerce.

Os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, subsumem-se na previsão do art. º 3 º do Código do IRS, pelo que se qualificam como rendimentos empresariais e profissionais (categoria B).

Anteriormente existia uma Lista Anexa ao Código, que era taxativa e, conjuntamente com as prestações de serviços, que não integrassem a categoria C ou D, configuravam os rendimentos a tributar como rendimentos profissionais.

Actualmente aquela Lista foi substituída pela Portaria 1011/2001, de 21 de Agosto, referida no artigo 151º do CIRS e a natureza dos rendimentos abrangidos foi amplamente alargada passando a Categoria B a incluir as prestações de serviços:

- Decorrentes do exercício de qualquer actividade de natureza artística, científica ou técnica, esteja ou não incluída na Portaria referida,
- Auferidos por conta própria no exercício de qualquer actividade de prestação de serviços;
- Qualquer prestação de serviços ainda que conexas com uma actividade comercial, industrial ou agrícola, que terá um Código de Actividade Económica (CAE).

Estas prestações de serviços são susceptíveis de sujeição a diferentes obrigações, como sejam, a retenção na fonte e a forma de quitação das importâncias recebidas.

Assim, através da Circular 5/2001 foi clarificado o respectivo enquadramento.

Dada a sua importância, transcreve-se de seguida, com a referência aos artigos do CIRS resultantes da republicação efectuada pelo DL 198/2001, de 03.07:

[A - Prestações de serviços expressamente elencadas no artigo 4.º do código do IRS \(CIRS\).](#)

1 - Enquadramento

O exercício de algumas das actividades comerciais e industriais elencadas no artigo 4.º do CIRS, opera-se através de prestações de serviços, sendo exemplo das mesmas, os serviços de transportes, serviços hoteleiros e similares, serviços de

restauração (restaurantes, cafés), bem como os serviços prestados por agências de viagens.

São também consideradas prestações de serviços enquadráveis no artigo 4.º do CIRS, as praticadas no âmbito do exercício das actividades de "Empreiteiro de Obras Públicas" ou de "Industrial de Construção Civil", para o qual o contribuinte se encontre habilitado com o respectivo certificado válido, a que se refere o Decreto-Lei n.º 61/99, de 2 de Março.

As prestações de serviços que não se encontrem nas condições acima referidas, ficam enquadradas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS.

2 - Documento de suporte

A estas prestações de serviços é aplicável o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 115.º do CIRS, pelo que os contribuintes devem emitir factura ou documento equivalente, sem prejuízo da dispensa de facturação prevista no mesmo preceito legal.

Se houver emissão de factura e esta não for uma factura/recibo, qualquer que seja o regime de tributação, os contribuintes terão de emitir recibo no momento do recebimento ou colocação à disposição dos rendimentos.

Para os contribuintes sem contabilidade organizada, o recibo, não sendo de modelo oficial, deve conter os elementos necessários à tributação. Esta obrigatoriedade decorre do facto de a lei ter optado pela consagração do regime de caixa para estes casos (alínea c) do n.º 1 do artigo 115.º do CIRS).

Os contribuintes com contabilidade organizada mantêm a obrigação de emitir recibo de quitação nos termos da lei comercial.

3 - Retenção na fonte

Sobre os rendimentos destas prestações de serviços, não há lugar a retenção na fonte (artigo 101.º n.º 1, do CIRS, a contrario).

B - Prestações de serviços por conta própria, sem conexão com as actividades ou actos previstos no artigo 4.º do CIRS (1.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS).

1 - Enquadramento

Aqui se incluem:

- As prestações de serviços anteriormente constantes da lista anexa ao CIRS;
- As prestações de serviços incluídas na redacção anterior do n.º 4 do artigo 3.º do CIRS (prestações de serviços efectuadas sem recurso a nenhum empregado ou colaborador);
- Algumas prestações de serviços expressamente enumeradas na anterior redacção do n.º 1 do artigo 4.º do CIRS, tais como, serviços de intermediação, de mediação e representação, de publicidade, de segurança, de administração de bens, de organização de eventos e de reparação de máquinas, instrumentos e outros bens sem incorporação de bens que não sejam de consumo inerentes à própria prestação de serviços.

2 - Documento de suporte

Para os rendimentos acima mencionados, impõe a alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º do CIRS, a emissão de recibo modelo oficial.

Nos termos do n.º 4 do mesmo preceito legal, pode ser concedida a dispensa de emissão desse recibo aos contribuintes que diariamente tenham uma média elevada de prestações de serviços a consumidores finais sem contabilidade organizada. Neste caso, deverá ser assegurada a emissão do talão previsto no artigo 39.º do Código do IVA (CIVA), sem prejuízo da emissão de recibo de modelo não oficial, desde que o mesmo seja solicitado pelo cliente.

Poderá também vir a ser dispensada a emissão de recibo de modelo oficial, a requerimento dos interessados, aos prestadores de serviços que tenham contabilidade organizada e que emitam, no âmbito da competência económica que subjaz à contabilização dos proveitos e custos, factura ou documento equivalente. Se estes não servirem como recibo, deverão emitir recibo de quitação no momento do recebimento ou colocação à disposição.

3 - Retenção na fonte

Tratando-se de serviços prestados a clientes com contabilidade organizada, ou que a devam ter, haverá retenção na fonte à taxa de 20%, no acto do pagamento ou colocação à disposição (artigos 98.º e 101.º do CIRS). Tal retenção deverá ser evidenciada no recibo adoptado, quer seja ou não de modelo oficial.

C - Prestações de serviços com incorporação de bens previamente adquiridos (2.ª parte da alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS).

1 - Enquadramento

Aqui se incluem os casos de prestações de serviços que, no âmbito da actividade, incorporem bens previamente adquiridos para o efeito. São exemplos destas prestações, as reparações de máquinas ou outros bens com incorporação de peças ou outros materiais (excluindo-se os de consumo inerente à própria prestação de serviços e as aquisições em nome e por conta do cliente) e os serviços de instalação, colocação ou montagem de materiais ou mecanismos adquiridos pelo prestador.

Incluem-se ainda, as prestações de serviços efectuadas no âmbito das actividades de venda de mercadorias e produtos referidas no artigo 4.º do CIRS, quando o cliente solicite adicionalmente essa prestação (v.g., a reparação de equipamento).

2 - Documento de suporte

Nestes casos, porque o recibo de modelo oficial não permite separar a transmissão de bens da prestação de serviços, ficam, nos termos do n.º 4 do artigo 115.º do CIRS, dispensados da sua emissão, sem prejuízo da obrigatoriedade de emissão de recibo de modelo não oficial [Na republicação do CIRS efectuada pelo DL 198/2001, de 03.07, deixou de prever-se a possibilidade de dispensa de emissão de recibo de modelo oficial], que contenha a referida discriminação e os demais

elementos necessários à tributação. Assim, os recibos deverão observar o disposto no artigo 35.º do CIVA e no Decreto-Lei n.º 45/89, de 11/02, na parte aplicável.

Este recibo poderá ser substituído por factura/recibo ou documento de venda a dinheiro que contenha os elementos e requisitos atrás referidos.

3 - Retenção na fonte

No documento de quitação emitido, será evidenciada a retenção na fonte, devida nos termos do artigo 101.º do CIRS, sobre a componente “prestação de serviço”, nos casos em que o cliente possua ou deva possuir contabilidade organizada.”

c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

Propriedade intelectual, industrial e “Know How”

São também rendimentos do trabalho independente os provenientes da propriedade intelectual — nela se compreendendo os direitos de autor e direitos conexos, como por exemplo o dos executantes e interpretes (n.º 5) — da propriedade industrial, como por exemplo o direito sobre marcas e patentes, e da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico — vulgarmente designado por “Know How” ou segredo industrial ⁽¹⁾, desde que auferidos pelo seu titular originário; (artigo 3.º, n.º 1 alínea c).

Despreza-se neste ponto da incidência da categoria B, o facto de os rendimentos derivarem da exploração ou fruição “normal” de tais direitos ou conhecimentos ou da sua alienação pura e simples, na medida em que sejam imputáveis à pessoa na titularidade da qual tais direitos ou “Know How” foram gerados.

Tal distinção é todavia relevante, como veremos, quando tais rendimentos se formarem na titularidade de pessoa diversa do respectivo titular originário. Porém, como a questão se suscita apenas no domínio das categorias E e G, remeteremos o desenvolvimento para a sede própria.

d) Importâncias auferidas a título de Indemnização conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício

⁽¹⁾ **Know How:** conhecimento técnico ou científico não patenteado, seja por ser insusceptível de patente, seja porque sendo passível de ser patenteado o respectivo titular não recorre àquela forma típica de tutela jurídica da propriedade industrial.

Assim sendo a única forma de protecção da criação não patenteada ou não patenteável será o segredo. Este desempenha pois, para o titular do **Know How** função equivalente da verdadeira e própria patente.

Nos termos da alínea d) do n.º 2 do artigo 3.º, são igualmente rendimentos empresariais e profissionais as importâncias atribuídas a título de indemnização pela suspensão ou redução ou cessação da sua actividade ou pela mudança de local do respectivo exercício, uma vez que estes rendimentos não existiriam se o titular deles não desenvolvesse uma actividade empresarial ou profissional que acede em suspender ou cessar. Veja -se o caso de um advogado que recebe uma indemnização do senhorio para sair do seu escritório ou de um pintor indemnizado pela reprodução não autorizada de exemplares da sua obra,

e) As importâncias relativas à cessão de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, deduzidas da renda pagam, quando o cedente não seja titular da propriedade do imóvel onde o estabelecimento esteja instalado.

Trata-se de rendimentos que até à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000 (01.01.2001) se enquadravam na Categoria F. Integram, agora, a Categoria B estando previstos na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º.

f) Subsídios ou subvenções

São também rendimentos da Categoria B os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (alínea f) do n.º 2 do artigo 3.º), bem como os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade de prestação de serviços (alínea g) do n.º 2 do artigo 3.º).

g) Transparência fiscal

Estão ainda sujeitos a tributação nesta categoria os lucros ou adiantamentos por conta de lucros, colocados à disposição dos titulares de rendimentos, pelas entidades sujeitas a IRC referidas no artigo 6º do código do IRC e no artigo 20º do Código do IRS, nos termos que abordaremos no capítulo da incidência pessoal.

Exclusões de tributação e benefícios fiscais

No âmbito da Categoria B existem benefícios fiscais e exclusões tributárias que operam subtraindo rendimentos, no todo ou em parte, à sujeição prevista nos artigos 3º e 4º do Código.

Assim, não são considerados incluídos nas normas de sujeição os seguintes rendimentos profissionais:

- a) Importâncias recebidas a título de provisão, adiantamento ou a qualquer outro destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes
Estas quantias devem ser registadas em conta corrente e escrituradas no respectivo livro, e não serão consideradas rendimento se se encontrarem documentadas e justificadas, como permite o nº 1 do artigo 116º. Esta norma apenas se refere aos titulares de rendimentos sem contabilidade organizada por estar incluída num artigo referente a livros de registo, embora se aplique nas mesmas condições e com as devidas adaptações – escrituração em conta de terceiros – a titulares de rendimentos com contabilidade organizada.
- b) Prémios literários, artísticos ou científicos, não são tributados quando não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, dos respectivos direitos de autor, desde que atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respectivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo sofrer restrições que não se connexionem com a natureza do prémio (artigo 12º, nº 2)
- c) Rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC não são aqui tributados (artigo 12º, nº 3)
- d) Montantes respeitantes a subsídios para manutenção e montantes necessários à cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação, pagos ou atribuídos pelos centros regionais de segurança social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas instituições particulares de solidariedade social em articulação com aqueles, no âmbito da prestação de acção social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiências, crianças e jovens, não são tributados, não sendo os correspondentes encargos considerados como custos para efeitos desta categoria (artigo 12º, nº 4)
- e) Prémios atribuídos aos praticantes de alta competição, bem como aos respectivos treinadores, por classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas pelo Ministro das Finanças e pelo membro do Governo que tutela o desporto, nomeadamente jogos olímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-lei N.º 125/95, de 31 de Maio, e da Portaria 211/98, de 03 de Abril, que revogou a Portaria 953/95, não são tributados (artigo 12º, nº 5)

Não são ainda tributados por se considerarem excluídos das normas de incidência os seguintes rendimentos empresariais:

- a) Os ganhos ou as perdas derivados da alienação onerosa de prédios rústicos afectos a uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária, ou da sua transferência para o património particular do empresário, desde que os mesmos tenham sido adquiridos antes da entrada em vigor do Código do IRS e aquela afectação tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2001 (n.º 4 do art.º 4.º do DL 442-A/88, de 30.11, que, de acordo com o n.º 7 do artigo 30.º da Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro, tem natureza interpretativa das alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro)
- b) Montantes respeitantes a subsídios para manutenção e montantes necessários à cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação, pagos ou atribuídos pelos centros regionais de segurança social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas instituições particulares de solidariedade social em articulação com aqueles, no âmbito da prestação de acção social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiências, crianças e jovens, não são tributados, não sendo os correspondentes encargos considerados como custos para efeitos desta categoria (artigo 12.º, n.º 4)

DEFICIENTES

Com a Lei do Orçamento do Estado para 2007, Lei 53-A/2006, de 29.12, deixou de existir a isenção prevista no artigo 16.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais relativa a titulares de rendimentos da categoria B considerados deficientes para efeitos de IRS, tendo sido criado um regime transitório pelo artigo 161.º dessa mesma Lei de acordo com o qual os rendimentos brutos auferidos por sujeitos passivos com deficiência, na categoria B auferidos por sujeitos passivos com deficiência são considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008, com o limite de (euro) 5000 e (euro) 2500, respectivamente .

OBRAS OU TRABALHOS DAS INFRA-ESTRUTURAS COMUNS NATO

Ficam isentos de IRS, nos termos do artigo 38.º do EBF, os empreiteiros ou arrematantes, nacionais ou estrangeiros, relativamente aos lucros derivados de obras ou trabalhos das infra-estruturas comuns NATO, a realizar em território português, nos termos do Decreto-Lei n.º. 41 561, de 17 de Março de 1958, embora devam englobar os rendimentos isentos, para efeitos do disposto no n.º. 4 do artigo 22.º. do Código do IRS e determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável. Esta isenção pressupõe a existência de contabilidade e a separação contabilista destes rendimentos em relação aos restantes.

RENDIMENTOS AUFERIDOS NO ESTRANGEIRO EM CONSEQUÊNCIA DE ACORDOS DE COOPERAÇÃO E OUTROS

Beneficiam de isenção, nos termos do artigo 36º e 37º do EBF, os rendimentos auferidos em consequência de acordo de cooperação auferidos por residentes deslocados no estrangeiro, ou por militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, ou ainda por pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço de entidades residentes que tenham celebrado contratos com entidades estrangeiras, reconhecidos pelo Ministro das Finanças como contratos com vantagem para o interesse nacional. Estes rendimentos terão que ser englobados, para efeitos do disposto no n.º 4 do artigo 22º. do Código do IRS e determinação da taxa aplicável ao restante rendimento colectável.

ZONA FRANCA DA MADEIRA

- rendimentos derivados das actividades exercidas na zona franca desde que, respeitem as operações realizadas com entidades instaladas nas zonas francas ou com não residentes no território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis aí situados e fora das zonas francas(alínea h) do nº 1 do artigo 33º do EBF)
- rendimentos resultantes da concessão ou cedência temporária, por entidades não residentes em território português, exceptuados os estabelecimentos estáveis aí situados e fora das zonas francas, de patentes de invenção, licenças de exploração, modelos de utilidade, desenhos e modelos industriais, marcas, nomes e insígnias de estabelecimentos, processos de fabrico ou conservação de produtos e direitos análogos, bem como os derivados da assistência técnica e da prestação de informações relativas a uma dada experiência no sector industrial, comercial ou científico, desde que respeitantes a actividade desenvolvida pelas empresas no âmbito da zona franca (alínea a) do nº 5 do artigo 33º do EBF);
- Os rendimentos das prestações de serviços auferidos por entidades não residentes e não imputáveis a estabelecimento estável situado em território português fora das zonas francas, desde que devidos por entidades instaladas na mesma e respeitem à actividade aí desenvolvida (alínea b) do nº 5 do artigo 33º do EBF);

EMPRESAS ARMADORAS DA MARINHA MERCANTE NACIONAL

Os lucros das empresas em nome individual armadoras da marinha mercante nacional, resultantes exclusivamente da actividade de transporte marítimo, são tributados apenas em 30% (artigo 48º do EBF)

DIVIDENDOS

Isenção em 50% de dividendos de acções adquiridas na sequência de processo de privatização realizado até ao final do ano de 2002, ainda que resultantes de aumentos de capital, desde a data de início do processo até decorridos os cinco primeiros exercícios

encerrados após a sua data de finalização. Esta isenção termina no ano de 2007 (artº 59º do EBF)

PROPRIEDADE LITERÁRIA, ARTÍSTICA E CIENTÍFICA

Rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, excepto se provenientes de obras escritas sem carácter literário, artístico ou científico, obras de arquitectura e obras publicitárias considerando-se também como tal os rendimentos provenientes da alienação de obras de arte de exemplar único e os rendimentos provenientes das obras de divulgação pedagógica e científica, quando auferidos por autores residentes em território português, desde que sejam o titular originário, são considerados no englobamento para efeitos de IRS apenas por 50% do seu valor, com o limite de (euro) 30000, líquido de outros benefícios. Quando os rendimentos excederem (euro) 60000, a diferença entre os rendimentos líquidos do benefício e aquele montante é dividida por três, aplicando-se à totalidade dos rendimentos englobáveis a taxa correspondente à soma deste quociente, adicionado da importância referida no número anterior, com os restantes rendimentos produzidos no ano.

Exemplo:

Eusébio, enquadrado no regime simplificado de tributação, auferiu, em 2007, 70000€ de rendimentos provenientes da alienação de quadros de sua autoria.

Cálculo, da parcela abrangida pelo artº 56º do EBF :

$$70\ 000\text{€} - 60\ 000\text{€} = 10\ 000\text{€}$$

Cálculo do rendimento isento

$$60\ 000\text{€} / 2 = 30\ 000\text{€} \text{ (logo os outros } 30\ 000\text{€ são sujeitos)}$$

Rendimentos para calculo da taxa aplicável:

$$(30000\text{€} + 10000\text{€}: 3) \times 70\% (*) = 30000\text{€} + 3333\text{€} \times 70\% = 23333\text{€}$$

(*) 70% - Coeficiente da Categoria B

Rendimentos, a acrescer aos restantes, para determinação da taxa de IRS:

Parte sujeita (30 000€ + 10 000 €) x coeficiente do RST (0,70) = rendimento líquido da Categoria B

$$30000\text{€} + 10000\text{€} \times 70\% = 40000\text{€} \times 70\% = 28000\text{€}$$

Esta norma começou por não ter qualquer limite, para, com a Lei do Orçamento do Estado para 2005 (Lei n.º 55-B/2004, de 30/12) passar a ter um limite máximo, que na altura era de € 27194, e poder ser diferida a tributação do excesso até três anos. Porém, com a Lei do

Orçamento do Estado para 2007, esta modalidade foi revogada, sem prejuízo da sua aplicação aos rendimentos auferidos na sua vigência

RESUMO DA CATEGORIA B

RENDIMENTOS PAGOS OU COLOCADOS À DISPOSIÇÃO

DERIVADOS DE

I - QUALQUER ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL, AGRÍCOLA, SILVÍCOLA E PECUÁRIA

***A - CONSIDERAM-SE ACTIVIDADE COMERCIAL E INDUSTRIAL:
AS ACTIVIDADES CONSTANTES DAS ALÍNEAS a) a j) DO N.º 1 DO ARTIGO 4.º***

***E AINDA
ACTIVIDADES AGRÍCOLAS E PECUÁRIAS NÃO CONEXAS COM A
EXPLORAÇÃO DA TERRA OU EM QUE ESTA TENHA UM CARÁCTER
MANIFESTAMENTE ACESSÓRIO***

***ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, SILVÍCOLAS E PECUÁRIAS INTEGRADAS
NOOUTRAS DE NATUREZA COMERCIAL E INDUSTRIAL***

B – CONSIDERAM-SE ACTIVIDADE AGRÍCOLA, SILVÍCOLA E PECUÁRIA

***ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, SILVÍCOLAS E PECUÁRIAS DESDE QUE
EXERCIDAS EM CONEXÃO COM A TERRA***

***EXPLORAÇÕES COMERCIAIS OU INDUSTRIAIS MERAMENTE ACESSÓRIAS
OU COMPLEMENTARES DE EXPLORAÇÕES AGRÍCOLAS, SILVÍCOLAS OU
PECUÁRIAS DESDE QUE UTILIZEM EXCLUSIVAMENTE PRODUTOS
DESTAS ÚLTIMAS***

***EXPLORAÇÃO DE PRODUTOS ESPONTÂNEOS:
ÁGUA
CAÇA
PASTOS NATURAIS***

MARINHAS DE SAL

EXPLORAÇÕES APÍCOLAS

***INVESTIGAÇÃO E OBTENÇÃO DE NOVAS VARIEDADES ANIMAIS E
VEGETAIS, REALIZADAS NA DEPENDÊNCIA DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS,
SILVÍCOLAS OU PECUÁRIAS***

II - OS AUFERIDOS NO EXERCÍCIO, POR CONTA PRÓPRIA, DE QUALQUER ACTIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS (Portaria 1011/2001, de 21.08), AINDA QUE CONEXAS COM QUALQUER ACTIVIDADE COMERCIAL, INDUSTRIAL OU AGRÍCOLA;

III- OS PROVENIENTES DA PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL OU DA PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES RESPEITANTES A UMA EXPERIÊNCIA ADQUIRIDA NO SECTOR INDUSTRIAL, COMERCIAL OU CIENTÍFICO, QUANDO AUFERIDOS PELO SEU TITULAR ORIGINÁRIO.

IV - RENDIMENTOS DAS CATEGORIAS E e F IMPUTÁVEIS A ACTIVIDADES GERADORAS DE RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

V - MAIS-VALIAS APURADAS NO ÂMBITO DE ACTIVIDADES GERADORAS DE RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

VI - INDEMNIZAÇÕES PELA SUSPENSÃO, REDUÇÃO OU CESSAÇÃO DA ACTIVIDADE OU PELA MUDANÇA DE LOCAL DE EXERCÍCIO

VII – SUBSÍDIOS OU SUBVENÇÕES

VIII – ACTOS ISOLADOS

IX - RENDIMENTOS IMPUTADOS DA TRANSPARÊNCIA FISCAL – ESTES RENDIMENTOS SÃO INTEGRADOS NA CATEGORIA B COMO RENDIMENTOS LÍQUIDOS (ART. 20º, Nº 2)

CAPÍTULO III
CATEGORIA E — RENDIMENTOS DE CAPITALS

Nesta categoria de rendimentos importa referir, como novidade da reforma ocorrida com a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a introdução de um conceito amplo do que se entende por rendimentos de capitais (n.º 1 do artigo 5.º).

Assim, passam a ser considerados rendimentos desta categoria e, portanto, sujeitos a IRS, todos os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária (excluem-se, portanto, os rendimentos relativos a imóveis), bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção dos ganhos ou outros rendimentos tributados noutras categorias (por exemplo, Categoria A – ganhos de opções e Categoria G – incrementos patrimoniais).

A actual redacção do n.º 1 do artigo 5.º representa um alargamento substancial da incidência.

Na verdade, nela é susceptível de ter enquadramento qualquer situação relacionada com valores mobiliários não tributada noutra categoria.

Por outro lado, serão tributados nesta categoria os rendimentos derivados da aplicação de capitais globalmente incluídas nas diversas alíneas do n.º 2 do art. 5.º do CIRS.

A distinção entre as duas secções do Código do Imposto de Capitais, cuja justificação na anterior reforma dos anos 60 do século XX, decorria da aplicação ou não do método de retenção na fonte, deixa de ser relevante, quer face à generalização deste método de pagamento, quer perante a preocupação da uniformidade sistemática no tratamento dos rendimentos da mesma natureza.

O que não obsta a que, em matéria de IRS, se adopte a retenção na fonte relativamente a componentes substanciais da Categoria E.

Tributação especial Liberatória

Efectivamente, os juros de depósitos à ordem ou a prazo, os rendimentos de títulos nominativos ou ao portador, os lucros, incluindo adiantamentos por conta dos lucros, o valor atribuído ao associado em resultado da partilha, os rendimentos referidos na alínea m) do n.º 2 do artigo 5.º e outros de aplicação de capitais obtidos por não residentes em Portugal, estão subtraídos ao englobamento nos termos do artigo 22.º, n.º 3, alínea a), conjugado com o artigo 71.º ambos do CIRS, sendo objecto de tributação especial com carácter liberatório.

A adopção desta técnica prende-se essencialmente com o regime de anonimato subsistente em matéria de títulos ao portador e depósitos bancários (sigilo).

A aplicação de taxas liberatórias nestas circunstâncias não prejudica a possibilidade de os contribuintes a elas se esquivarem mediante a opção pelo englobamento admitida

no n.º 6 do artigo 71.º, a qual pressupõe que os contribuintes se disponham a revelar os rendimentos auferidos (neste sentido ver o relatório preambular ao Código do IRS, concretamente o seu n.º 10).

Quanto aos não residentes a tributação liberatória por retenção na fonte impõe-se pela evidente impossibilidade de englobamento dos rendimentos por eles obtidos. Na verdade, o englobamento pressupõe o conhecimento ou acesso à capacidade contributiva global dos contribuintes, o que será manifestamente inviável quanto aos não residentes, pelo que a tributação liberatória que lhes é imposta, não contempla qualquer possibilidade de opção pelo englobamento.

Rendimentos pagos por entidades com contabilidade organizada

Finalmente, quaisquer rendimentos da categoria de que sejam devedoras as entidades referidas no artigo 101.º, n.º 1, são igualmente submetidos a retenção na fonte, desta feita porém sem carácter liberatório e sem prejuízo das retenções referidas no artigo 71.º.

Rendimentos de aplicação de capitais imputáveis a actividade empresarial e profissional

Recorde-se que certos rendimentos, embora subsumíveis nas várias alíneas do artigo 5.º, se encontram à margem da categoria E, para efeitos de englobamento, não obstante a sua irrecusável qualidade de rendimentos de aplicação de capitais. Efectivamente, quando imputáveis a actividade empresarial e profissional, os rendimentos de aplicação de capitais, serão englobados pela categoria B, nos termos do artigo 3.º, n.º 2, alínea b), sem afectar, todavia as retenções na fonte pelas taxas previstas nas alíneas a) e b) do artigo 71.º.

1. Assim, o art. 5.º do CIRS vem considerar rendimentos de capitais:

Os juros e outras formas de remuneração provenientes de:

A. Contratos

Mútuo (1)
 Abertura de crédito (2)
 Reporte (3)
 Associação em participação (4)
 Associação à quota (5)
 Suprimentos (incluindo abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade) (6)
 conta-corrente (o saldo dos respectivos juros) (7)
 e
 outros, que proporcionem a título oneroso a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis (8)

(1) Código Civil

Art.º 1142.º (noção) — MÚTUO é o contrato pelo qual uma das partes empresta à outra dinheiro ou outra coisa fungível, ficando a segunda obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade.

(2) A ABERTURA DE CRÉDITO é um contrato que não corresponde a um tipo expressamente regulado pela lei (contrato atípico). No nosso sistema fiscal esta figura encontra-se, contudo, prevista:

Tabela geral do Imposto do Selo

Art.º 1.º

(...)

Para os efeitos deste artigo, entende-se por abertura de crédito a obrigação que alguém assume, por meio de instrumento público, escrito particular ou correspondência, de fornecer a outrem fundos, mercadorias ou outros valores, quer seja para utilizar no País, quer no estrangeiro.

Consideram-se abrangidos por este artigo as cartas de crédito quando habilitem alguém perante o destinatário a sacar as quantias que elas autorizarem e, bem assim, a abonação definida nos arts. 627º e 630º do Código Civil, uma e outra quando os signatários forem comerciantes.

Igualmente se consideram aberturas de crédito as ordens de pagamento condicionais por forma que não seja a de identificação, cheque ou recibo (...).

Abertura de crédito bancário — operação em que o banco se obriga a pôr à disposição do cliente um certo crédito, por um tempo determinado, que o beneficiário usará à sua vontade pela totalidade ou em parcelas, recebendo os fundos ou sacando uma letra ou um cheque sobre o banqueiro.

(3) Código Comercial

Art.º 477.º (CONCEITO DE REPORTE)

O reporte é constituído pela compra, a dinheiro de contado, de títulos de crédito negociáveis e pela revenda simultânea de títulos da mesma espécie, a termo, mas por preço determinado, sendo a compra e a revenda feitas à mesma pessoa.

§ único. É condição essencial à validade do reporte a entrega real dos títulos.

(4) Contrato de associação em participação

Decreto-Lei n.º 231/81, de 28 de Julho

Art.º 21.º (Noção e regulamentação)

A associação de uma pessoa a uma actividade económica exercida por outra, ficando a primeira a participar nos lucros ou nos lucros e perdas que desse exercício resultarem para a segunda, regular-se-á pelo disposto nos artigos seguintes.

É elemento essencial do contrato a participação nos lucros; a participação nas perdas pode ser dispensada.

As matérias não reguladas nos artigos seguintes serão disciplinadas pelas convenções das partes e pelas disposições reguladoras de outros contratos, conforme a analogia das situações.

—

O rendimento proveniente deste contrato, tributado na categoria E, consiste nos lucros auferidos pelo associado em resultado na sua participação na actividade económica exercida pelo associante.

(5) Associação à quota — Contrato celebrado entre um sócio duma sociedade (associante) e uma outra pessoa (associado) pelo qual o primeiro se obriga a prestar ao segundo uma parte convencionada ou a totalidade dos frutos futuros da quota de que é titular na sociedade, em contrapartida duma determinada prestação do associado.

(6) Código das Sociedades Comerciais

Art.º 243.º — 1 — Considera-se contrato de SUPRIMENTO o contrato pelo qual o sócio empresta à sociedade dinheiro ou outra coisa fungível, ficando aquela obrigada a restituir outro tanto do mesmo género e qualidade, ou pelo qual o sócio convencionou com a sociedade o diferimento do vencimento de créditos seus sobre ela, desde que, em qualquer dos casos, o crédito fique tendo carácter de permanência.

2 — Constitui índice do carácter de permanência a estipulação de um prazo de reembolso superior a um ano, quer da estipulação seja contemporânea da constituição do crédito quer seja posterior a esta. No caso de diferimento do vencimento de um crédito, computa-se nesse prazo o tempo decorrido desde a constituição do crédito até ao negócio de diferimento.

3 — É igualmente índice do carácter de permanência a não utilização da faculdade de exigir o reembolso devido pela sociedade durante um ano, contado da constituição do crédito, quer não tenha sido estipulado prazo, quer tenha sido convencionado prazo inferior; tratando-se

de lucros distribuídos e não levantados, o prazo de um ano conta-se da data da deliberação que aprovou a distribuição.

4 — Os credores sociais podem provar o carácter de permanência, embora o reembolso tenha sido efectuado antes de decorrido o prazo de um ano referido nos números anteriores. Os sócios interessados podem ilidir a presunção de permanência estabelecida nos números anteriores, demonstrando que o diferimento de créditos corresponde a circunstâncias relativas a negócios celebrados com a sociedade, independentemente da qualidade de sócio.

5— Fica sujeito ao regime de crédito de suprimento o crédito de terceiro contra a sociedade que o sócio adquira por negócio entre vivos, desde que no momento da aquisição se verifique alguma das circunstâncias previstas nos n.ºs 2 e 3.

6 — Não depende de forma especial a validade do contrato de suprimento ou de negócio sobre adiantamento de fundos pelo sócio à sociedade ou de convenção de diferimento de créditos de sócios.

Estão também previstos nesta alínea d) do art. 6.º, as prestações acessórias onerosas a que os sócios estejam obrigados nos termos do art. 209.º do Código das Sociedades Comerciais. As prestações suplementares (art. 210.º do citado Código) não podem ser fonte de rendimentos tributáveis na categoria E porque não vencem juros (n.º 5 do mesmo artigo 210.º).

(7) Código Comercial

Art.º 344.º — Dá-se contrato de CONTA CORRENTE todas as vezes que duas pessoas tendo de entregar valores uma à outra, se obrigam a transformar os seus créditos em artigos de “deve” e “há-de haver”, de sorte que só o saldo final resultante da sua liquidação seja exigível.

(8) Código Civil

Art.º 207.º (COISAS FUNGÍVEIS) — São fungíveis as coisas que se determinam pelo seu género, qualidade e quantidade, quando constituam objecto de relações jurídicas.

Ex.: o dinheiro

B. Depósitos bancários à ordem ou a prazo

- C. Instrumentos de aplicação financeira
- títulos de dívida pública ⁽¹⁾
 - obrigações ⁽²⁾
 - títulos de participação ⁽³⁾
 - certificados de consignação ⁽⁴⁾
 - certificados de depósito ⁽⁵⁾
 - obrigações de caixa ⁽⁶⁾
 - unidades de participação em fundos de investimento ⁽⁷⁾; e
 - outros títulos ou instrumentos análogos emitidos por entidades públicas ou privadas.

D. Lucros ou remunerações colocadas pela sociedade à disposição dos respectivos sócios e por estes não levantados.

⁽¹⁾ **Títulos de dívida pública** — documentos comprovativos de um empréstimo público contraído pelo Estado e que conferem aos seus titulares o direito à restituição do capital e à sua remuneração por meio de juros, prémios de amortização ou de reembolso.

Exemplos: Obrigações do Tesouro e Certificados de Aforro

⁽²⁾ **Obrigações** — títulos de crédito representativos de um empréstimo garantindo uma taxa de juro fixa e pré-estabelecida pagável em datas pré-determinadas. Estes empréstimos determinam igualmente a forma de reembolsos, nomeadamente o prazo máximo de amortização, fixando também normalmente regras de reembolso antecipado através de sorteios.

Podem emitir obrigações, além das entidades públicas, as sociedades anónimas (nos termos do art. 348º e seguintes do Código das Sociedades Comerciais) e as sociedades por quotas (nos termos do disposto no Decreto-Lei n.º 160/87, de 3 de Abril).

⁽³⁾ **Títulos de participação** — títulos de crédito, nominativos ou ao portador representativos de empréstimos contraídos pelas empresas públicas e sociedades anónimas que conferem o direito a uma remuneração anual composta de duas partes: uma parte fixa — independente da actividade ou dos resultados — e uma parte variável — que depende dos resultados, do volume de negócios ou de qualquer outro elemento da actividade da empresa. O reembolso do capital emprestado pode ter lugar com a liquidação da empresa pública ou da sociedade anónima, ou, dentro de certas condições, dez anos após a sua emissão (Dec.-Lei n.º 321/85, de 5 de Agosto, alterado pelo Dec.-Lei n.º 229-A/88, de 4 de Julho).

⁽⁴⁾ **Certificados de consignação** — títulos representativos da aplicação de capital num investimento específico mediante a constituição dum fundo consignado nos bancos comerciais ou de investimento, instituições especiais de crédito ou parabancárias e as sociedades de capital de risco (Decreto-Lei n.º 427/86, de 29 de Dezembro).

⁽⁵⁾ **Certificados de depósito** — títulos de crédito, nominativos e transmissíveis por endosso, nos termos gerais, representativos de depósitos em escudos constituídos para efeitos de emissão dos títulos nas instituições de crédito legalmente autorizadas a receber depósitos (Decreto-Lei n.º 74/87, de 13 de Fevereiro).

⁽⁶⁾ **Obrigações de caixa** — títulos de crédito, ao portador ou nominativos, emitidos por instituições especiais de crédito, bancos de investimento, ou sociedades de investimento, em contrapartida de empréstimos por eles contraídos. Estes títulos conferem o direito ao reembolso dum certa importância em prazo não inferior a 2 anos e os correspondentes juros (Decreto-Lei n.º 117/83, de 25 de Fevereiro).

⁽⁷⁾ **Unidades de participação em fundos de investimento** — certificados representativos dum património constituído pelos valores resultantes de investimentos de capitais recebidos do público com vista à aquisição de uma carteira de valores mobiliários ou imobiliários em que o capital a investir naquela aquisição é, fixado no acto de constituição dos fundos de investimento.

(Decreto-Lei n.º 229-C/88, de 4 de Julho).

- E. Dilação ou diferimento no tempo duma prestação de crédito pecuniário ou de mora no seu pagamento⁽¹⁾, com excepção dos juros devidos ao Estado por atraso na liquidação ou mora no pagamento dos impostos.

1.2 Lucros e outros rendimentos

A. Os lucros ou adiantamentos por conta de lucros colocados à disposição dos respectivos titulares, pelas entidades sujeitas a imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, com excepção das referidas no art. 20.º do Código do IRS e no art. 6.º do Código do IRC — entidades sujeitas ao regime de imputação especial ou de transparência fiscal, que oportunamente abordaremos na incidência pessoal.

B. O valor que, nos termos do art. 75.º do Código do IRC⁽²⁾ tenha a natureza de rendimento da aplicação de capitais, atribuído aos sócios ou titulares em resultado da partilha de sociedades e outras entidades sujeitas a IRC, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.

De acordo com aquele artigo temos que:

É tributada, se positiva, a diferença entre o valor atribuído ao sócio em resultado da partilha e o preço de aquisição das partes sociais.

Se este valor for superior à diferença entre o valor da partilha e o valor nominal da quota ou acção então uma parte é rendimento de capitais - corresponde a esta última diferença - e o excesso é mais-valias

A título de exemplo:

1º Exemplo:

⁽¹⁾ **Dilação do vencimento duma prestação** — diferimento ou prorrogação, acordada, do momento do cumprimento duma obrigação para um termo certo posterior.
Mora no pagamento duma prestação — atraso culposo, por falta imputável ao devedor, no cumprimento da prestação devida.

⁽²⁾ **Código do IRC - Art. 75.º**

1 - É englobado para efeitos de tributação dos sócios, no exercício em que for posto à sua disposição, o valor que for atribuído a cada um deles em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição das correspondentes partes sociais.
2 - No englobamento, para efeitos de tributação da diferença referida no número anterior, deve observar-se o seguinte:

- Essa diferença, quando positiva, é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável 2;
- Essa diferença, quando negativa, é considerada como menos-valia, sendo dedutível apenas quando as partes sociais tenham permanecido na titularidade do sujeito passivo durante os três anos imediatamente anteriores à data da dissolução.

3 - (Redacção da Lei 109-B/01-27/12 - OE 2002) À diferença considerada como rendimento de aplicação de capitais nos termos da alínea a) do número anterior, é aplicável, consoante o caso, o disposto nos n.ºs 1 ou 7 do artigo 46.º

4 - Relativamente aos sócios de sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, nos termos do artigo 6.º, ao valor que lhes for atribuído em virtude da partilha é ainda abatida a parte do resultado de liquidação que, para efeitos de tributação, lhes tenha sido já imputada, assim como a parte que lhes corresponder nos lucros retidos na sociedade nos exercícios em que esta tenha estado sujeita àquele regime..

O valor de partilha é de 10 000 €

Valor nominal da quota é de 3 000€

Valor de aquisição da quota foi de 2 000€

$$10\ 000\text{€} - 2\ 000\text{€} = 8\ 000\text{€}$$

$$10\ 000\text{€} - 3\ 000\text{€} = 7\ 000\text{€}$$

A 1ª diferença é superior à segunda, logo, o rendimento de capitais é de 7 000€ e 1000€ (o excesso) é mais-valias.

2º Exemplo:

O valor de partilha é de 10 000€

Valor nominal da quota é de 3 000€

Valor de aquisição da quota foi de 4 000€

$$10\ 000\text{€} - 4\ 000\text{€} = 6\ 000\text{€}$$

$$10\ 000\text{€} - 3\ 000\text{€} = 7\ 000\text{€}$$

A 1ª diferença é inferior à segunda, logo, o rendimento (6 000€) é todo de capitais, não havendo mais-valias.

C. Os rendimentos obtidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota e ainda quanto a esta última, os rendimentos auferidos pelo associado e referidos na alínea h) — lucros colocados à disposição dos sócios — e na alínea I) — valor atribuído na partilha e na amortização de partes sociais — depois de abatida a prestação por si devida ao associado.

D. Os rendimentos derivados da cessão temporária:

— dos direitos da propriedade intelectual (direitos de autor e outros direitos conexos);

— dos direitos da propriedade industrial (patente de invenção, marcas, modelos, firmas, licenças, etc.) vulgarmente conhecidos por “royalties” ou “redevances”,

ou

— da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico (conjunto de conhecimentos técnicos, sobretudo no campo da inovação tecnológica, não divulgados nem patenteados, sem tutela jurídica ou em que o interesse protegido reside no segredo do saber — Know How), mas, em qualquer dos casos, apenas quando auferidos por pessoas diferentes do seu autor ou titular originário, v.g. no caso de o direito ao rendimento ser exercido pelo herdeiro na sucessão por morte do autor ou titular originário.

De notar, que este conjunto de rendimentos estará sujeito a IRS, como já vimos, pela categoria B — rendimentos profissionais e empresariais — se forem auferidos pelo respectivo autor ou titular originário. Por sua vez, os ganhos obtidos com a alienação onerosa destes mesmos rendimentos constituirão mais-valias tributadas pela categoria G, quando o transmitente não seja o autor ou titular originário dos direitos alienados.

E. Os rendimentos provenientes da assistência técnica ⁽¹⁾ e também da concessão do uso de equipamento agrícola, industrial, comercial ou científico quando estes não tenham a natureza de rendimentos prediais, nem devam ser atraídos pela categoria B— imputáveis a actividades empresariais e profissionais por força do artigo 3.º n.º 2 alínea b).

1.3 E ainda

I — quaisquer outros juros lançados em contas correntes.

Aqui não se tributa o saldo dos juros apurados em contrato de conta corrente mas sim todos os juros escriturados ou contabilizados a crédito de cada um dos credores em qualquer conta corrente, independentemente de contrato.

E

II — quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais (alínea o) do n.º 2 do art. 5.º).

Esta alínea, de carácter residual traduz bem as dificuldades e as cautelas sentidas pelo legislador no tratamento deste tipo de rendimentos.

Na verdade, nesta área de tributação, os cuidados a observar por via legislativa na prevenção da elisão fiscal constituem um encargo acrescido na descrição do tipo e na delimitação positiva do âmbito da incidência real nesta espécie de rendimentos.

⁽¹⁾ **Contratos de assistência técnica** — são contratos de prestação de serviços, sobretudo no domínio da inovação tecnológica, inseridos no âmbito dos contratos de transferência de tecnologia entre residentes em Portugal e residentes no estrangeiro e que têm por objecto a gestão de empresas e a produção ou comercialização de bens e serviços.

Decreto-Lei nº 348/7, de 24 de Agosto (Código de Investimentos Estrangeiros)

Art. 25º — 1. A celebração, a alteração e a renovação de contratos de transferência de tecnologia entre residentes em Portugal e residentes no estrangeiro, ainda quando a renovação se encontra já prevista, por qualquer forma, no contrato inicial, dependem em todos os casos de autorização especial e prévia da entidade competente.

Art. 26º — 1. Sob a designação de contratos de transferência de tecnologia consideram-se abrangidas todas as transacções que respeitem a:

a) Contratos que tenham por objecto a cessão ou a licença de uso de patentes, marcas, modelos, desenhos ou inventos, bem como a transferência de outros conhecimentos não patenteados;
 b) **Contratos de prestação de assistência técnica** à gestão de empresas e à produção ou à comercialização de quaisquer bens ou serviços que prevejam, nomeadamente, despesas com consulta ou deslocação de peritos, elaboração de planos, “contrôle” de fabrico, estudos de mercado ou formação de pessoal diverso.
 c) Contratos com empresas especializadas para a construção ou manutenção, nomeadamente, de unidades industriais, estradas, pontes e portos;
 d) Quaisquer outros tipos de *assistência técnica*.

2. Ficam abrangidos pelas disposições do presente capítulo deste diploma as transferências de tecnologia, ainda que se apresentem associadas a investimentos directos estrangeiros ou em que intervenham como receptores sucursais de empresas estrangeiras.

Assim se justifica a inclusão dum preceito desta natureza, com uma vocação suficientemente abrangente, capaz de eventualmente vir sujeitar a tributação por esta categoria, quaisquer outros rendimentos provenientes de novas realidades jurídico-económicas criadas pela constante evolução dos variados instrumentos financeiros ou permitidas pelo princípio de autonomia da vontade ou de liberdade contratual, que, não obstante a dificuldade assumida pelo legislador na sua tipificação, sejam susceptíveis de serem reconduzidos à noção de aplicação de capitais.

De salientar, contudo que o legislador fiscal além de não tipificar, na alínea o), estes “quaisquer outros rendimentos”, também não define o que se deve entender por “aplicação de capitais”, transferindo desta forma para o intérprete, a sua determinação em cada caso concreto.

- III — o ganho proveniente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo, desde que, neste último caso, tenham subjacente um elemento, designadamente depósitos ou valores mobiliários, que assegure a cobertura do risco (alínea q) n.º 2 do art. 5.º) ⁽¹⁾.

Nestas operações, o ganho sujeito a imposto é apurado de harmonia com o disposto nas al. a) e b) do n.º 6 do art. 5.º, sem prejuízo, no entanto, do que dispõe o seu n.º 7.

⁽¹⁾ Estamos aqui perante “**instrumentos financeiros derivados**” que se distinguem das formas tradicionais de instrumentos financeiros (empréstimos e capitais próprios) na medida em que eles servem para repartir o risco, enquanto os meios tradicionais constituem meios de financiamento.

Um **swap** é uma transacção financeira pela qual duas partes acordam, durante um período de tempo pré-determinado, a troca de pagamentos de juros, ou de capital e juros, de acordo com uma regra pré-estabelecida. Origina-se assim, uma situação semelhante à realização simultânea de um empréstimo e de uma aplicação de fundos, com montantes e durações equivalentes, mas com condições diferentes em termos de moedas e/ou taxas de juro. Os objectivos prosseguidos pelos dois intervenientes no **swap** podem ser a modificação do grau de exposição ao risco de taxas de juro, e/ou a geração de liquidez numa moeda diferente da que se tem disponível, sem criação de uma posição em aberto, ou seja, sem risco de câmbio.

— Os **swaps cambiais**, consistem numa venda e compra simultânea, com uma só contraparte de uma mesma divisa. É uma dupla operação cambial: uma operação à vista, a outra a prazo. O capital é vendido inicialmente à contraparte à taxa de câmbio à vista e simultaneamente recomprado à taxa de câmbio, desde logo fixada, para o prazo acordado. Não há pagamento de quaisquer rendimentos no período intercalar. Os rendimentos obtidos resultantes da diferença das taxas de câmbio acordadas (à vista e a prazo) reflectem os diferenciais de taxa de juro do par de moedas envolvido na operação. São operações de curto prazo sem risco cambial.

— Os **swaps de taxa de juro** são contratos pelos quais as duas partes decidem trocar as suas condições de acesso ao mercado financeiro, trocando pagamentos de juros, na mesma moeda, baseados em diferentes índices (ex.: taxa fixa vs. taxa variável) até um dado vencimento. Os juros são calculados com base num capital que, geralmente, não é trocado e que serve apenas como referência. Os pagamentos podem ser periódicos ou de prestação única; em dois sentidos ou apenas num, pela diferença líquida.

Não pressupõem a existência de um capital nem, portanto, a sua troca. Do contrato resultarão, portanto, fluxos de pagamentos, nas datas acordadas, pelos valores brutos ou líquidos correspondentes que têm por base de cálculo a aplicação das taxas de juro acordadas a um capital meramente teórico.

— Os **swaps de taxa de juro e de divisas** são contratos pelos quais as duas partes acordam na troca do serviço de duas dívidas (capital e juros) denominados em duas divisas diferentes. Os capitais envolvidos são objecto de troca, obrigatoriamente no final da operação e habitual, mas não necessariamente, no início.

Basicamente tudo se passa como se as partes efectuassem créditos cruzados substituindo-se uma à outra em relação ao seu credor de origem.

— As **operações cambiais a prazo** consistem na fixação, no momento da celebração do respectivo contrato, de uma taxa de câmbio futura.

Tratando-se em particular de uma operação cambial a prazo, de um **swap** de taxa de juro ou de um **swap** de taxa de juro e divisas quando, neste último caso, não há troca inicial de capital, poder-se-á afirmar que os fluxos de rendimentos que geram não têm, formalmente a natureza de um rendimento de aplicação de capitais, nem de um juro, de acordo com o conteúdo conceptual que a este conceito se atribui, porquanto ele pressupõe a existência de um capital real cuja indisponibilidade durante um certo período de tempo aquele remunera. Contudo, tal não obsteu à integração de tais rendimentos na categoria de rendimentos de aplicação de capitais.

(C.T. Fiscal Nº 386)

2. Rendimentos de aplicações em apólices de seguros de vida e rendimentos provenientes do resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidades no âmbito de regimes complementares de segurança social.

Constituem também rendimentos de capitais os que, no âmbito das operações a seguir mencionadas, como tais são considerados nos termos do n.º 3 do art. 5.º:

— resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo “vida”; 1.ª parte.

— resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por Fundos de Pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social; 2.ª parte.

A expressão da componente “rendimento” é dada pela diferença positiva entre os montantes pagos ao beneficiário aquando da ocorrência, daqueles eventos e os respectivos prémios pagos (no 1.º caso) ou contribuições pagas (no 2.º caso), sendo tributada à taxa liberatória de 20%, com opção pelo englobamento, (alínea c) do n.º 3 e n.º 6 do art. 71.º).

Contudo, em ambos os casos, se o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar 35% ou mais da totalidade daqueles, é excluído 1/5 ou 3/5 do rendimento, consoante o adiantamento, resgate, remição vencimento ou outra forma de antecipação ocorra após o 5.º e até ao 8.º ano de vigência do contrato, ou após o 8.º ano dessa vigência. Significa-se isto que, no 1.º caso apenas está sujeito a imposto 4/5 do rendimento e no 2.º caso 2/5 do rendimento.

A forma de pagamento deste tipo de rendimentos não é, pois, indiferente para a sua tributação. Assim:

Pagamento sob a forma de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundo de pensões	Pagamento sob a forma de rendas
<p>Categoria E - Artigo 5º, nº 3</p> <p>Tributação em :</p> <p>4/5 do rendimento – Entre 5 e 8 anos</p> <p>2/5 do rendimento – Depois de 8 anos</p> <p>Desde que, em qualquer caso, os montantes dos prémios pagos na 1ª metade da vigência do contrato, representem pelo menos 35%</p>	<p>Categoria H</p> <p>Artigo 54º - (distinção entre capital e renda)</p> <p>Artigo 53º - dedução específica</p>

Do mesmo modo, se estes rendimentos se enquadrarem no artigo 21.º do EBF:

Importâncias pagas por fundos de poupança-reforma: art. 21º, nº 3, EBF	
Pagamento sob a forma de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundo de pensões	Pagamento sob a forma de rendas
<p>Categoria E</p> <p>2/5 do rendimento</p> <p>Tributação autónoma, à taxa de 20%</p>	<p>Categoria H</p> <p>Artigo 54º - (distinção entre capital e renda)</p> <p>Artigo 53º - dedução específica</p>

Presunções

3. A natureza específica destes rendimentos de capitais e o especial cuidado no seu tratamento revelam-se sobretudo pela adopção de presunções no âmbito da incidência da Categoria E.

Elegendo esta reforma fiscal a tributação regra dos rendimentos reais e efectivos, não foi, no entanto, possível abandonar completamente o recurso a formas presumidas de rendimento. Esta técnica constitui agora uma excepção a um tempo inevitável, face à

especificidade atrás enunciada deste tipo de rendimentos, e necessária como meio adequado à prossecução dos objectivos máximos da eficiência e equidade visados por este novo modelo de tributação do rendimento.

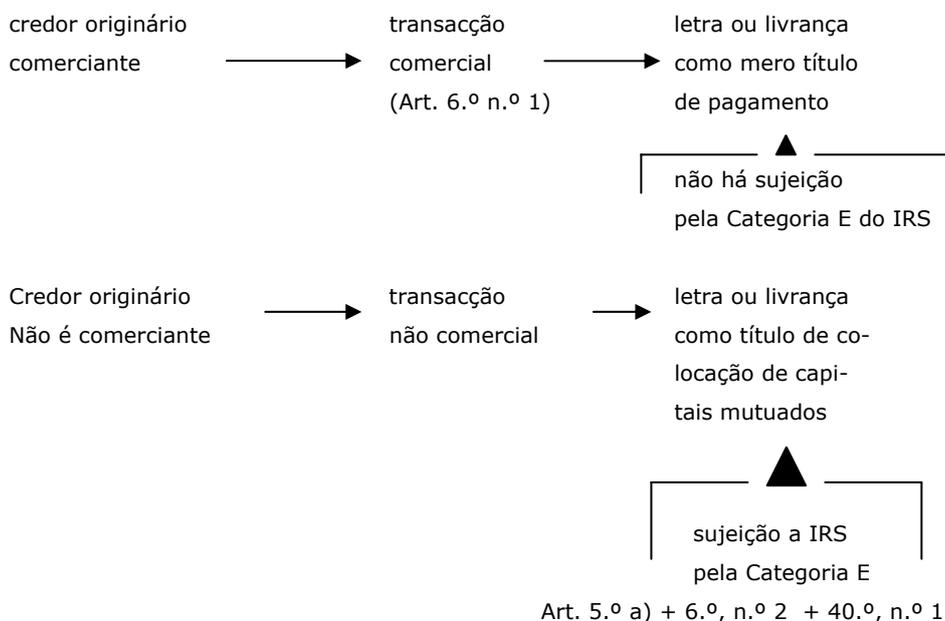
Assim, mantêm-se algumas das presunções já existentes no domínio do anterior Código do Imposto de Capitais, mas agora reformuladas como presunções relativas ou “juris tantum” ⁽¹⁾ prevendo-se um alargamento das formas que o contribuinte dispõe para ilidir a presunção.

Letras e Livranças

3.1 Desta forma, no art. 6.º n.º 1, presume-se que as letras e livranças, quando não provenham de transacções comerciais resultam de contratos de mútuo.

Entende-se que não provêm de transacções comerciais, e por isso são havidos como títulos de colocação de capitais mutuados, as letras e livranças cujo credor originário não seja comerciante. Ou seja, para a qualificação da letra ou livrança como título de colocação de capitais resultante de contrato de mútuo, ou como mero título de pagamento quando provenha de transacção comercial, a lei desinteressa-se da comercialidade substancial da relação jurídica subjacente à letra ou livrança como título de crédito, e basta-se para a qualificação como comercial da transacção, com a qualidade de comerciante de um dos intervenientes iniciais — o credor originário ou sacador — abstraindo-se igualmente no domínio das relações mediatas da qualidade dos sucessivos intervenientes no título por endosso.

Resumindo:



⁽¹⁾ **Código Civil**

Art.º 349.º (Noção) — **Presunções** são as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido.

As presunções podem ser:

— Absolutas, ou “juris et de jure”, quando não admitem prova em contrário; ou

— Relativas, ou “juris tantum”, quando podem ser ilididas mediante prova em contrário.

Quando o credor originário for comerciante, as letras ou livranças só serão considerados resultantes de contrato de mútuo, se não provierem de transacções comerciais.

Nos restantes casos, são considerados meros títulos de pagamento e nesta situação, o juro, se o houver, é considerado um rendimento, não da Categoria E (porque não é proveniente da aplicação de capitais) mas eventualmente da Categoria B, se resultar de um acto de comércio.

Mútuos e aberturas de crédito

3.2 O n.º 2 do art. 6.º vem consagrar a presunção de que os mútuos e as aberturas de crédito são remunerados. Esta remuneração, de acordo com o art. 40.º n.º 1 é a taxa de juro legal ⁽¹⁾ se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada.

O juro começa a vencer-se a partir da data do contrato de mútuo ou desde a data da utilização da abertura de crédito.

O n.º 3 vem considerar que, exceptuando os depósitos bancários, os capitais depositados cuja restituição seja garantida por qualquer forma presumem-se mutuados e sujeitos como tal à incidência da alínea a) do art. 5.º ⁽²⁾

Lançamentos a crédito dos sócios

Por fim, no n.º 4 do art. 6.º ainda se presume que os lançamentos a crédito dos sócios em quaisquer contas correntes escrituradas nas respectivas sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, serão havidos como realizados a título de lucros ou adiantamentos por conta de lucros se não provierem de:

- mútuos efectuados pelos sócios às sociedades,
- da prestação do seu trabalho
- ou
- do exercício de cargos sociais

3.3 Mantendo-se embora a necessidade insuperável e já referida do recurso a presunções como método alternativo à quantificação directa do rendimento na incidência real da categoria E, esta técnica legislativa revela já algumas alterações face ao anteriormente disposto no Código do Imposto de Capitais e consubstanciadas quer na natureza, agora

As presunções absolutas constituem excepção. Em regra, ou em caso de dúvida, as presunções são apenas relativas.

⁽¹⁾ A **taxa de juro legal** é fixada, ao abrigo do n.º 1 do art. 559.º do Código Civil, por portaria conjunta dos Ministros da Justiça e das Finanças, estando actualmente em 4%. (Portaria n.º 291/93, 08.04, com início em 01.05.2003).

⁽²⁾ Código Civil

Art. 1185º (Noção) — **Depósito** é o contrato pelo qual uma das partes entrega à outra uma coisa, móvel ou imóvel, para que a guarde, e a restitua quando for exigida.

Art.º 1205º (Noção) — Diz-se irregular o depósito que tem por objecto coisas fungíveis.

Art.º 1206.º (Regime) — Consideram-se aplicáveis ao depósito irregular, na medida do possível, as normas relativas ao contrato de mútuo.

relativa, de todas as presunções estabelecidas, quer nas formas mais alargadas por meio das quais se permite agora a ilisão de qualquer das presunções previstas.

Ilusão das presunções

Com efeito, todas as presunções estabelecidas no art. 6.º, podem ser ilididas (por força do n.º 5 daquele artigo) com base em:

- Decisão judicial
- Declaração do Banco de Portugal (quando se verifique a sua intervenção)
- Acto administrativo (praticado por qualquer órgão ou agente da Administração Pública interveniente) ou
- Reconhecimento pela DGCI em que se confirma ou prove, por qualquer dos meios, o contrário dos factos a que conduzem as presunções, ou seja, consoante o caso:
 - A inexistência do facto presumido
 - A taxa de juro efectivamente praticada
 - O momento a partir do qual começou a vencer-se o juro.

Caso o interessado pretenda ilidir uma presunção e não queira utilizar as vias de reclamação ou impugnação do acto tributário de liquidação, pode solicitar a abertura de um procedimento de contraditório próprio, previsto no artigo 64.º do CPPT.

3.4. – O legislador consagrou no Código do IRS (Art.ºs 7.º) o facto gerador de imposto como facto constitutivo da obrigação tributária, i.e., a obrigação de imposto, como qualquer relação obrigacional, nasce no momento da verificação dos pressupostos de facto abstractamente previstos na lei que, no caso da obrigação fiscal, define a incidência real e subjectiva do imposto. O acto de liquidação reveste-se portanto de natureza meramente declarativa da obrigação já constituída no momento da existência de rendimento tributável.

Momento da sujeição

Os rendimentos de capitais, referidos no art. 5.º, ficam sujeitos a tributação a partir do momento da verificação do respectivo facto constitutivo da obrigação de imposto, ou seja, desde:

1. a colocação à disposição, o caso dos rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), do artigo 5.º (n.º 2, alínea a) do n.º 3 do art. 7.º) e dos certificados de consignação.
2. o apuramento do respectivo quantitativo, o caso dos rendimentos dos contratos de reporte, juros, no caso de reembolso antecipados de depósitos ou de certificados de depósito, e dos referidos nas alíneas f), m), n), o) e p) do n.º 2

do art.º 5.º, e do n.º 3 e 7 do artigo 5.º quando o beneficiário do rendimento opte por recebe-los sob a forma de renda (n.º 3, alínea a) do n.º 3 do art. 7.º).

3. o momento em que se vencem ou se presume o vencimento, nos restantes casos.
4. o momento da liquidação da operação para os rendimentos previstos na alínea q), sem prejuízo, no entanto, do disposto na subalínea 1).
5. a data da transmissão, nos casos previstos no n.º 5 do art. 5.º, quando aquela não seja realizada entre sujeitos passivos imputável ao exercício de uma actividade empresarial ou profissional.

Os juros de:

1. Mútuos
2. Depósitos; e
3. Aberturas de crédito

consideram-se vencidos na data estipulada pelos respectivos contratos, ou na sua falta, na data do reembolso do capital exceptuando os juros totalmente presumidos cujo vencimento se considera ocorrido em 31 de Dezembro de cada ano, ou na data do reembolso, se anterior.

(art. 7.º. n.º 2)

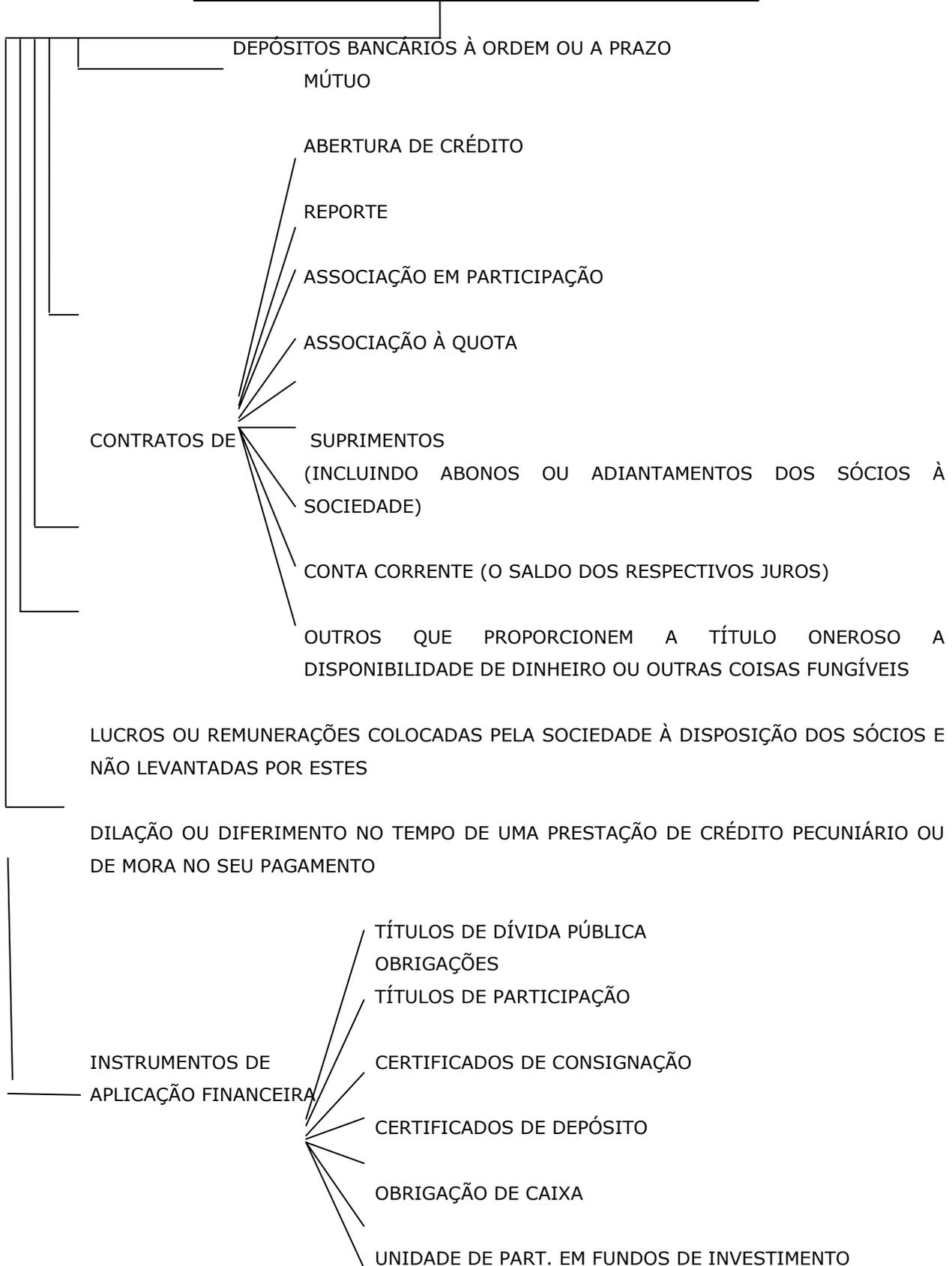
As aberturas de crédito consideram-se utilizadas na totalidade sempre que o contrato possibilite ao creditado levantar o crédito posto à sua disposição sem necessidade de escritura ou instrumento notarial.

(art. 7.º. n.º 4)

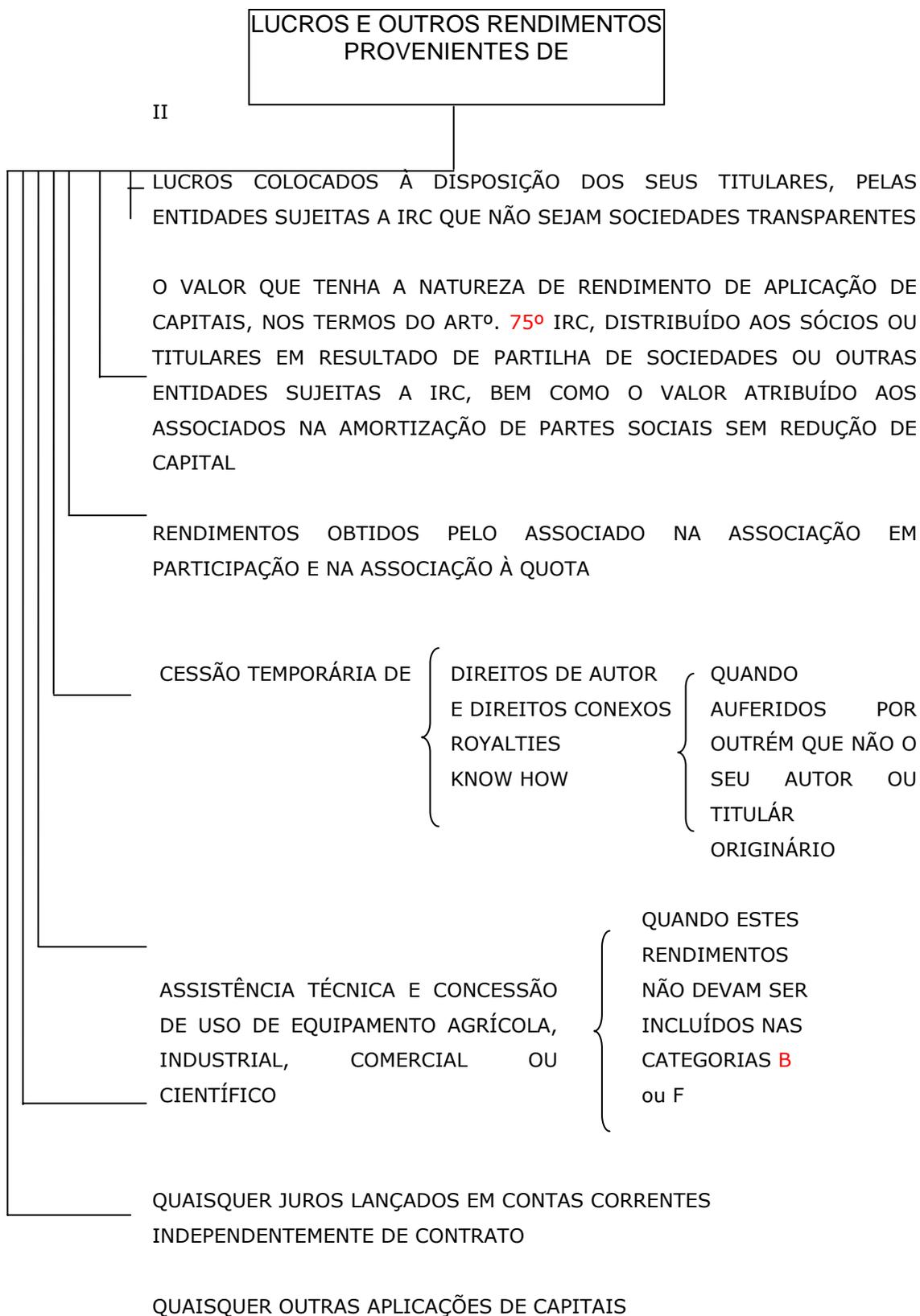
RESUMO DA CATEGORIA E

**JUROS E OUTRAS FORMAS DE REMUNERAÇÃO
PROVENIENTES DE**

I



OUTROS TÍTULOS OU INSTRUMENTOS ANÁLOGOS
RESUMO DA CATEGORIA E



CAPÍTULO IV
CATEGORIA F – RENDIMENTOS PREDIAIS

São englobados na categoria F do IRS, os rendimentos que têm a sua fonte geradora nos prédios – rendimentos prediais, considerando como tal as rendas dos prédios rústicos, urbanos ou mistos, pelo que é de grande importância a definição de prédio em sede de IRS (cf. Nº 3).

De salientar que a noção de prédio misto só existe no direito fiscal, sendo desconhecida da lei civil.

Como expressão do princípio geral da tributação de rendimentos reais e efectivos, as rendas estarão sujeitas apenas e sempre que forem pagas ou colocadas à disposição dos seus titulares (Art. 8.º, n.º 1).

Para a correcta determinação dos contornos da incidência tributária desta categoria, afigura-se como necessária a análise prévia da noção de renda como elemento fulcral na qualificação jurídico-fiscal dos rendimentos prediais.

Noção de renda

A renda, ou preço locativo, enquanto elemento constitutivo do contrato de arrendamento,⁽¹⁾ é uma prestação retributiva, periódica, pela qual o arrendatário executa o cumprimento da obrigação em que fica constituído por força do referido contrato e que consiste no pagamento ao senhorio de um preço pelo direito temporário de uso e fruição da coisa imóvel arrendada.⁽²⁾

Entendeu, porém o legislador fiscal acolher para efeitos de IRS um conceito de renda genericamente mais amplo, que vai para além da qualificação legal ou convencional, abrangendo situações fiscalmente idênticas ao arrendamento e situações cuja qualificação como arrendamento coloca dúvidas jurídicas (como sejam os serviços relacionados com a cedência do prédio no contrato de hospedagem ou no contrato de cessão de espaços em centros comerciais).

Assim, consideram-se rendimentos prediais, não só as rendas propriamente ditas, i. e., resultantes de um contrato de arrendamento, mas também outras realidades económicas que dificilmente se reconduzem à noção de renda em sentido próprio, ainda que algumas delas sejam igualmente relativas à cedência do uso de um prédio ou de parte dele.

É neste sentido que são também havidas como rendas, as importâncias recebidas:

- Pela prestação de serviços relacionados com a cedência do uso do prédio ou de parte dele,

⁽¹⁾ **Código Civil**

Art.º 1022.º (Noção) – Locação é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a proporcionar à outra o gozo temporário de uma coisa mediante retribuição.

Art.º 1023.º (Arrendamento e aluguer) – A locação diz-se arrendamento quando versa sobre coisa imóvel, aluguer quando incide sobre coisa móvel.

- Pelo aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no prédio arrendado,
- Pela cedência de imóveis para fins especiais, como a publicidade.

Noção ampla de renda

O art. 8.º, n.º 2 vem enunciar expressamente as diversas situações concretizadoras deste conceito de renda em sentido lato:

- a) Todas as importâncias auferidas em contrapartida da cedência do uso do prédio ou de parte dele incluindo o pagamento dos serviços prestados relacionados com aquela cedência que também permite também o arrendamento do imóvel;

Ex.: Num contrato em que além do arrendamento é acordada a prestação, a cargo do cedente, de serviços de limpeza no prédio arrendado, considera-se renda não só a retribuição da cedência como também o pagamento daqueles serviços prestados.⁽¹⁾

- b) As importâncias que, no contrato de arrendamento, se refiram ao aluguer de máquinas ou de móveis instalados no prédio arrendado;

- c) A diferença positiva, no caso de subarrendamento, auferida pelo sublocador, entre a renda que ele recebe do subarrendatário e aquela que ele paga ao senhorio,

- d) As importâncias relativas à cedência do uso total ou parcial de bens imóveis para publicidade ou outros fins especiais.

Ex: a cedência de um telhado para instalação de anúncios luminosos, ou de um terreno para a montagem de um circo.⁽²⁾

- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal.⁽³⁾

⁽¹⁾ A nosso ver, nesta alínea a) do art.º 9.º, também se compreende a retribuição do contrato através do qual se auferem um rendimento resultante da cedência de parte do prédio, para habitação, e da prestação de serviços conexos ou fornecimento de alimentos – elementos essenciais da constituição do contrato de hospedagem como contrato misto de arrendamento e de prestação de serviços (Cfr. Art.º 1109.º do Código Civil).

⁽²⁾ As importâncias relativas à cessão de exploração de estabelecimento que se encontravam previstas na anterior alínea d) passam, após a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, a integrar a Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais.

⁽³⁾ **Código Civil**

Art. 1421.º (Partes comuns do prédio)

1. São comuns as seguintes partes do edifício:

- a) O solo, bem como os alicerces, colunas, pilares, paredes mestres e todas as partes restantes que constituem a estrutura do prédio;
- b) O telhado ou os terraços de cobertura, ainda que destinados ao uso do último pavimento;

Ex.: Arrendamento da casa do(a) porteiro(a); cedência onerosa de parte do espaço da entrada do prédio, constituído no regime de propriedade horizontal, para a instalação de máquinas de fotografia, de diversão, de venda de tabaco, ou, genericamente, de pequeno comércio.

f) As importâncias relativas à constituição a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos, sendo a sua alienação a título definitivo tributada em sede de Categoria G. Refere-se pois esta situação à constituição originária, pelo titular do direito real maior, de direitos reais menores, e não à transmissão desse direito!

Nestes direitos reais menores não se inclui o time-sharing que é equivalente à constituição de propriedade horizontal sendo as importâncias recebidas em razão de cedência de imóvel em time-sharing consideradas como resultantes de uma actividade comercial, e como tal rendimento da empresa ou pessoa singular que vende o direito no âmbito da sua actividade normal.

Conceito de prédio

O n.º 3, do Art. 8.º vem adoptar, no IRS, a noção de prédio rústico e urbano prevista no Art. 204.º, n.º 2 do Código Civil a qual não é coincidente com o conceito tipificado em sede de IMI. ⁽¹⁾

Bem se compreende tal solução já que esta categoria de rendimentos tem o seu fundamento, basicamente, na existência de um contrato de arrendamento de natureza civil ou comercial, ou situações semelhantes, e daí que, em homenagem à unidade do ordenamento jurídico, o Direito Fiscal funcionando aqui apenas como um ramo do Direito, se limite a receber o conceito já anteriormente previsto na sede própria do direito privado comum.

-
- c) As entradas, vestíbulos, escadas e corredores de uso ou passagem comum a dois ou mais condóminos;
 - d) As instalações gerais da água, electricidade, aquecimento, ar condicionado e semelhantes.
 - 1. Presumem-se ainda comuns:
 - a) Os pátios e jardins anexos ao edifício;
 - b) Os ascensores;
 - c) As dependências destinadas ao uso e habitação do porteiro;
 - d) As garagens;
 - e) Em geral, as coisas que não sejam afectadas ao uso exclusivo de um dos condóminos.

⁽¹⁾ **Código Civil**

Art.º 204.º (coisas imóveis)

(...)

n.º 2- Entende-se por prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, e por prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo, com os terrenos que lhe sirvam de logradouro.

Assim, entende-se como prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica.

Prédio urbano será todo o edifício incorporado no solo com os terrenos que lhe sirvam de logradouro.

Prédio misto será aquele que se componha duma parte rústica e outra urbana.

Também se considera prédio qualquer todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses.

A adopção no Código do IMI (que veio substituir a Contribuição Autárquica) de um critério de classificação dos prédios diferente face ao IRS, compreende-se não só pela natureza distinta dos dois impostos como também pelo recorte diferenciado das respectivas bases de incidência objectiva,- o IRS tributa o rendimento do proprietário dos prédios e o IMI o património que o prédio representa-.

Se a realidade física do prédio constitui um substrato comum às duas formas de tributação, já muito diferentes são os fundamentos e os factos tributários visados no âmbito das respectivas incidências.

Com efeito, enquanto na Categoria F do IRS procuram tributar-se os rendimentos reais e efectivos dos prédios, no IMI/ Contribuição Autárquica tributa-se tão só o respectivo valor patrimonial. Daí que para a definição de prédio do IRS seja apenas relevante um conceito que lhe permita ser objecto de relações jurídicas que tenham por efeito um determinado rendimento, designadamente a renda. Por sua vez, para a noção de prédio, em sede de IMI, já relevam outros requisitos, supérfluos no IRS, tais como a patrimonialidade, o valor económico, a afectação ou a localização dos prédios.

IMI

Refira-se ainda que o IMI (até 2003 com Contribuição Autárquica) vem funcionar, relativamente ao IRS, como um complemento da incidência real da Categoria F, ao incidir sobre o valor patrimonial dos prédios quer estes estejam ou não arrendados, cobrindo-se assim o universo da tributação predial pelo recurso a diferentes pressupostos objectivos nas duas formas tributárias.

Veremos mais tarde, ao abordar a fase da liquidação no IRS, que, nos casos em que haja um concurso dos dois tipos de tributação (IRS sobre a renda dum prédio e IMI sobre o respectivo valor patrimonial), o IMI configura uma dedução específica da Categoria F, ou seja, deduz-se ao rendimento bruto para efeito de apuramento do rendimento líquido da categoria F.⁽¹⁾

EXCLUSÕES TRIBUTÁRIAS E BENEFÍCIOS FISCAIS

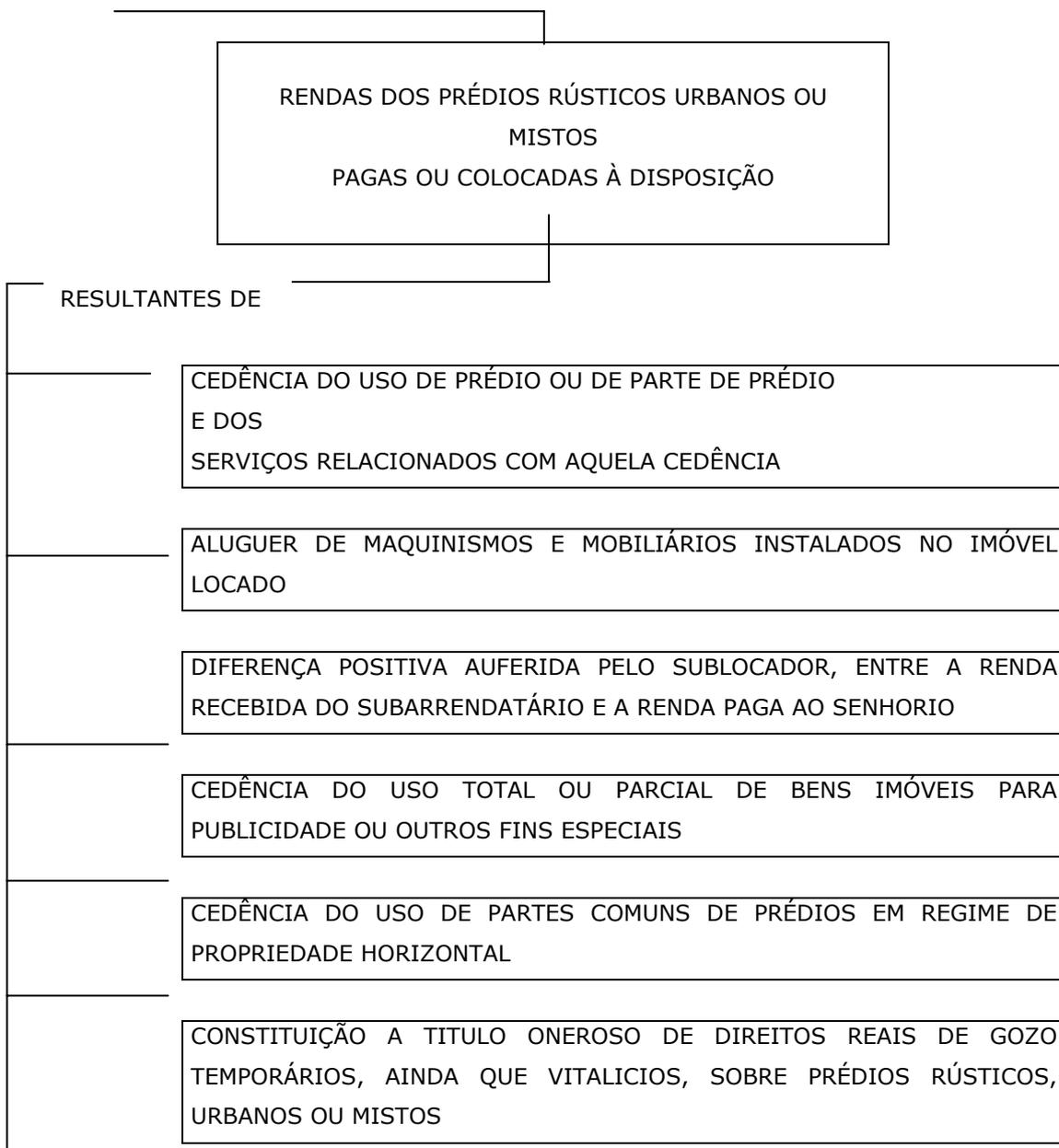
⁽¹⁾ Antes das alterações introduzidas pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, a Contribuição Autárquica era uma dedução à colecta.

O IRS não incide sobre as indemnizações devidas por denúncia ou resolução do contrato de arrendamento nos termos legais. Porém, a partir da entrada em vigor do Novo Regime do Arrendamento Urbano, passaram a não estar excluídos de tributação uma vez que são considerados danos emergentes e já não existe lei especial (designadamente o RAU - Regime do Arrendamento Urbano) que permita excluí-los de tributação.

Não existem Benefícios fiscais aplicáveis a rendimentos desta categoria para além dos que possam subsistir por força do artigo 2º do DL 215/89, de 01 de Julho (Decreto que aprova o Estatuto dos Benefícios Fiscais), relativos a benefícios fiscais cujo direito tenha sido adquirido até 31 de Dezembro de 1988 ou aqueles que, tendo sido objecto de decisão em data posterior, foram reportados a 31 de Dezembro de 1988.

RESUMO DA CATEGORIA F

RENDIMENTOS PREDIAIS



CAPÍTULO V
CATEGORIA G – INCREMENTOS PATRIMONIAIS

Com as alterações introduzidas no Código do IRS pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi criada uma nova categoria de rendimentos – a categoria dos incrementos patrimoniais – prevista no artigo 9.º do CIRS.

Integram o âmbito da incidência desta nova categoria os seguintes rendimentos:

- a) As mais-valias, tal como definidas no artigo 10.º;
- b) As indemnizações que visem:
 - A reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção;
 - A reparação de danos emergentes não comprovados;
 - A reparação de lucros cessantes, considerando-se como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão;
- c) Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
- d) Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária;
- e) Os prémios de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, totoloto, jogos do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, efectivamente pagos ou postos à disposição, com excepção dos prémios provenientes dos jogos sociais do Estado denominados Euromilhões e Liga dos Milhões, explorados pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa.

a) Conceito de Mais-Valias – Artigo 10.º

Sob esta designação incluem-se aqueles ganhos ou rendimentos ocasionais ou fortuitos, que não resultam de uma actividade do respectivo titular pré-ordenada ou dirigida à sua obtenção.

Considerando pois como mais-valias, quaisquer valorizações ocorridas em quaisquer bens ou direitos, alheias à actividade ou vontade da entidade em cujo património tal valorização se irá afinal repercutir, fácil é constatar o alcance virtualmente inesgotável do conceito.

O tratamento fiscal da mais-valia não poderia pois, por evidentes razões técnicas, enquadrá-la enquanto género, conferindo relevância a qualquer situação onde ela se verificasse.

Qual o critério que permitiu isolar no universo da mais-valia, um núcleo reduzido de situações susceptíveis de adquirir relevância tributária, sustentando o recorte casuístico de incidência?

Apenas um critério que atende nomeadamente à frequência da sua verificação, à respectiva expressão quantitativa e à sua maior ou menor determinabilidade.

Na verdade pretende-se tão só abranger pela incidência aqueles factos em que a mais-valia ocorre com maior frequência, em que ela se revela mais abundante e onde a sua dimensão ou o respectivo facto gerador não apresenta insuperáveis dificuldades de determinação.

Factos geradores

O resultado final de uma tal selecção corresponderá então ao elenco de factos geradores de mais-valia tributável descritos nas várias alíneas do n.º 1 do artigo 10.º:

- a) A Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;
e
Afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;
- b) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização, com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia;
- c) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário;
- d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;
- e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º;
- f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação;
- g) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º.

As mais-valias são talvez o segmento do rendimento das pessoas singulares onde é mais visível um inequívoco alargamento da base tributável, relativamente ao extinto Código do Imposto de Mais Valias.

Efectivamente, a maioria das situações tipificadas nas alíneas do n.º 1, do artigo 10.º, são-no ex novo, já que do Código do Imposto de Mais-Valias, apenas transitaram para a Categoria G, a transmissão onerosa de terrenos para a construção, abrangidos agora num complexo mais vasto relativo a direitos reais sobre bens imóveis – alínea a) – e o “trespasse do direito ao arrendamento” de escritórios ou consultórios afectos ao exercício de profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional (também extinto a partir de 01.01.1989 com a entrada em vigor do IRS) e que nos surgia.¹⁾ na alínea d), do n.º 1 sob a designação, sem dúvida mais adequada, de cessão do direito ao arrendamento.

Apenas estes dois segmentos da categoria G representam uma solução de continuidade.

Tudo o resto constitui inovação.

É efectivamente no domínio das mais valias que se concentram algumas das mais significativas novidades do sistema de tributação instituído pelo Código do IRS face aos anteriores Códigos de matriz cedular.

Regime transitório

Daí que se justifique amplamente a definição de um regime transitório específico da categoria, no artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou o Código do IRS.

De harmonia com o n.º 1 daquele preceito, os ganhos que, sendo agora mais-valia tributável nos termos do artigo 10.º do Código do IRS, não eram, todavia objecto da incidência do Imposto de Mais-Valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos ora transmitidos se houver efectuado já no domínio da vigência deste imposto (1 de Janeiro de 1989).

Assim, a regra será a de que aos ganhos imputáveis aos factos previstos no n.º 1 do artigo 10.º, o Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) apenas será aplicável nas condições atrás definidas, excepto, repetimos, quanto à transmissão onerosa de terrenos para construção ⁽¹⁾.

Cabe ao contribuinte a prova de que os bens ou direitos foram adquiridos em data anterior a 1 de Janeiro de 1989.

Quanto a valores mobiliários essa prova far-se-á mediante registo nos termos legalmente previstos, depósitos em instituições financeiras ou outra prova documental adequada; nos restantes casos é admissível qualquer meio legal de prova – n.º 2 do artigo 5.º.

Nas permutas de acções, verificadas que sejam as condições previstas no art.º 72.º do CIRC, considera-se, para efeitos do n.º 1 do artigo em anotação, data de aquisição dos títulos recebidos (representativos do capital social da sociedade adquirente), a data que corresponder aos títulos da sociedade adquirida, dados em troca, desde que aqueles sejam valorizados pelo mesmo valor destes – n.º 3, do art. 5.º. O mesmo tratamento se adopta nos casos de fusão ou cisão de sociedades a que sejam aplicáveis os art.ºs 67.º, 68.º e 71.º do CIRC.

Exclusão da categoria

Constituem mais-valias os ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais...”; n.º 1 do artigo 10.º.

⁽¹⁾ Cfr. Artigo 1.º, n.º 1 do Código do Imposto da Mais-Valias

Contém este artigo uma delimitação negativa expressa da incidência, relativa aos ganhos que muito embora decorrentes de factos enunciados nas várias alíneas do artigo 10.º, n.º 1, forem de considerar rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, seja por se inserirem no exercício de uma actividade daquela natureza, seja por deverem ser qualificados como actos isolados da mesma natureza.

Esta exclusão tributária configura uma opção de prevalência das categorias B, E e F relativamente àqueles rendimentos que sendo por natureza empresariais e profissionais, de capitais e prediais, emergem todavia de factos ou situações a que se referem as alíneas do n.º 1 do artigo 10.º.

Mais-valias nominais

Outra vertente em que tradicionalmente assenta a tributação destes rendimentos é o afastamento das mais-valias puramente nominais, isto é, as devidas exclusivamente a fenómenos de erosão monetária, v.g. a inflação.

Ao nível do IRS tal princípio adquire expressão através do artigo 50.º, que referindo-se à correcção monetária, determina que o valor de aquisição ou equiparado de direitos reais sobre bens referidos na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º é corrigido mediante aplicação dos coeficientes para o efeito publicado em Portaria do Ministro das Finanças ⁽¹⁾ sempre que tenham decorrido mais de 24 meses entre a data da aquisição e a data da alienação ou afectação.

A tributação no momento da realização

Outra das coordenadas em que se insere a tributação desta classe de rendimento é o sistemático afastamento das mais-valias meramente potenciais, remetendo-se a respectiva tributação apenas para o momento da sua realização.

Apenas a mais-valia realizada é assim tributável.

Este afastamento das mais-valias que embora verificadas se conservam latentes ou potenciais impõe-se por razões que se prendem basicamente com as enormes dificuldades associadas à avaliação ou determinação das mais-valias não realizadas (igualmente quanto às menos-valias cuja dedução genericamente se admite) e ao prejuízo que de um tal sistema adviria para a economicidade do imposto face aos custos administrativos inerentes a tal expediente.

⁽¹⁾ Para os bens alienados em 2007 são aplicados os coeficientes previstos na

Tabela das portarias que vigoraram desde a aprovação do Código

ANO	PORTARIA
2004	PORTARIA É 376/2004, DE 14 DE ABRIL
2005	PORTARIA 488/2005, DE 20 DE MAIO
2006	PORTARIA 429/2006, DE 03 DE MAIO
2007	PORTARIA 768/2007, DE 09.07

Acresce que a periódica tributação de mais-valias ainda não realizadas, poderia criar insuperáveis dificuldades de liquidez nos contribuintes, que se veriam onerados com sucessivas prestações tributárias imputáveis a ganhos ainda não realizados, impondo virtualmente a antecipação da alienação dos bens para fazer face à obrigação de imposto.

A tributação da mais-valia ao tempo da sua realização não é porém isenta de dificuldades.

Basta pensarmos que as mais-valias são ganhos cuja formação é susceptível de se prolongar por múltiplos períodos de tributação.

Aliás normalmente assim será.

Concentrando a tributação desses ganhos no período tributário correspondente à sua realização e considerando a estrutura progressiva das taxas aplicáveis, obteríamos um efeito fortemente penalizador destes rendimentos por evidente projecção nos escalões.

Cumpre pois encontrar adequados mecanismos tendencialmente neutralizadores dos efeitos indesejáveis decorrentes da conjugação destes dois factores: a tributação ao tempo da realização por um lado e a progressividade por outro.

Nesta lógica se compreende a redução a 50% da mais-valia tributável, prevista no n.º 2, do artigo 43.º, bem como a tributação autónoma, designadamente, das mais-valias mobiliárias, nos termos do n.º 4 do artigo 22.º.

1 - Mais-Valia Imobiliária - Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e actos equiparados - artigo 10.º, n.º 1, alínea a)

Relativamente à mais-valia imobiliária, a tributação abrange a alienação onerosa de direitos reais sobre quaisquer bens imóveis, bem como a afectação de bens imóveis do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

Já quando referimos as mais-valias como componentes do rendimento tributável no âmbito da categoria B (n.º 2 al. c), do art. 3.º), nos apercebemos da relevância fiscal dos actos de afectação ou de transferência de bens entre o património geral da pessoa singular e os patrimónios especiais de que a mesma pode ser titular.

A previsão normativa do art. 10.º, n.º 1, al. a), vem fechar o círculo dos efeitos fiscais das movimentações de bens entre os vários patrimónios de afectação de uma pessoa singular.

Para melhor percepção do regime aplicável, convém aprofundar alguns conceitos e noções com o objectivo de aferirmos do seu alcance prático. Na análise deste regime há que considerar, porém, que, após a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, e como consequência da unificação das Categorias C e D com a categoria B, dando origem a uma única categoria de rendimentos, a categoria B, deixou de haver distinção entre activos afectos a actividades comerciais e industriais e activos afectos a actividades agrícolas. Nesta medida, deixou de se prever como facto fiscalmente relevante a afectação de bens imóveis do activo agrícola para o activo comercial/industrial e deste para aquele, bem como a transferência dos bens do activo agrícola para o património geral. Por outro lado, deixam também os prédios rústicos de estar submetidos a um regime fiscal próprio.

Por fim, refira-se que, nos termos da nova redacção da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, dada pela já referida Lei n.º 30-G/2000, passam a ser relevantes para efeitos fiscais os actos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional. Isto é, ao contrário da norma anterior, que apenas previa os bens imóveis, também a afectação de bens móveis constitui um facto susceptível de gerar mais-valias tributáveis.

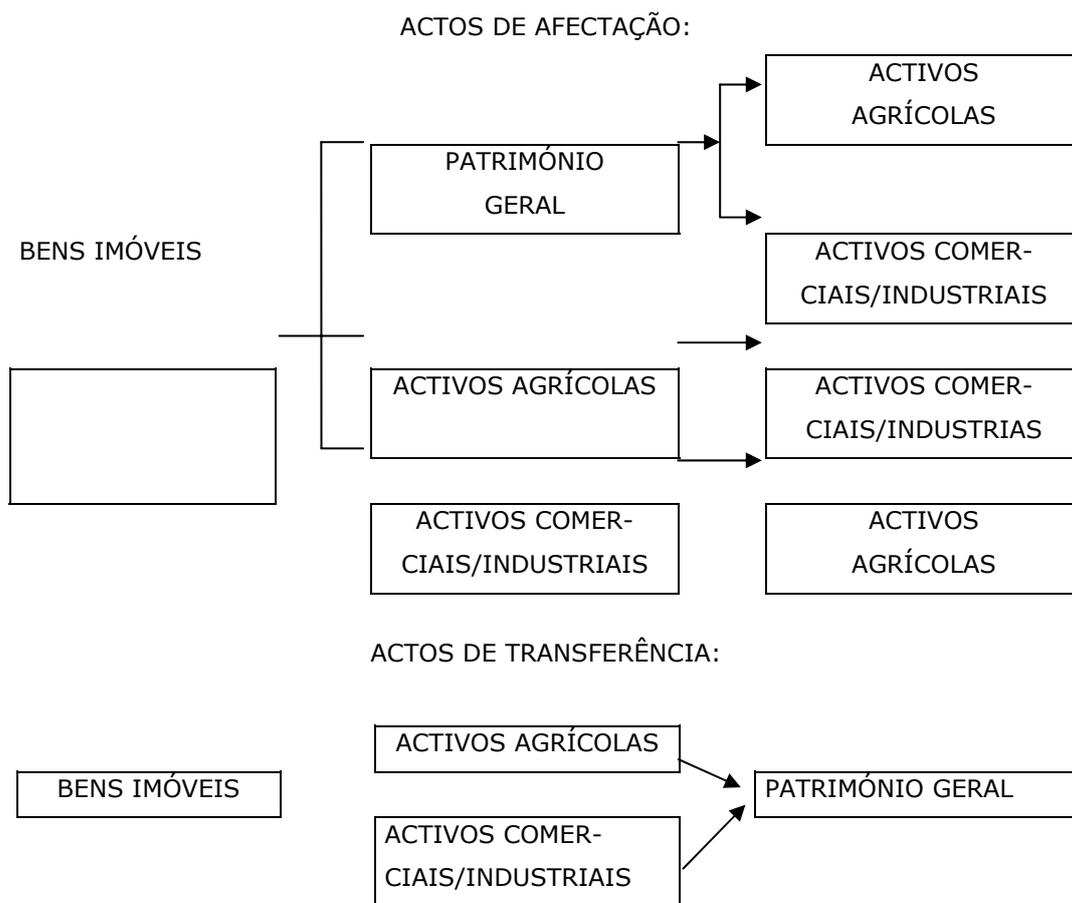
Tendo presente este contexto, atente-se, com as adaptações impostas pela entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, que fundiram as então Categorias B, C e D na actual Categoria B, o que escreveu Manuel Faustino:⁽¹⁾

“Merecem, desde logo, particular atenção os conceitos de “afecção” e de “transferência”, pois são utilizados para qualificar actos de movimentação inter patrimonial de sentidos diferentes. Assim, a afectação designa os actos de movimentação de bens imóveis do património geral (particular) da pessoa singular para o activo da sua empresa individual comercial, industrial ou agrícola, bem como os de movimentação de bens imóveis do activo da empresa agrícola para o activo da empresa comercial ou industrial. Considerar-se-ão ainda como de afectação os actos de movimentação de bens do activo da empresa comercial ou industrial para o activo da empresa agrícola.

A transferência designa os actos de movimentação de bens imóveis do activo da empresa individual comercial ou industrial ou do activo da empresa individual agrícola, para o património geral do empresário. Em alguns casos, esta transferência poderá traduzir-se numa re-afecção do bem ao património de onde proviera.

Esquemáticamente, podemos assim representá-los:

⁽¹⁾ “As alterações do Código do IRS em 1992 (II) – Revista Fisco n.º 53 de Abril de 1993. Mantemos este texto uma vez que, lido com as necessárias adaptações, mantém actualidade para a compreensão da matéria em apreço. Acresce que o regime alterado pela Lei n.º 30-G/2000 continua a ser aplicado a factos ocorridos até 31 de Dezembro de 2000.



O critério que permite distinguir um acto de afectação de um acto de transferência é, pois, o do destino do bem: estar-se-á perante um acto de afectação sempre que o bem, independentemente de onde provenha, se destine a um activo comercial, industrial ou agrícola; e estaremos perante um acto de transferência sempre que o bem, proveniente de um património especial, se destine ao património geral do respectivo titular.

Igualmente essencial à compreensão do regime é a noção de diferimento da tributação e o seu âmbito, porquanto os actos de afectação implicam, enquanto tais, a não verificação do aspecto temporal do elemento objectivo da incidência e, em regra, os actos de transferência têm efeitos inversos. Podem, neste domínio, definir-se duas regras e uma excepção:

As regras:

- 1ª - Os actos de afectação determinam o diferimento da tributação dos rendimentos correspondentes até ao momento da alienação dos bens ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas, nos termos da alínea b) da autorização legislativa;
- 2ª - Os actos de transferência implicam a tributação dos rendimentos correspondentes, porquanto se configuram como factos que determinam, nas

categorias C e D, o apuramento de resultados em condições análogas às da alienação dos bens que constituírem o seu objecto, nos termos da alínea c) da autorização legislativa.

A excepção:

Mantém-se o diferimento da tributação para o momento da sua alienação onerosa, quando os actos de transferência tenham por objecto prédios rústicos afectos ao activo empresarial agrícola.”

Da conjugação das normas referidas, podemos concluir:⁽¹⁾

- a) São susceptíveis de gerar mais-valias, que integrarão o lucro tributável da categoria C, no que se refere a bens do activo imobilizado da empresa individual:
 - A sua alienação onerosa;
 - A sua transferência para o património particular do empresário;
 - A sua afectação à actividade agrícola, silvícola ou pecuária do empresário.

- b) São susceptíveis de gerar mais-valias, que integrarão o lucro tributável da categoria D, no que se refere a bens do activo imobilizado da empresa agrícola individual, com excepção dos prédios rústicos:
 - A sua alienação onerosa;
 - A sua transferência para o património particular do empresário;
 - A sua afectação à actividade comercial ou industrial do empresário;

- c) Quanto aos prédios rústicos, o seu enquadramento fiscal passa a ser o seguinte:
 - A sua alienação onerosa no âmbito de uma actividade comercial ou industrial integra os proveitos da categoria C;
 - A sua alienação onerosa no património particular ou no activo agrícola, integra a categoria G, beneficiando do regime transitório se tiverem sido adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989;
 - A sua transferência do activo comercial para o activo agrícola ou para o património particular, inicia um novo ciclo da respectiva vida fiscal, determinando o apuramento de mais-valias pela categoria G relativamente ao período subsequente àqueles actos, até ao momento da sua alienação onerosa;
 - A sua transferência do património particular ou do activo agrícola para o activo comercial do empresário não determina o imediato apuramento de mais-valias na categoria G, se os prédios tiverem sido adquiridos depois

⁽¹⁾ Manuel Faustino, IRS – Teoria e Prática , cit., p.p. 127 a 129.

de 1-1-89. Aquele apenas se verificará quando o prédio for alienado, repartindo-se a sua "vida fiscal" por dois períodos, assim determinados:

1º Período:

Desde a data de aquisição até à data da transferência, relativamente ao qual será tributado pela categoria G;

2º Período:

Desde a data da afectação ou transferência para o activo comercial, até à sua alienação onerosa ou a verificação de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas, relativamente ao qual será tributado pela categoria C.

O valor de alienação do primeiro período, que é igual ao valor de aquisição do segundo período, será dado pelo valor de afectação ou transferência, o qual será estabelecido pelo critério do "valor de mercado".

Assim, no ano da alienação do bem há que apurar duas mais-valias: a correspondente à categoria G e a relativa à categoria B, de acordo com o seguinte exemplo:

Aquisição do bem para a esfera particular (2003)
v. aquisição – 100 (a)
Afectação do mesmo bem a uma actividade profissional (2005)
v. de mercado – 200 (b)
Alienação do bem (2007)
v. de realização – 300 ©
Em 2007, há que apurar:
Categoria G – (b) – (a)
Categoria B – (c) - (b)

2 - Mais-Valia Mobiliária - Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização, com redução de capital e de outros valores mobiliários - artigo 10.º, n.º 1, alínea b), bem como o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia

Compreendem-se pois na mais-valia mobiliária, os ganhos derivados da alienação onerosa de quotas ou acções, o rendimento eventualmente emergente da sua remição ou amortização, bem como quaisquer ganhos genericamente provenientes da alienação de quaisquer valores mobiliários.

Por valores mobiliários entendem-se os documentos emitidos por empresas ou outras entidades que representam direitos e deveres, podendo ser comprados e vendidos. Assim, e a título de exemplo, são valores mobiliários as acções, obrigações, títulos de participação, unidades de participação em fundos de investimento, warrants autónomos e certificados.

A amortização de partes sociais é matéria contida no Código das Sociedades Comerciais: quando referida a quotas, nos artigos 232.º a 238.º e no que diz respeito a acções nos artigos 346.º e 347.º.

No que respeita ao valor atribuído aos associados em resultado da partilha, remete-se para o ponto 1.2., da parte relativa à incidência da Categoria E.

O n.º 2 do artigo 10.º contém um conjunto de exclusões tributárias relativamente às mais-valias que resultem da alienação de:

- a) Obrigações e outros títulos de dívida;
- b) Acções detidas pelo titular durante mais de 12 meses. Inscreve-se este preceito numa óptica de protecção à mais-valia imputável a transacções não especulativas, penalizando comparativamente aquelas operações não directamente motivadas pela fruição dos direitos inerentes à titularidade das acções mas tão-somente pela realização imediata de um ganho.

Na verdade, os ganhos obtidos por sujeitos passivos residentes, mediante operações que tenham por objecto acções, apenas serão tributáveis se entre a data de aquisição e de alienação não se haja interposto um período de tempo superior a 1 ano. De referir que, de acordo com o n.º 12 do art.º 10.º, esta exclusão não abrange as mais-valias provenientes de acções de sociedades cujo activo seja constituído, directa ou indirectamente, em mais de 50%, por bens imóveis ou direitos reais sobre bens imóveis situados em território português.

Por outro lado, os ganhos não abrangidos por esta exclusão tributária obtidos com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários, são tributados, nos termos do n.º 4 do artigo 72.º, à taxa liberatória de 10%.

Quanto aos sujeitos passivos não residentes:

- Ficam isentas de IRS as mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários (cf. Artigo 26.º do EBF)
- Nos termos do mesmo artigo, não beneficiam desta isenção:

- Os sujeitos passivos residentes em Estados ou territórios constantes de lista aprovada pela Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro, do Ministro das Finanças
 - As mais-valias realizadas com a transmissão onerosa de acções ou outras participações no capital de sociedades residentes em território português, cujo activo seja constituído, em mais de 50%, por bens imobiliários aí situados.
- Não havendo isenção, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias apurado na transmissão onerosa de partes sociais ou outros valores mobiliários é tributado à taxa autónoma de 10%, prevista no artigo 72.º do CIRS.

3 - Propriedade intelectual, industrial ou know how - Ganhos obtidos com a alienação onerosa da propriedade intelectual, industrial ou "know How" - artigo 10.º, n.º 1, alínea c)

A tributação em sede de mais-valia dos ganhos emergentes da alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico (Know How), quando o alienante não seja o respectivo titular originário, encerra o enquadramento que o IRS dispensa a estas realidades, cuja tratamento se encontra disperso pelas categorias B, E e G.

A primeira concentra a tributação dos rendimentos imputáveis aos titulares originários desse bens, ignorando a natureza do facto gerador desse rendimento ⁽¹⁾.

Por seu turno as categorias E e G dividem entre si o tratamento dos ganhos obtidos por pessoas diversas daquelas que foram os titulares originários em função da natureza do facto gerador do rendimento.

Assim, se esse facto gerador consistir num qualquer acto de fruição ou exploração desses bens (não importando pois a sua alienação definitiva), estaremos em matéria de rendimentos de aplicação de capitais, logo na categoria E.

Porém, se o ganho derivar da alienação pura e simples de tais direitos ou "Know How", será de qualificar como mais-valia e logicamente subsumível nesta categoria.

4 - Cessão de posição contratual - Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis - artigo 10.º, n.º 1, alínea d)

A sujeição a IRS dos ganhos obtidos com a alienação de posições contratuais encontra-se genericamente prevista no n.º 1 do artigo 5.º. Com efeito, com a redacção dada a este artigo pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, rendimentos desta natureza são considerados rendimentos de capitais. Contudo, daquela norma excluem-se os rendimentos tributados noutras categorias. É este o caso dos rendimentos previstos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º.

⁽¹⁾ Ver Categoria B.

5 - Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º - artigo 10º, n.º 1, alínea e)

Instrumentos financeiros derivados são, designadamente, os contratos de futuros e opções.

Em termos genéricos, contratos de futuros são contratos de compra e venda a prazo, pelo qual duas partes acordam um preço (ex. 1 euro por acção) relativo a uma transacção futura de determinado produto ou activo. Deste modo, se na data da concretização do contrato a acção estiver ao preço de 1 euro e 10 cêntimos, o investidor (aquele que assumiu o compromisso de comprar) beneficia dessa diferença.

Contrato de opções são, igualmente, contratos estabelecidos entre duas partes, pelos quais se adquire, apenas, o direito de comprar (opção de compra) ou de vender (opção de venda), durante um certo período de tempo, um determinado activo por um preço estabelecido no momento da celebração do contrato, pagando para isso um prémio.

Verifica-se, pois, que a principal diferença entre estes dois tipos de contratos é que no primeiro ambas as partes assumem uma obrigação (comprar e vender) enquanto que no segundo o comprador do contrato (o que paga o prémio) não assume nenhuma obrigação, adquirindo apenas o direito de comprar ou vender, ficando a pessoa que recebe o prémio sujeita à sua opção.

Excluem-se desta alínea os ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo.

5 - Operações relativas a warrants autónomos e operações relativas a certificados - artigo 10º, n.º 1, alínea f) e g)

Os warrants autónomos são valores mobiliários que conferem ao seu titular um direito sobre outro valor mobiliário, designado por activo subjacente e que pode consubstanciar acções, obrigações, taxa de juro ou taxa de câmbios, cujo regime jurídico consta, actualmente, do Decreto-Lei n.º 172/99, de 20 de Maio, com as alterações decorrentes do Decreto-Lei n.º 70/2004, de 25 de Março.

O direito conferido pelo warrants pode ser de comprar, vender, subscrever o activo subjacente e receber uma diferença em dinheiro entre dois preços – o preço do activo subjacente no momento de exercício e o preço de exercício.

No caso de serem exercidos os direitos inerentes ao activo subjacente, o ganho obtido é sujeito a imposto, independentemente da forma de liquidação. Com efeito, os warrants podem divergir no tipo de liquidação:

- ♦ Se o seu exercício der lugar ao recebimento, subscrição ou entrega do activo subjacente, fala-se em liquidação física;

- ♦ Se o seu exercício apenas implica o pagamento ao investidor de uma diferença de preço, então a liquidação é financeira.

Por seu lado, os certificados são valores mobiliários que têm uma duração limitada e atribuem aos investidores o direito a receber em dinheiro o valor de um activo subjacente numa data determinada. Podem emitir certificados os bancos e as sociedades de investimento.

Contrato promessa

Existindo contrato promessa de compra e venda ou de troca, a mais-valia presume-se realizada, logo que verificada a tradição ou posse dos bens e direitos objecto do contrato (n.º 3 do artigo 10º).

A relativa autonomia científica do direito fiscal legitima a frequente construção de conceitos específicos deste ramo de direito, ou a atribuição de novos contornos a conceitos pré-existentes em outras disciplinas.

Exemplo paradigmático desta realidade é a especificidade com que o direito fiscal modela em certas circunstâncias o conceito de transmissão, fazendo acentuar a preponderância da componente económica, relegando para plano inferior a titularidade jurídica sobre os bens objecto de transmissão.

O n.º 3 deste artigo 10.º, constitui afluência evidente deste conceito fiscal de transmissão, presumindo como tal a mera promessa de compra e venda e de troca, desde que lhe acresça a tradição ou posse efectiva dos bens.

Afectação de quaisquer bens

Nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial ou profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido aquando da ulterior alienação onerosa desses bens ou da ocorrência de algum facto que conduza a resultados equivalentes.

É que a exigibilidade do imposto está subordinada ao "princípio da realização", logo, só pode ocorrer com a posterior alienação onerosa do bem ou com a verificação de outro facto de efeito equivalente.

A tributação, nos 2 casos em causa, envolve dois momentos distintos: a sujeição ocorre com a afectação dos bens; a exigibilidade do imposto só ocorre com a sua posterior alienação onerosa ou facto equivalente.

EXEMPLO:

António, afectou um imóvel do seu património particular à sua actividade empresarial e profissional.

O imóvel, adquirido em 2002 por 10 000€, foi afectado em 2004 à sua actividade e contabilizado no imobilizado pelo valor de 20 000€.

Em 2007 faz a alienação onerosa por 35 000€.

È em 2007 portanto, que se fará a tributação da Mais-Valia das duas transmissões ou seja:

1.ª transmissão – Categoria G;

$$MV = 20\ 000\text{€} - 10\ 000\text{€}^{(1)}$$

(V.R.) (V.A.)

2.ª transmissão – Categoria B;

$$MV = 35\ 000\text{€} - 20\ 000\text{€}$$

(V.R.) (V.A.)

↓
proveito

Como da "afecção" (1ª transmissão) não resultou a realização efectiva de ganhos, a tributação é diferida para o momento da alienação do bem. É neste momento (2007) que o contribuinte é devedor de uma prestação de imposto igual ao somatório da "Mais-Valia privada" (Categoria G) com a "Mais-Valia empresarial" (Categoria B).

De referir que o "valor de realização" para determinação do ganho verificado na 1.ª transmissão e o "valor de aquisição" na determinação do ganho verificado na 2.ª transmissão é o "Valor de Mercado" à data da afectação (2004) – art.º 29.º, n.º 2 e art. 44.º, n.º 1, al. c).

Mais-Valia tributável

A mais-valia tributável é constituída:

- a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 10.º;
- b) Pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1 do mesmo artigo;
- c) Pelos rendimentos líquidos positivos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas na alínea e) e g) do n.º 1, também do artigo 10.º;
- d) Pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas na alínea f) do n.º 1, igualmente do artigo 10.º;

Quando nas transacções de títulos de crédito, previstos no n.º 5 do art.º 5.º, se verifique a concorrência de rendimentos de capitais e de mais-valias, situação esta que

⁽¹⁾ O valor de aquisição sofre as correcções a que nos referiremos na capítulo da Matéria Colectável.

apenas é admissível quando a remuneração dos títulos objecto de transacção, seja constituída por taxa explícita, a expressão do ganho é dada pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimentos de capitais.

Tal como decorre daquele normativo e número (art. 5.º, n.º 5), se aquela remuneração for constituída total ou parcialmente por taxa implícita, todo o ganho apurado à data da operação é qualificado como rendimento de capitais.

De harmonia com o n.º 2 do artigo 43.º, o saldo positivo ou negativo apurado entre as mais-valias e as menos-valias das transmissões referidas nas alíneas a), c) e alínea d), do n.º 1 do artigo 10.º, será considerado apenas por 50% do seu valor.

Fora deste mecanismo quedam-se as mais-valias mobiliárias previstas na alínea b), bem como as mais-valias das alíneas e), f) e g), as quais são sujeitas à taxa autónoma de 10% estabelecida no n.º 4 do art.º 72.º.

Exclusão tributária por reinvestimento

Finalmente são excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se:

- No prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel situado em território português exclusivamente, com o mesmo destino (n.º 5, al. a)) ou:
- Se o produto da alienação for utilizado no pagamento de nova aquisição desde que efectuada nos 12 meses anteriores.

Dispõe, no entanto, o n.º 6 que não haverá lugar a este benefício quando:

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

inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

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

O pressuposto em que assenta a exclusão tributária contida neste artigo, é que no âmbito do património do contribuinte ou respectivo agregado familiar, haja uma identidade funcional entre o imóvel transmitido e o adquirido com o produto desta alienação.

Um e outro têm de desempenhar função idêntica: habitação própria e permanente do contribuinte ou respectivo agregado familiar.

Esta exclusão tributária depende pois da verificação de um comportamento futuro e objectivamente incerto: o reinvestimento (nas condições atrás definidas); temos assim uma exclusão tributária condicionada que opera mediante o diferimento (ou suspensão da tributação) para o termo do período dentro do qual esse reinvestimento é admissível nos termos dos n.ºs. 5 e 6.

Esta suspensão de tributação – preliminar de futura, embora condicionada, exclusão tributária – opera em face de mera intenção de realizar o reinvestimento manifestada na declaração de rendimentos correspondente ao ano de realização; artigo 57.º, n.º 3.

Reinvestimento parcial

Sendo o reinvestimento meramente parcial então a exclusão da tributação cingir-se-á apenas à parte da mais-valia tributável proporcional ao reinvestimento efectuado (n.º 7), bastando para tanto, efectuar uma proporção.

Note-se que esse reinvestimento se refere obviamente ao valor da realização.

Exemplo:

Assim, sendo o valor de realização de 100 000€ e a mais-valia nele incluída de 20 000€ e verificando-se o reinvestimento parcial de apenas 60 000€, a exclusão quedar-se-á pela parte da mais-valia proporcional ao valor efectivamente reinvestido ou sejam 12 000€, tributando-se pois o remanescente, tendo sempre presente a regra contida no n.º 2 do artigo 43.º.

$$60\ 000\text{€} : 100\ 000\text{€} = 0,60$$

Isto é, do total do valor de realização foi reinvestido 60%. Deste modo, apenas 60% da mais-valia não será objecto de tributação. Assim:

$$20\ 000\text{€} \times 60\% = 12\ 000\text{€}$$

b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão

Danos não patrimoniais

As indemnizações por danos não patrimoniais, ou morais, visam reparar prejuízos que não atingem o património, não o fazendo diminuir nem frustrando o seu acréscimo, há, antes, a ofensa de bens de carácter imaterial, como por exemplo, a integridade física, a saúde, a liberdade, a honra e a reputação.

Nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 9.º, excluem-se da incidência as indemnizações desta natureza que sejam fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção.

Dano emergente

O dano emergente representa o prejuízo efectivamente verificado na património de determinada pessoa e que atingiu bens ou direitos nele existentes à data do facto de que decorre a obrigação de indemnizar.

Lucro cessante

Por sua vez o lucro cessante não implicará uma diminuição efectiva do património existente, mas somente o não ingresso nele de determinados benefícios ou vantagens que por via do facto lesivo deixaram de ser obtidos.

Enquanto que no primeiro caso a indemnização visará recolocar o património numa situação tendencialmente idêntica àquela que se registaria na ausência do dano, sendo portanto a mera contrapartida de um prejuízo efectivo, no segundo caso a indemnização comporta-se como um sucedâneo de um ganho que deixou de ser alcançado.

Daí que as indemnizações que visam reparar lucros cessantes, sejam tributadas em IRS em lugar dos rendimentos que substituem, integrando a categoria que a estes corresponderia. Encontramos exemplos deste tipo de indemnizações, nomeadamente no artigo 3.º, n.º 2, alínea d).

Por seu turno, compreende-se a recondução das indemnizações que tenham por objecto danos emergentes comprovados à regra geral contida no artigo 13.º, mantendo-as à margem da incidência, na medida em que representam tão somente a reparação de um prejuízo efectivo.

Na verdade, a relevância destas indemnizações em matéria de incidência do IRS, imporá a correspondente relevância negativa do prejuízo sofrido em sede de deduções, considerando o princípio da tributação de rendimentos reais ou efectivos.

c) Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da Lei Geral Tributária

Nesta alínea visa-se, nomeadamente, a tributação do rendimento padrão apurado nos termos do artigo 89.º-A da LGT.

Esta tributação indirecta encontra-se prevista na alínea d) do artigo 87.º e desenvolvido no artigo 89.º-A e ocorre quando:

Falte a declaração do contribuinte e este evidencie manifestações de fortuna previstas na tabela do n.º 4 (imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 250 000€; automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 50 000€; motociclos de valor igual ou superior a 10 000€; barcos de recreio de valor igual ou superior a 25 000€, aeronaves de turismo, independentemente do valor e suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a 50 000€)

Ou

Declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da mesma tabela.

Exemplificando:

Para imóveis cujo valor de aquisição é igual ou superior a 250 000€ o valor do rendimento padrão estabelecido é de 20% do valor de aquisição. Assim se o imóvel foi, de facto, adquirido por 250 000€ o rendimento padrão será de 50 000€. Logo, para que haja lugar à tributação com fundamento neste artigo, o contribuinte deverá ter declarado menos de 25 000€ de rendimentos.

Refira-se que para aplicação da tabela serão considerados os rendimentos líquidos declarados e os bens adquiridos no ano em causa ou nos três anos anteriores pelo sujeito passivo ou qualquer elemento do seu agregado familiar. Relevam, também, os bens que o sujeito passivo usufrua mas que foram adquiridos por sociedade na qual detenha participação maioritária, situada em território de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.

Verificados os pressupostos da aplicação deste método de tributação indirecta inverte-se o ónus da prova. Isto é, competirá ao contribuinte provar que os rendimentos declarados correspondem à verdade e que as manifestações de fortuna tiveram outra fonte.

Não sendo feita a prova acima referida, o contribuinte será tributado pelo rendimento padrão (tal como a tabela o define) ou por valor superior se a administração tiver elementos para isso. O rendimento será integrado na Categoria G- Incrementos Patrimoniais (Artigo 9.º, n.º 1, alínea d) - acréscimos patrimoniais não justificados).

A competência para a decisão de avaliação da matéria colectável por este método indirecto é do Director de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo, sem possibilidade de delegação.

Desta decisão cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo. Neste método indirecto de tributação não há lugar ao procedimento de revisão previsto no artigo 91.º.

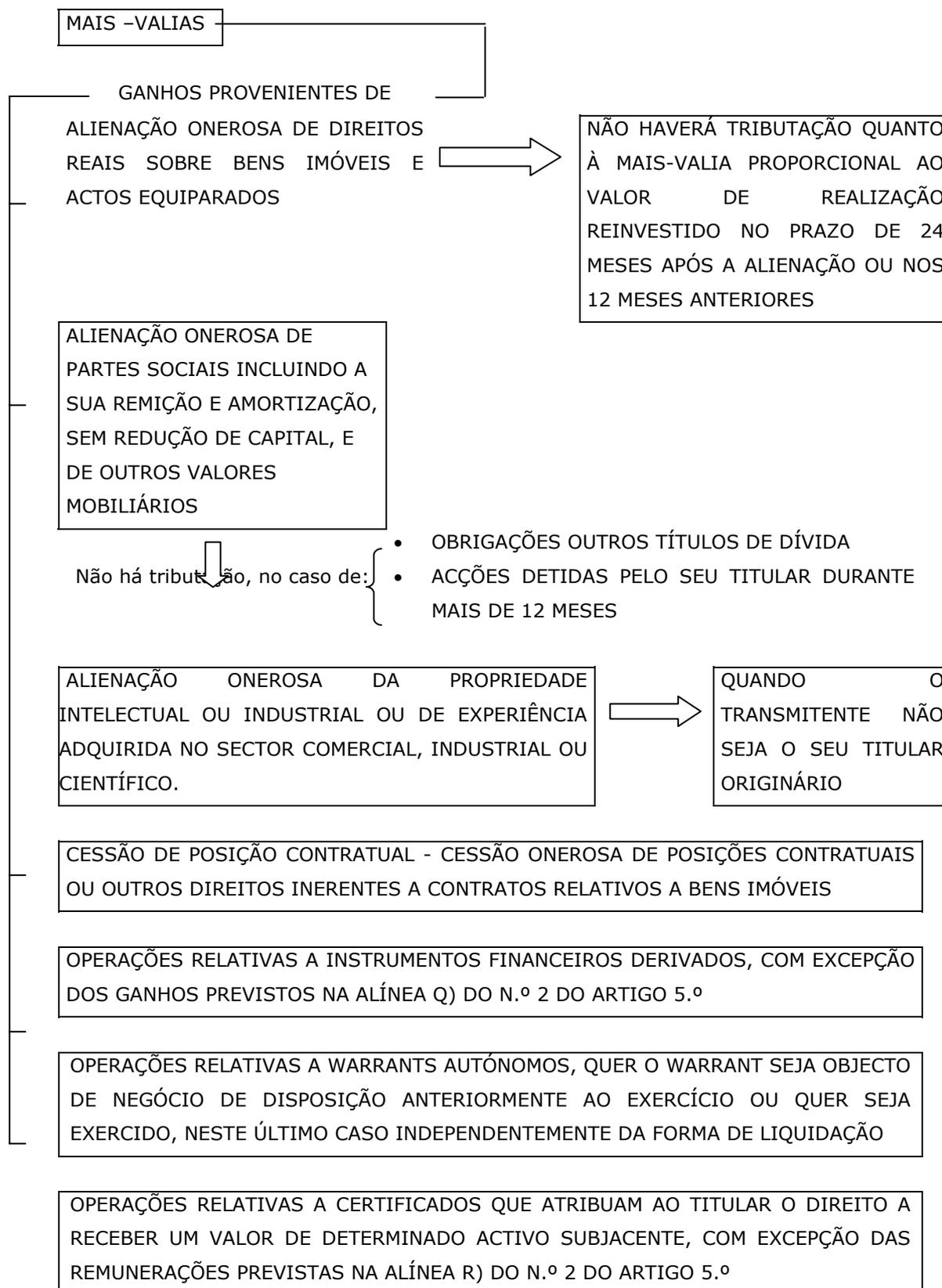
d) Os prémios de quaisquer lotarias, rifas e apostas mútuas, totoloto, jogos do loto e bingo, bem como as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos, efectivamente pagos ou postos à disposição (Artigo 9.º, n.º 2)

Integram, ainda, a nova categoria dos Incrementos Patrimoniais os rendimentos que até à entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, eram tributados pela categoria I. Isto é, os prémios provenientes de quaisquer lotarias, rifas, apostas mútuas, e os provenientes de jogos do loto e do bingo. São também tributados nesta categoria as importâncias ou prémios atribuídos em quaisquer sorteios ou concursos.

Estes rendimentos ficam sujeitos desde que pagos ou postos à disposição e estão sujeitos a tributação especial, com carácter liberatório, pelo seu valor ilíquido, nos termos do art. 71.º, n.º 2, al. b) e f).

Para determinar o valor ilíquido destes prémios devem seguir-se as instruções do ofício - circulado n.º 20067/02-09 de Abril.

RESUMO DAS MAIS-VALIAS – Artigo 10.º



CAPÍTULO VI
CATEGORIA H – PENSÕES

São tratados por esta categoria as pensões.

O conceito fiscal de pensão é muito fluído abrangendo situações muito diversas e excluindo outras que sejam incluídas noutras categorias de IRS: Genericamente pode dizer-se que constituem pensões as prestações pecuniárias periódicas que não sejam auferidas em razão da prestação de trabalho dependente ou independente (ou seja: não se incluam na categoria A ou B).

Consideram-se pensões:

- as prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência desde que não sejam consideradas rendimentos de trabalho dependente, bem como outras de idêntica natureza (como por exemplo as pensões sociais do regime não contributivo da segurança social), incluindo os rendimentos do trabalho dependente auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável;
- as pensões de alimentos ;
- as prestações que, não sendo consideradas rendimentos do trabalho dependente sejam pagas por companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal;
- quaisquer pensões ou subvenções não referidas anteriormente; e
- as rendas temporárias ou vitalícias.

Nos termos do n.º 2 do art.º 11.º, a remição 3 ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade destes rendimentos não lhes modifica a natureza de pensões.

Estes rendimentos apenas ficarão sujeitos quando são pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares (n.º 3, art.º 11.º).

Pensões de Aposentação e reforma

As pensões de aposentação e reforma são devidas pela cessação da relação de emprego e pela incapacidade real ou por superveniência do limite de idade, e são reguladas pela Lei 28/84, de 14.08.

A aposentação refere-se aos funcionários e agentes civis do Estado e de outras pessoas colectivas públicas.

³ A remição consiste na extinção de uma obrigação periódica através do pagamento da importância em dinheiro que represente a capitalização daquela à taxa legal de juros (cf. Artº 1236º do Código Civil).

A reforma refere-se aos funcionários ou agentes militares ou militarizados do Estado e trabalhadores dependentes sujeitos ao regime do contrato individual de trabalho de direito privado.

As pensões de velhice são devidas pelo facto de se atingir determinada idade e as de invalidez visam a reposição do rendimento do trabalhador nos casos de cessação definitiva da sua capacidade para o trabalho (cf. Decreto 45226, de 23.09.1963). De notar que os abonos suplementares de invalidez e as prestações suplementares de invalidez atribuídos nos termos do DL 43/76, de 20.01, não estão sujeitos a IRS por se destinarem a reparar danos emergentes, enquadrando-se na exclusão de tributação do artigo 12º do CIRS.

As pensões de sobrevivência visam garantir condições mínimas de sobrevivência por morte de uma pessoa subscritora de um regime de Segurança Social, com a qual se tenha um vínculo de filiação, casamento ou equiparado (cf. DL 322/90, de 18.10).

Pensões de alimentos

As pensões de alimentos compreendem, no dizer do artigo 2003.º do Código Civil, tudo o que é indispensável ao sustento, habitação e vestuário da pessoa que a eles tem direito, devem ser saldadas em pensões correspondentes a prestações pecuniárias mensais e poderão resultar de negócio jurídico ou decisão judicial (cf. Artº 2005º, 2009º e 2014º do Código Civil).

Sendo o alimentando menor, incluirão também o indispensável à sua instrução e educação.

Rendas

Refere-se a alínea d), do n.º 1 do artigo 11.º, às rendas temporárias ou vitalícias. Pese embora a identidade terminológica, as rendas de que ora nos ocupamos, nada têm a ver com a contraprestação típica de um contrato de arrendamento ou genericamente com qualquer das realidades que o artigo 9º do CIRS qualifica como renda.

O artigo 11.º, acolhe uma outra acepção de renda que definiríamos enquanto prestação periódica em dinheiro ou outra coisa fungível, que alguém se obriga a realizar em favor de outrem.

Porém a causa desta prestação não é a cedência e correspondente uso e fruição de coisa imóvel arrendada, mas um contrato de natureza diversa ou mesmo um negócio jurídico unilateral.

Às rendas emergentes de fonte contratual se referem os artigos 1231.º e 1238.º do Código Civil, que qualificam o contrato de renda como aquele em que uma pessoa aliena em favor de outra certa soma de dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel, ou um direito, e a segunda se obriga a pagar, como renda, determinada importância ou coisa fungível.

Renda perpétua

O contrato de renda perpétua, é definindo como “aquele em que uma pessoa aliena(1) em favor de outra certa soma de dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel ou um direito, e a segunda se obriga, sem limite de tempo, a pagar, como renda, determinada quantia em dinheiro ou outra coisa fungível”.

Estas não estão sujeitas a IRS por falta de previsão legal.

Renda vitalícia

Por sua vez, o contrato de renda vitalícia dá-se quando uma pessoa aliena em favor de outra certa soma de dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel, ou um direito, e a segunda se obriga a pagar certa quantia em dinheiro ou outra coisa fungível durante a vida do alienante ou de terceiro.

Esta renda, pode ser convencionada por uma ou duas vidas (artigo 1240.º do Código Civil).

Verifica-se nestes contratos portanto, “a permuta de uma prestação instantânea com uma prestação de natureza periódica” (2)

Os contratos típicos descritos, não esgotam as potencialidades da fórmula convencional enquanto fonte geradora de obrigações subsumíveis no conceito de renda, e como tal tributáveis na categoria H.

Renda temporária

Na verdade as partes podem, por via do princípio da autonomia da vontade ou de liberdade contratual modelar contratos de contornos diferentes designadamente limitando no tempo a obrigação de prestar a renda (renda temporária).

A renda temporária ou vitalícia pode também emergir de responsabilidade civil. De facto, o artigo 567.º do Código Civil admite que o tribunal, em atenção à natureza continuada dos danos, atribua uma indemnização ao lesado sob a forma de renda vitalícia ou temporária.

Finalmente a renda pode ter a sua origem em negócio jurídico unilateral, v.g. testamento, funcionando nestas circunstâncias como cláusula modal (encargo) imposta sobre um herdeiro ou legatário.

Precisamente porque as rendas temporárias ou vitalícias pressupõem a alienação de bens ou direitos, determina o art. 54.º que quando as rendas temporárias e vitalícias compreendam importâncias pagas a título de reembolso de capital, deduzir-se-á, na determinação do valor tributável, a parte correspondente ao capital.

(1) A alienação pode ser onerosa ou gratuita (doação com encargos)

(2) PIRES de LIMA e ANTUNES VARELA, Código Civil anotado, II volume, página 837, 3ª edição, Coimbra Editora, Coimbra 1986.

Sempre que a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, à totalidade da renda abater-se-á, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 80% (até 2006 era de 65%, tendo sido alterada pela Lei do OE para 2007).

Porém, tal dedução não opera relativamente às prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades - que são pessoa ou entidade distinta do respectivo beneficiário - devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente, (cf. n.º 3 art. 54.º).

Esta norma relaciona-se com o disposto no artigo 2º, nº 3, c), n), que regula a tributação destes rendimentos na categoria A, por constituírem rendimentos do trabalho dependente. Quando companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, paguem rendimentos aos trabalhadores ou ex-trabalhadores em razão de contribuições da entidade patronal e em razão de contribuições da entidade patronal (e nunca em razão de contribuições do próprio sujeito passivo), serão rendimento da categoria H se não forem rendimento da categoria A.

EXCLUSÕES DE TRIBUTAÇÃO E BENEFÍCIOS FISCAIS

O IRS não tributa como pensões:

- rendas que visem a reparação de danos emergentes devidamente comprovados, uma vez que estas configuram indemnizações e se integram na Categoria G (cf. Artº 9º, nº 1, b) e artº 12º)
- pensões de preço de sangue (cf. Circular 13/2002, de 09 de Maio)
- pensões pagas pelas Comunidades Europeias em razão das funções exercidas nos seus órgãos (artigo 13º do Protocolo sobre privilégios e Imunidade das comunidades Europeias, de 08.04.1965 e Regulamento 549/69, do Conselho de 25.03.69 e Circular 13/2004, de 24 de Junho)

RENDIMENTOS AUFERIDOS POR DEFICIENTE

As pensões ou rendas auferidas por sujeitos passivos com deficiência são considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008, não podendo, a parte do rendimento excluída de tributação, em cada um dos anos, exceder (euro) 5000 e (euro) 2500, respectivamente, conforme dispõe o artigo 161.º da Lei 53-A/2006, de 29.12 (Lei do Orçamento do Estado para 2007).

RESUMO DA CATEGORIA H

PENSÕES E RENDAS

Pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza

Rendimentos do trabalho dependente auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular sejam colocados numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável

Pensões de alimentos;

Prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente

Outras pensões e subvenções não referidas acima

Rendas temporárias ou vitalícias

O ARTIGO 12.º - DELIMITAÇÃO NEGATIVA
DA INCIDÊNCIA

Contém o artigo 12.º do CIRS a delimitação negativa da incidência relativamente às indemnizações, aos prémios literários, artísticos ou científicos, aos prémios atribuídos aos praticantes de alta competição e aos respectivos treinadores, e ainda aos rendimentos e montantes referidos nos seus n.º s. 3 e 4 .

Indemnizações

No que diz respeito às indemnizações quer sejam recebidas ao abrigo de contrato de seguro ou devidas a outros títulos, enuncia o n.º 1 daquele artigo como regra, a sua exclusão da tributação.

Todavia, essa regra apresenta-se mitigada por um conjunto de excepções tipificadas, pelas quais, importâncias auferidas como verdadeiras indemnizações, são efectivamente tributáveis em IRS. São os casos de:

- a) As indemnizações devam ser consideradas como proveitos para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais;
- b) Se trate das indemnizações referidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 9.º;
- c) Se trate das indemnizações relativas a bens sinistrados, de harmonia com o artigo 43.º do Código do IRC;
- d) No Código se disponha diferentemente.

Detenhamo-nos um pouco sobre as indemnizações.

Pressuposto fundamental da obrigação de indemnização é a existência de um dano, isto é um prejuízo resultante para alguém da prática de um facto ilícito e culposo⁽¹⁾.

Exceptuando os danos não patrimoniais (aqueles que atingem bens como a saúde, a honra, etc. e cuja quantificação é particularmente problemática), poderíamos avaliar a dimensão do dano pela diferença entre a situação patrimonial actual (após o dano) do lesado e a situação puramente hipotética que se verificaria na ausência desse dano.

Essa diferença pode exprimir-se sob a dupla forma de dano emergente ou de lucro cessante.

O artigo 12.º exclui apenas as indemnizações cuja tributação não esteja prevista noutros artigos do Código do IRS. Isto é, e face à redacção do artigo 9º, apenas não serão tributadas as indemnizações por danos emergentes comprovados.

Nas indemnizações relativas a bens sinistrados que sejam elementos da activo imobilizado, de harmonia com o artigo 43º do CIRC, será tributável a diferença entre o valor

⁽¹⁾ Muito embora a regra seja a de atender à imputabilidade subjectiva do dano ao lesante (culpa) como fundamento da obrigação de indemnizar, situações existem em que o dever de indemnizar nasce à revelia de quaisquer considerações de ordem subjectiva: independentemente portanto, da culpa do agente que provoca o dano. São as situações de responsabilidade objectiva ou pelo risco. São designadamente os casos da responsabilidade do comitente (artigo 500.º, do Código Civil), dos danos causados por animais (artigo 502.º), por veículos (artigo 503.º), por instalações de energia eléctrica ou de gás (artigo 509.º), etc.

correspondente à indemnização e o valor de aquisição do bem, líquido das reintegrações ou amortizações praticadas e corrigido.

Prémios literários, artísticos ou científicos

O n.º 2 do artigo 12.º, contém a exclusão tributária relativa a prémios literários, artísticos ou científicos.

Estes estão fora da incidência do IRS, se:

- Não envolverem a cedência temporária ou definitiva, dos respectivos direitos do autor.
- Caso contrário o prémio será tributável nas categorias B, E ou G, consoante haja sido atribuído efectivamente ao criador da obra premiada (categoria B) ou dele seja beneficiária entidade diversa, v.g. o sucessor mortis causa, situação em que estando em causa uma cedência meramente temporária dos respectivos direitos, a indemnização será havida como rendimento de capitais (categoria E, artigo 5.º, alínea m), do CIRS) ou envolvendo a cedência a título definitivo daqueles direitos, será incluída na categoria G como rendimento de mais-valias nos termos conjugados dos artigos 9º e do artigo 10.º, n.º 1, alínea c); e
- Forem atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respectivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo, sofrer restrições que não se conxionem com a natureza do prémio.

Prémios atribuídos aos praticantes de alta competição e aos respectivos treinadores.

O IRS não incide sobre estes prémios, desde que auferidos na sequência de classificações relevantes obtidas em provas reconhecidas pelo Ministério das Finanças e pelo membro do Governo que tutela o desporto, de elevado prestígio a nível competitivo, como é o caso dos Jogos Olímpicos, campeonatos do mundo ou de Europa, nos termos do D.L. n.º 125/95, de 31/5 e da Portaria n.º 211/98, de 03 de Abril que revogou a Portaria 953/95, de 4/8.

Rendimentos de profissionais de espectáculos ou desportistas

Constituem também exclusões tributárias os rendimentos resultantes do exercício da actividade de profissionais de espectáculo ou desportistas, desde que os mesmos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3, do art.º 4.º, do respectivo Código.

Subsídios para manutenção, montantes para cobertura de despesas de saúde e educação

O n.º 4 do art. 12.º, contém a exclusão tributária relativa a estas importâncias, quando pagas ou atribuídas pelos Centros Regionais de Segurança Social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas Instituições Particulares de Solidariedade Social, no âmbito

da prestação de acções sociais (acolhimento familiar, apoio a idosos, deficientes, crianças e jovens) não constituindo custos para efeitos da categoria B os correspondentes encargos.

CAPÍTULO VII
INCIDÊNCIA PESSOAL

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) incide exclusivamente sobre as pessoas físicas ou singulares que residam em território português ou nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

Todavia, no que diz respeito aos residentes, o imposto incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, ainda que obtidos fora do território nacional; artigo 15.º, n.º 1.

Já quanto aos não residentes, a incidência teria obviamente que ser formulada em termos mais restritos, sujeitando apenas os rendimentos obtidos em território português; artigo 15.º, n.º 2.

Conceito de residência

O conceito de residência a considerar em sede de IRS consta do artigo 16.º de harmonia com o qual haver-se-ão como residentes as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos:

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

Serão sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aqui resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção desse agregado.

Contudo, a condição de residente pode ser afastada pelo cônjuge não residente, quando:

- Não tenha permanecido mais de 183 dias no território nacional;
- Efectue prova da inexistência de ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português.

Feita esta prova o cônjuge não residente é tributado nos termos do n.º 2 do artigo 15.º, isto é, é sujeito a imposto apenas pelos rendimentos obtidos em território português. Por seu lado, o cônjuge residente é tributado pelos seus rendimentos próprios e pela sua

parte nos rendimentos comuns e os dos dependentes a seu cargo, aplicando-se-lhe o regime dos separados de facto estabelecido no art. 59.º.

Residência em Região Autónoma

A existência nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira de regimes fiscais distintos do vigente no Continente determinou a introdução no Código do IRS de um conceito de residente em Região Autónoma, constante do artigo 17.º.

Assim, e sobre este regime importa reter, antes de mais, que só pode beneficiar deste estatuto quem, primeiro, for considerado residente em território português, face aos critérios de residência definidos no artigo 16.º.

Para aferir da residência em Região Autónoma estabelece o artigo 17.º um critério regra:

- São residentes numa Região Autónoma as pessoas que permaneçam no respectivo território por mais de 183 dias no ano a que respeitam os rendimentos;

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

Não sendo possível estabelecer a residência em Região Autónoma com base nestas regras, aplica-se o critério seguinte supletivo:

- São considerados residentes no território de uma Região Autónoma os residentes no território português que ali tenham o seu principal centro de interesses, considerando-se como tal o local onde se obtenha a maior parte da base tributável, determinada nos seguintes termos:
 - a) Os rendimentos do trabalho consideram-se obtidos no local onde é prestada a actividade;
 - b) Os rendimentos empresariais e profissionais consideram-se obtidos no local do estabelecimento ou do exercício habitual da profissão;
 - c) Os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no local do estabelecimento a que deva imputar-se o pagamento;
 - d) Os rendimentos prediais e incrementos patrimoniais provenientes de imóveis consideram-se obtidos no local onde estes se situam;
 - e) As pensões consideram-se obtidos no local onde são pagas ou colocadas à disposição.

Finalmente, nos termos do n.º 4 do artigo 17.º, são havidas como residentes no território de uma Região Autónoma as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que aí se situe o principal centro de interesses, nos termos definidos no critério anterior.

Território português

Como território português, haver-se-ão de incluir para efeitos deste imposto, as zonas adjacentes às águas territoriais sobre as quais Portugal possa exercer os direitos que lhe correspondem – nos termos da legislação portuguesa e do direito internacional – relativamente ao solo e sub-solo marítimos e seus recursos naturais; artigo 4.º, n.ºs 4 e 5 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aplicável ex vi, artigo 18.º, n.º 3 do Código do IRS.

Rendimentos obtidos em território português

Dada a ambiguidade da expressão “rendimentos obtidos em território português”, entendeu-se ser necessário enumerar as diversas situações em que se consideram obtidos em Portugal, e como tal tributáveis em IRS, os rendimentos obtidos por não residentes. Assim, nos termos do artigo 18.º, consideram-se obtidos em território português:

- a) Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando tais rendimentos sejam devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- b) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- c) Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidade com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Os rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial, da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- e) Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado;
- f) Os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos ou derivados de outras prestações de serviços realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;

- g) Outros rendimentos de aplicação de capitais devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- h) Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados, incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
- i) As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital de entidades que nele tenham sede ou direcção efectiva ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades que aí tenham sede ou direcção efectiva, ou ainda de partes de capital ou outros valores mobiliários quando, não se verificando essas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a estabelecimento estável aí situado;
- j) As mais-valias resultantes da alienação dos bens referidos na alínea c) do n.º 1 do artigo 10.º, quando nele tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;
- l) As pensões e os ganhos de lotaria, apostas mútuas ou outros jogos, devidos por entidade que nele tenha residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento;
- m) Os rendimentos de actos isolados nele praticados;
- n) Incrementos patrimoniais não compreendidos nas alíneas anteriores, quando nele se situem os bens, direitos ou situações jurídicas a que respeitam.
- o) Os rendimentos derivados do exercício, em território português, da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

Estabelecimento estável

Para além da noção constante do n.º 2, do art. 18.º, serão igualmente “tratadas como estabelecimento estável as explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias e bem assim as minas, os poços de petróleo ou de gás, as pedreiras ou quaisquer outros locais de extracção de recursos naturais, situados em território português”.

Relativamente às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território nacional, considera-se estabelecimento estável um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território português (cf. n.ºs 2 a 9 do 5.º do Código do IRC, ex vi, n.º 3, do artigo 18.º do Código do IRS).

O agregado familiar

O n.º 2 do artigo 13.º, consagra a tributação conjunta ou cumulada dos rendimentos auferidos pelos componentes do agregado familiar.

No dizer daquele artigo, existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos

passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção, daqui se retirando que pode não existir qualquer relação entre a titularidade de rendimentos e a obrigação de imposto. Nos termos do n.º 2 do art.º 1671.º do Código Civil, a direcção da família pertence a ambos os cônjuges.

Para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), o agregado familiar é constituído por (n.º 3):

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

Dependentes

A sistemática referência a dependentes é-nos concretizada pelo n.º 4 do art. 13º.

A alínea a) trata dos dependentes menores, dispondo as alíneas b) e c) relativamente aos maiores.

Os menores carecem de capacidade para o exercício de direitos (art. 123.º do Código Civil). Porém, esta regra comporta excepções.

Efectivamente, o art.º 127.º do Código Civil, reporta de excepcionalmente válidos certos actos do menor que se traduzem afinal num exercício de direitos.

Nomeadamente – e seleccionando apenas aqueles com maior relevância tributária em sede de IRS – os actos de administração ou disposição de bens que o menor com mais de dezasseis anos haja adquirido por seu trabalho – alínea a).

Quer dizer que o menor nestas circunstâncias dispõe de plena capacidade de administrar ou mesmo dispor do produto do seu trabalho e de quaisquer rendimentos produzidos por bens adquiridos com o produto desse trabalho.

Lógico será pois, que a lei fiscal se adequa a este regime reconhecendo ao menor personalidade tributária, traduzida na possibilidade de ser tributado autonomamente, sempre que a administração dos rendimentos por ele auferidos lhe pertença na totalidade. É o que resulta do n.º 5 do artigo 13.º.

Assim sendo, é vedada a tributação autónoma ao maior de 16 anos e menor de 18 que auferir isolada ou conjuntamente, rendimentos cuja administração lhe não pertença na totalidade, integrando obrigatoriamente o agregado familiar como dependente.

Os descendentes ou equiparados (adoptados e enteados), menores de 16 anos, integram sempre o agregado familiar daqueles, ou daquele, a cujo cargo se encontrem.

O tratamento fiscal dos maiores é-nos dado pelas alíneas b) e c). A primeira, declara como dependentes os filhos, adoptados e enteados, bem como aqueles que até à maioridade estiverem sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos passivos, maiores, relativamente aos quais se verifiquem três requisitos cumulativamente: não terem mais de vinte e cinco anos, não auferirem anualmente rendimentos superiores ao salário mínimo nacional e haverem frequentado no ano a que respeita o imposto, o 11.º ou 12.º anos de escolaridade,

estabelecimento de ensino médio ou superior ou cumprido serviço militar obrigatório ou serviço cívico⁽¹⁾.

Por sua vez a alínea c) refere-se igualmente aos filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, porém quando inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, caso em que serão havidos como dependentes se não auferirem rendimentos superiores à retribuição mínima mensal (até 2006: salário mínimo nacional mais elevado).

A possibilidade de tributação autónoma conferida pelo n.º 5 do artigo em anotação é também extensiva às pessoas abrangidas por estas 2 últimas alíneas.

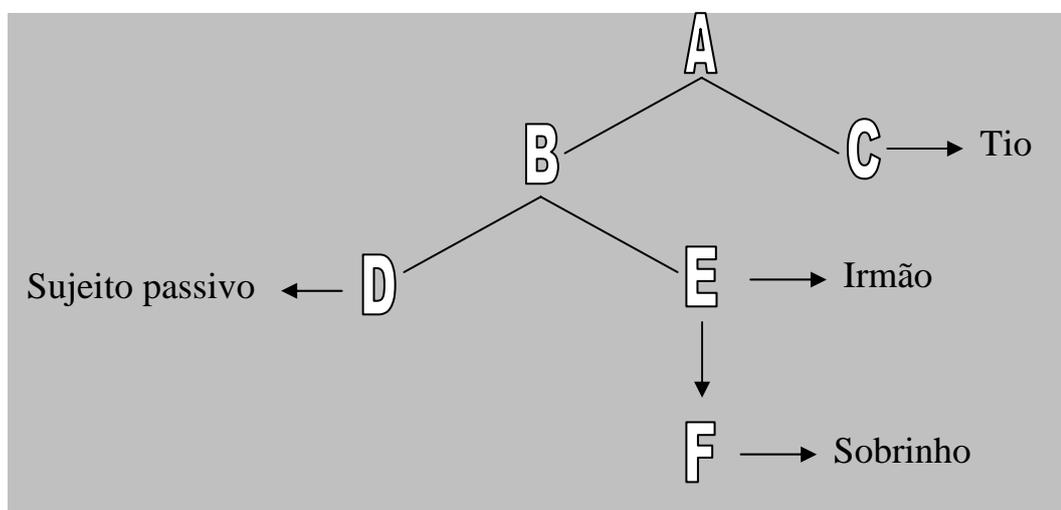
As pessoas referidas nos vários números do art. 13.º não podem, simultaneamente, fazer parte de mais de um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser considerados sujeitos passivos autónomos – n.º 6.

No âmbito da incidência pessoal, resta-nos apenas referir que, de harmonia com o disposto no n.º 7 do art. 13.º, 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.

Pessoas ligadas por laços de parentesco que não integram o agregado familiar

Sobre este assunto apresenta-se o seguinte quadro:

- ↳ Pessoas ligadas por laços de parentesco que não fazem parte do agregado familiares mas relevam para efeitos fiscais:
- ↳ ascendentes (art. 79º, nº 1, al. d)) e art. 82º, nº 1 al. b)
 - ↳ colaterais até ao 3º grau do sujeito passivo (art. 82º, nº 1, al. b)
 - irmãos – 2º grau
 - tios e sobrinhos – 3º grau



⁽¹⁾ Sobre o conceito de “dependentes”, ver ofício circulado n.º 20001 de 29/01/99, da DSIRS.

A Lei n.º 135/99, de 28 de Agosto⁽¹⁾, e posteriormente a Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, estabeleceram que as pessoas que vivem em união de facto há mais de dois anos têm direito à aplicação do regime fiscal aplicável aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Nesta sequência, a Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, introduziu no CIRS um artigo dedicado a esta matéria. Assim, do artigo 14.º resulta que:

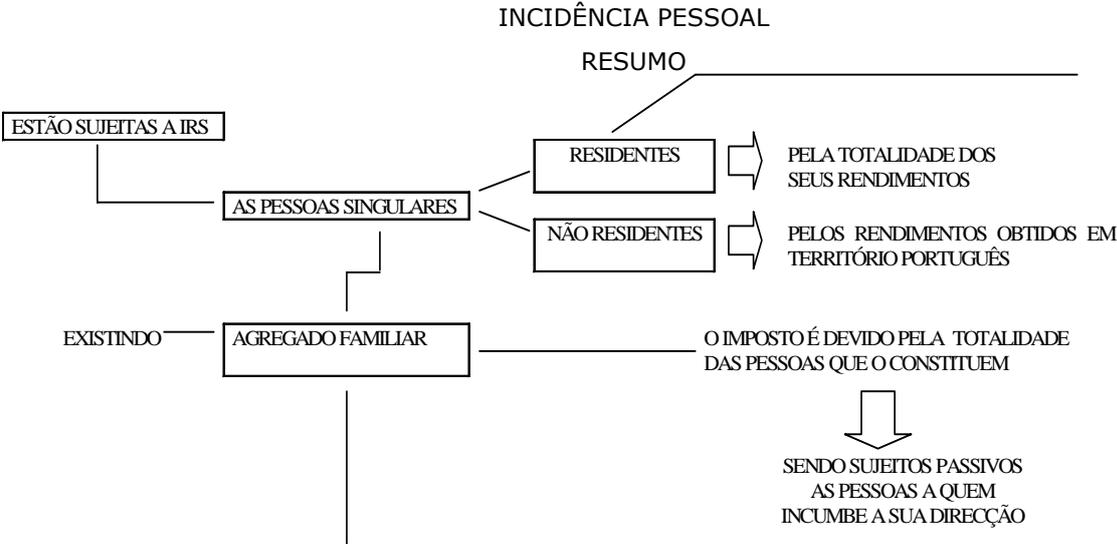
- As pessoas que vivendo em união de facto preencham os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens;
- A prova do preenchimento dos pressupostos da união de facto – viver em comum há mais de dois anos - depende da identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante esse período e durante o período de tributação;
- A opção é concretizada pela assinatura, por ambos, da respectiva declaração de rendimentos;
- No caso de exercício da opção pela tributação como unido de facto é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, isto é, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

Contitularidade de rendimentos

Existindo rendimentos cuja titularidade seja comum a várias pessoas, serão de imputar a cada um dos contitulares na proporção das respectivas quotas.

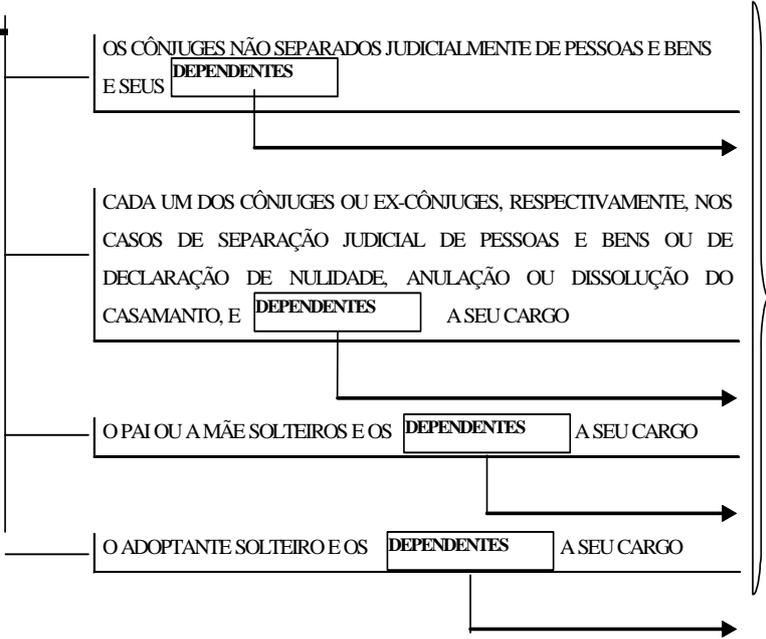
Sendo essas quotas indeterminadas presumir-se-ão iguais para efeitos de tal imputação (artigo 19.º).

⁽¹⁾ Revogada pela Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio. A diferença entre as duas leis consiste no facto de nesta última se admitir a união de facto de pessoas do mesmo sexo.



o conceito de agregado familiar

compreende:



CAPÍTULO VIII
IMPUTAÇÃO ESPECIAL

Transparência fiscal

Institui o artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (CIRC) um regime de imputação especial, também dito de transparência, relativamente a certas entidades subjectivamente compreendidas na incidência daquele imposto. São elas:

- a) As sociedades civis não constituídas sob forma comercial,
- b) As sociedades de profissionais,
- c) As sociedades de simples administração de bens,
- d) Os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE),
- e) Os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE),

desde que disponham de sede ou direcção efectiva em território português.

Em que consiste

Em que consiste afinal o regime de transparência fiscal?

Fundamentalmente, numa técnica tributária que ignora aquelas entidades enquanto sujeitos passivos da obrigação de imposto, em sede de IRC, sem que isso, a nosso ver, implique qualquer prejuízo para a personalidade tributária ou para a qualificação como sujeitos passivos de IRC.

Na verdade, tais entidades estão inequivocamente enquadradas pela incidência subjectiva daquele imposto. E precisamente porque tal sujeição é um dado adquirido, o artigo 6.º refere-se à imputação da matéria colectável determinada nos termos do Código do IRC.

Por outro lado, estas entidades mantêm-se vinculadas a todas as demais obrigações tributárias – declarativas, contabilísticas e outras obrigações acessórias - nos mesmos exactos moldes de qualquer outro sujeito passivo de IRC.

Devem pois proceder, nomeadamente, de harmonia com os deveres de organização contabilística que recaem genericamente sobre qualquer sujeito passivo de IRC e à sua semelhança, cumprir todas as obrigações de natureza declarativa emergentes daquela sujeição.

A nosso ver, a sujeição da entidade transparente apresenta-se nessa medida como meramente instrumental daqueloutra de que é destinatário o sócio.

Não obstante o artigo 12.º do Código do IRC se referir àquelas entidades como “não tributadas”, portanto em termos que indiciam uma exclusão tributária, quer-nos parecer todavia, que a figura se ajusta com maior rigor aos contornos de uma isenção de configuração técnica, especificamente limitada a uma (e apenas uma) determinada obrigação tributária (a obrigação de imposto) sem interferir com o recorte do tipo subjectivo do IRC.

Reconhece-se a natureza *sui generis* de uma tal “isenção”, à qual não subjaz uma lógica de desagravamento que a aproxime da categoria de benefício fiscal (à semelhança do que em regra sucede com as isenções), sendo antes ditada exclusivamente por razões de ordem técnica, que legitimam a mera transferência da obrigação de imposto para entes diversos daquele em cuja titularidade jurídica a capacidade contributiva afinal foi gerada.

Quais as razões que podem sustentar esta técnica?

Essencialmente, procura-se suprimir a chamada dupla tributação económica dos lucros distribuídos, para além de, considerada a natureza especial das entidades submetidas à transparência, prosseguir objectivos que se prendem com a neutralidade do sistema, traduzida esta na virtual indiferença da forma jurídica adoptada no exercício de determinadas actividades face à pressão fiscal incidente.

Considerando o exemplo típico das sociedades de profissionais, diríamos que a neutralidade do sistema estará assegurada quanto se torne fiscalmente indiferente a actuação em nome próprio enquanto pessoa singular ou o exercício da actividade através do recurso ao modelo societário.

A imputação dos lucros, apurados em sede de IRC, aos sócios far-se-á independentemente de distribuição (n.º 1, *in fine*), nos termos “que resultarem do acto constitutivo” das entidades sujeitas a este regime, ou na sua falta, em partes iguais (n.º 3).

Quer isto dizer que a imputação se realizará de harmonia com a participação dos sócios ou membros nos lucros, determinada esta pelo acto constitutivo. Apenas na falta destes elementos se presumirá a igualdade do direito a participar naqueles lucros.

Esta técnica de imputação, ao alhear-se da existência ou não de efectiva distribuição de lucros, revela-se como instrumento preventivo de uma certa evasão fiscal tradicionalmente conexa com a utilização por estas sociedades de expedientes paralisantes da tributação dos sócios, tais como, a sistemática não distribuição de dividendos ou a constituição de reservas.

Concluimos pois que a prevenção da evasão fiscal a este nível, se inscreve dentro das facetas subjacentes ao instituto da transparência fiscal.

Assim se entende que, os lucros efectivamente distribuídos aos sócios ou membros destas entidades, não revestem natureza de rendimentos de aplicação de capitais, conforme resulta da alínea h) do artigo 5.º do Código do IRS, estando como tal subtraídos à retenção na fonte sobre aqueles incidentes nos termos do artigo 101.º.

Detenhamo-nos um pouco sobre as entidades ditas transparentes.

Quanto às sociedades civis não constituídas sob forma comercial não se suscitam questões de maior, relativas à sua identificação.

Sociedades de profissionais

O que já não sucede quanto às sociedades de profissionais. Nesta matéria o legislador fiscal não se circunscreve ao recorte legal deste tipo de sociedade⁽¹⁾ acolhendo antes uma noção ampla que assenta fundamentalmente em três requisitos:

- A sociedade ser constituída para o exercício de uma actividade profissional constante da Portaria 1011/2001, de 21 de Agosto (anteriormente à Lei 30-C/00, de 29.12, constavam de Lista Anexa ao artigo 151.º do Código do IRS);(2)
- Todos os sócios serem profissionais dessa actividade.

Sociedade de simples Administração de bens

O enquadramento neste regime das sociedades de simples administração de bens, limita-se àquelas cuja maioria do capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público; alínea c) do n.º 1 do artigo 6.º do CIRC.

Quanto ao objecto social, tais sociedades limitam a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios. Pode contudo a sociedade exercer conjuntamente outras actividades contando que os proveitos relativos àqueles bens, valores ou prédios atinjam, na média dos últimos três anos, mais de 50% da média, durante o mesmo período, da totalidade dos seus proveitos; alínea b), do n.º 4, do artigo 6.º do CIRC.

Por seu turno entender-se-á por grupo familiar o constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4.º grau, inclusive; alínea c).

Relativamente a estes três tipos de sociedade, a imputação aos sócios terá por objecto a matéria colectável determinada na titularidade da sociedade (n.º 1).

Não é assim quanto aos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)⁽¹⁾ e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE)⁽²⁾ em que o

⁽¹⁾ Ver por exemplo, quanto às sociedades de advogados o Decreto-Lei nº 513-Q/79, de 26 de Dezembro e quanto às sociedades de revisores oficiais de contas o Decreto-Lei nº 519-L2/79, de 29 de Dezembro.

⁽²⁾ O caso das sociedades de despachantes oficiais, previstas no Decreto-Lei nº 519-F/79, de 27 de Dezembro, é sintomático da divergência entre a concepção legal (não fiscal) das sociedades de profissionais e o respectivo enquadramento para efeitos tributários.

Com efeito, estas sociedades, embora concebidas nos parâmetros das sociedades de profissionais pelo respectivo estatuto legal, não são acolhidas como tal face ao artigo 6º, nº 4, alínea a) do CIRC, em virtude da sua não recondutibilidade ao primeiro dos requisitos enunciados naquele: a actividade social ser uma das profissões constantes da Portaria 1011/2001, anteriormente da Lista Anexa ao CIRS.

Nesta, não se compreende a actividade de despachante oficial, que é destacada para a Categoria B (rendimentos comerciais ou industriais) *ex vi*, artigo 4º, nº 1, alínea l) do CIRS.

⁽¹⁾ **Agrupamentos Complementares de Empresas**

O regime legal dos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) consta da Lei nº 4/73, de 4 de Junho e do Decreto-Lei nº 430/73, de 25 de Agosto.

Reproduz-se aqui o essencial para caracterizar o ACE:

âmbito da imputação não se limita aos lucros, antes abrangendo os prejuízos do exercício (n.º 2).

Quanto às sociedades transparentes referidas no n.º 1 do artigo 6.º a relevância negativa dos prejuízos realizar-se-á em sede de reporte.

O artigo 6.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, tem o seu contraponto no artigo 20.º do CIRS, nos termos do qual, constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades abrangidas pelo regime de transparência que sejam pessoas singulares, o resultante da imputação realizada nos termos daquele preceito.

Lei 4/73

Base I

(1) As pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas.

(2) As entidades assim constituídas são designadas por agrupamentos complementares de empresas.

Base II

1. Os agrupamentos complementares de empresas não podem ter por fim principal a realização e partilha de lucros e constituir-se-ão com ou sem capital próprio.

Base IV

O agrupamento adquire personalidade jurídica com a inscrição do seu acto constitutivo no registo comercial.

DECRETO-LEI Nº 430/73

De 25 de Agosto

Art. 1º (Realização e partilha de lucros)

O agrupamento complementar de empresas pode ter por fim acessório a realização e partilha de lucros apenas quando autorizado expressamente pelo contrato constitutivo.

Art. 15º (Exercício de actividade directamente lucrativa)

1. O agrupamento que exerça actividade acessória directamente lucrativa não autorizada pelo contrato, ou que exerça de modo principal actividade directamente lucrativa autorizada como acessória, fica, para todos os efeitos, incluindo os fiscais, sujeito às regras das sociedades comerciais em nome colectivo.

(2) Agrupamentos europeus de interesse económico

Os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE) constituem uma figura jurídica ainda com escassa representatividade no nosso país, facto a que não são certamente alheios a novidade do instituto e a sua procedência do direito comunitário.

O regime dos AEIE consta do Regulamento nº 2137/87, de 25 de Julho de 1985 do Conselho das Comunidades Europeias. Dele reproduzimos o essencial:

Art. 3º

1. O objectivo do agrupamento é facilitar ou desenvolver a actividade económica dos seus membros, melhorar ou aumentar os resultados desta actividade; não é seu objectivo realizar lucros para si próprio.

A actividade deve estar ligada à actividade económica dos seus membros e apenas pode constituir um complemento a esta última.

Art. 4º

1. Só podem ser membros de um agrupamento:

a) As sociedades, na acepção do segundo parágrafo do artigo 58º do Tratado, bem como as outras entidades jurídicas de direito público ou privado, constituídas de acordo com a legislação de um Estado-membro, que tenham a sua sede estatutária ou legal e a sua administração central na Comunidade; quando, de acordo com a legislação de um estado-membro, uma sociedade ou outra entidade jurídica não for obrigada a ter uma sede estatutária ou legal, basta que esta sociedade ou outra entidade jurídica tenha a sua administração central na Comunidade;

b) As pessoas singulares que exerçam uma actividade industrial, comercial, artesanal, agrícola que exerçam uma profissão liberal ou que prestem outros serviços na Comunidade.

Analisando a configuração legal das entidades àquele regime sujeitas, constatamos a global admissibilidade de pessoas singulares enquanto sócios ou membros. Daí o interesse daquelas figuras jurídicas em sede de IRS, o qual, repetimos, aplicar-se-á tão somente, aos sócios ou membros que forem pessoas físicas.

Como se procederá a essa imputação?

Rendimento líquido

O n.º 2 do artigo 20.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) determina que os valores a imputar se integrem no rendimento pessoal dos sócios a título de rendimento líquido na Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

Os valores imputados vão pois integrar o rendimento líquido dos sócios ou membros. Daí que tais rendimentos não sejam objecto das deduções específicas consagradas no CIRC para as categorias de rendimentos respectivas.

O que se entende, uma vez que tais rendimentos, determinados nos termos do código do IRS, são imputados líquidos, pelo que seria redundante admitir uma segunda ordem de deduções, desta feita em IRS.

As entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, como sujeitos passivos de IRC, estão obrigadas a suportar retenções na fonte relativamente aos rendimentos obtidos que se enquadrem nas várias alíneas do artigo 88º do Código do IRC.

Nestas circunstâncias, como conciliar as retenções na fonte impostas a entidades transparentes com a lógica da própria transparência fiscal que reside precisamente na transferência integral da obrigação de imposto para a pessoa dos sócios ou membros?

Na verdade, quando o lucro obtido pela entidade transparente envolva componentes relativamente às quais hajam sido suportadas retenções na fonte, parece impor-se que a imputação a realizar aos sócios ou membros tenha por objecto não apenas os resultados, como igualmente os valores correspondentes a essas retenções a fim de poderem ser deduzidos à colecta.

A não ser assim, a um tempo, descaracterizaríamos as retenções na fonte enquanto imposto por conta (cf. artigo 88.º, n.º 3 do CIRC) atribuindo-lhes um carácter definitivo dificilmente harmonizável com a concepção do próprio imposto e amputaríamos a transparência fiscal de uma parcela eventualmente significativa, com nefastas implicações ao nível da efectiva dupla tributação económica dos rendimentos sujeitos a retenções na fonte suportadas pela entidade transparente.

Imputação de lucros de sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado

São também de integrar no rendimento pessoal dos sócios que sejam pessoas singulares residentes em território português, os lucros obtidos por sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado, sendo esta imputação efectuada nos termos e

condições do art. 60.º, do código do IRC, com aplicação do regime nele estabelecido (n.º 3, art. 20.º).

O n.º 4 do art. 20.º determina que os valores a imputar se integram, como rendimento líquido, na Categoria B ou na Categoria E, consoante a participação social esteja ou não afectada a uma actividade empresarial e profissional.

II Parte

Determinação do Rendimento Colectável

CAPÍTULO I
DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL

1. REGRAS GERAIS

Vamos agora dedicar a nossa atenção às regras que devemos observar na determinação da matéria colectável.

De entre todas elas destaca-se, pela sua importância como regra fundamental do sistema: a regra do ENGLOBAMENTO.

O englobamento consiste na operação aritmética de somar os rendimentos das diversas categorias.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro (Reforma a tributação do rendimento e adopta medidas destinadas a combater a evasão e fraude fiscais) manteve, quanto à determinação do rendimento colectável, o procedimento de englobamento de rendimentos como regra geral.

No que respeita às excepções existentes, continuam a não ser englobados, salvo por opção, os rendimentos sujeitos a retenções de natureza liberatória ou a tributações autónomas, bem como os rendimentos isentos relativamente aos quais a lei não imponha o englobamento.

1.1. Do englobamento dos rendimentos

Acabamos de verificar que os diferentes tipos de rendimentos auferidos em cada ano são enquadráveis em categorias distintas (A, B, E, F, G e H) consoante as suas fontes geradoras ou a sua espécie, permitindo assim um tratamento qualitativamente diferenciado quer ao nível da determinação do rendimento mediante deduções específicas próprias, quer ao nível da adopção de métodos de percepção do imposto como seja o da retenção na fonte, quer ainda ao nível de regimes de tributação como seja a sujeição a taxas especiais.

Carácter “analítico – sintético” do imposto

Por isso se diz que este imposto revela características “analíticas”, a par do carácter sintético que o norteia, pois persiste em tratar diferenciadamente os diferentes tipos de rendimento pessoal tal como sucedia no domínio da extinta tributação cedular.

Isso mesmo é referido na parte final do ponto 3 do relatório preambular do CIRS, cuja leitura vivamente se recomenda, afirmando-se ainda a propósito:

“Não pode, na verdade dispensar-se como operação prévia, a análise ou identificação dos rendimentos segundo as suas diferentes origens; só depois se procede à síntese dos rendimentos das várias categorias, sujeitando o seu valor agregado a uma única tabela de taxas”.

De facto, a existência de categorias estanques de rendimentos não ofusca o carácter globalizante da tributação unitária, porquanto assim se alcança o objectivo nuclear deste imposto:

- Tributar a uma única tabela de taxas a totalidade do rendimento auferido em cada ano através do englobamento daqueles rendimentos em categorias distintas consoante as suas origens.

Tributação unitária mais justa e igualitária

Ressalta, portanto, deste modelo de tributação do rendimento a ideia de unidade, ou seja, a ideia do ENGLOBAMENTO DE TODOS OS RENDIMENTOS AUFERIDOS NO MESMO ANO para se aferir a capacidade contributiva de cada um e realizar maior justiça e igualdade na tributação. ⁴

É sem dúvida, esse o sentido apontado pelo n.º 1, do art. 22º ao dispor que:

“O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano...”

Se estiverem em causa rendimentos da categoria B, pertencentes em comum a várias pessoas, cada contitular englobará a parte do rendimento ilíquido que lhe seja imputável, proporcionalmente à respectiva quota (art. 19.º, e alínea a) e n.º 2, do art. 22.º).

Tratando-se de outras categorias, cada contitular englobará os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, de harmonia com a sua quota nos mesmos (art. 19º e alínea b), e n.º 2, do art. 22º).

1.1.1. Excepção à regra do englobamento

Há porém certas espécies de rendimentos que o CIRS sujeita a taxas específicas – denominadas taxas especiais e taxas liberatórias – de carácter proporcional e real, distintas das taxas normais do IRS – estas progressivas e pessoais e constantes do artigo 68º.

Exclusão do englobamento

Ora, o legislador ao sujeitar nos art.s 71º e 72º determinado tipo de rendimentos a taxas específicas (liberatórias e especiais) determina a sua exclusão do englobamento, em obediência ao disposto no n.º 3 do art. 22º.

Para alguns desses rendimentos essa exclusão do englobamento é definitiva, ou seja, absoluta.

⁴ Sobre esta matéria são relevantes os artigos 4.º, n.º 1 e 6.º, n.º 1 e n.º 3 da Lei Geral Tributária.

Rendimentos excluídos do englobamento:

- Jogo (Categoria G – Incrementos Patrimoniais)
- Rendimentos de não residentes

Assim, aos titulares de rendimentos do jogo (Categoria G) e ainda aos não residentes em Portugal titulares de rendimentos de trabalho dependente (Categoria A), de algumas actividades profissionais e empresariais (Categoria B), de pensões (Categoria H) ou de rendimentos de aplicação de capitais (Categoria E), está vedada a hipótese de englobamento de tais rendimentos.

Justifica-se tal medida em relação aos não residentes, face à impossibilidade prática de se conhecer toda a sua situação tributária.

Quanto aos rendimentos do jogo, da Categoria G, dada a sua ocorrência meramente fortuita, e o anonimato que os caracteriza, só o regime concebido permite prevenir eventuais situações de evasão fiscal.

1.1.2. Derrogação da excepção: opção pelo englobamento

Opção pelo englobamento

No tocante aos restantes rendimentos igualmente sujeitos às taxas liberatórias do art. 71º e do art. 72.º, apesar de excluídas do englobamento nos termos do n.º 3, do art. 22º, assiste ao sujeito passivo titular desses mesmos rendimentos a faculdade de os sujeitar ao regime de tributação normal englobando-os conjuntamente com o seu rendimento global, de modo a recair também sobre eles a taxa progressiva e pessoal que lhe corresponder nos termos do artigo 68º.

Taxa efectiva difere das restantes taxas

É óbvio, que a taxa efectiva que lhe competirá será naturalmente diferente das taxas específicas, proporcionais e reais – as liberatórias e as especiais – pois entrará em linha de conta com todo o rendimento do contribuinte e ainda com a sua específica situação pessoal e familiar. O que só é possível através do englobamento.

1.1.3. Elenco dos rendimentos não englobáveis:

- 1.1.3.1. Os sujeitos a taxas específicas
- 1.1.3.2. Os isentos

Do disposto no n.º 3 do art. 22º conclui-se que não são englobáveis os seguintes rendimentos:

- Os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias ou especiais dos art. 71º e 72º;

- E ainda os rendimentos que beneficiem de isenção, excepto quando a lei imponha esse englobamento para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

1.1.3.1. Rendimentos sujeitos a taxas específicas do art.º 71º e do art. 72º

Quanto aos rendimentos sujeitos a taxas liberatórias e especiais, há que distinguir entre:

- A) Aqueles que são definitivamente excluídos ou totalmente excluídos do englobamento constantes das alíneas b), c), e), f) e g), do n.º 2, do art. 71º, alínea d), do n.º 3 e todas as alíneas do n.º 4 do mesmo artigo.
- B) E os que são de englobamento facultativo ou optativo, isto é, embora não sejam englobáveis, por estarem sujeitos a taxas liberatórias, assiste ao seu titular residente em território nacional, a faculdade de os englobar (n.º 3, alíneas a), b) e c) do art. 71º).

Taxa liberatória é sempre aplicada ainda que haja opção

Salienta-se que apesar destes rendimentos serem de englobamento facultativo, não deixam de ser tributados à taxa liberatória correspondente, no momento em que são pagos ou atribuídos, assumindo o imposto retido na fonte a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (n.º 7, do art. 71º), se for feita a opção pelo englobamento.

A) HÁ RENDIMENTOS DEFINITIVAMENTE EXCLUÍDOS DO ENGLOBAMENTO

Os rendimentos definitivamente (ou totalmente) excluídos do englobamento, repartem-se em duas áreas distintas:

- Os prémios de rifas, totoloto e jogo do loto, bem como de sorteios ou concursos tributados à taxa liberatória de 35% e ainda os prémios de lotarias, as apostas mútuas desportivas e o bingo tributados à taxa de 25% - alíneas b) e f) do n.º 2, do art. 71º;
- E os rendimentos pagos a não residentes em Portugal, referidos nas alíneas c), e) e g) do n.º 2 do art. 71º, alínea d) do n.º 3 e todas as alíneas do n.º 4 do mesmo artigo, tributados às taxas de 25%, 20% e 15%, respectivamente, que são:
 - Provenientes do trabalho dependente (Categoria A) e de algumas actividades profissionais e empresariais (Categoria B) – alínea c) do n.º 2, art. 71º.
 - Provenientes de pensões levando-se em linha de conta a dedução específica prevista para os residentes (Categoria H) – alínea e), n.º 2, do art. 71º.

- Os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art. 9.º (al. g) do n.º 2 do art. 71.º
- Quaisquer outros rendimentos de capitais, imputáveis à categoria "E", não mencionados nas alíneas a), b) e c), do n.º 3 do art. 71.º, e alínea a) do n.º 4 do mesmo preceito – rendimentos de acções nominativas ou ao portador, lucros, juros de depósitos, rendimentos de títulos de dívida nominativos ou ao portador e outros, swaps, diferença positiva no resgate de seguros e outros, royalties, Know How, assistência técnica – alínea d), do n.º 3, artigo 71.º.
- Os referidos na alínea m) e n), do n.º 1, do artigo 5.º (royalties da Prop. Intelectual e Industrial, Know How – quando auferidos por titulares não originários – e outros) – alínea a) do n.º 4 do art. 71.º.
- As comissões devidas por intermediação na celebração de contratos e ainda outros rendimentos referidos na alínea f), do n.º 1, do artigo 18.º - alínea b), do n.º 4, do artigo 71.º.
- Derivados da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico quando o não residente seja o seu titular originário – alínea c), do n.º 4, do artigo 71.º.

B) RENDIMENTOS DE ENGLOBAMENTO FACULTATIVO:

Constituem rendimentos de englobamento facultativo ou optativo os seguintes (n.º 6 do artigo 71.º):

- a) Os juros de depósitos à ordem ou a prazo, ou de certificados de depósito e os lucros, valor atribuído aos associados em resultado de partilha, rendimentos da associação em participação e associação à quota e os ganhos decorrentes de operações de swaps sujeitos à taxa liberatória de 20% (alínea a) e c), n.º 3, art. 71.º e n.º 6, alínea c)).
- b) Os rendimentos de quaisquer títulos de dívida nominativos ou ao portador, ganhos sobre operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço e outras operações similares, sujeitos à taxa liberatória de 20% (al. b), n.º 3, art. 71.º e n.º 6, al. a)).
- c) Os rendimentos referidos no n.º 3, do art. 5.º, sujeitos à taxa de 20% (al. c) do n.º 3, art. 71.º e n.º 6, al. c) e d)).

B.1. Utilidade da opção pelo englobamento:

Vantagens e desvantagens da opção:

Como já afirmámos estes rendimentos de englobamento facultativo, estão em princípio excluídos do englobamento.

Pode, no entanto, o seu titular optar por englobá-los conjuntamente com as outras espécies de rendimentos obtidos no mesmo ano.

Quanto aos juros de depósitos, rendimentos de títulos de dívida pública e outros, e aos rendimentos referidos no n.º 3 do art. 5º, quer-nos parecer que ele só o fará, se do exercício dessa opção lhe advierem vantagens, nomeadamente, a recuperação de imposto que lhe haja sido retido na fonte à taxa liberatória de 20% ou 25%, ou seja, se a taxa efectiva correspondente à globalidade dos seus rendimentos for inferior àquelas taxas liberatórias, uma vez que o efeito das deduções à colecta do art. 78º (elementos personalizadores da taxa), só se evidenciam quando haja englobamento.

Logo, a opção pelo englobamento vai depender do volume dos restantes rendimentos.

Tratamento autónomo das Mais-Valias mobiliárias de Não Residentes

No tocante a estas, a liquidação do imposto só será efectuada aquando da apresentação da Declaração de Rendimentos modelo 3 e do respectivo anexo, no qual o sujeito passivo ou o representante do não residente indicará, individualizando-as, todas as operações de transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários realizadas no ano anterior. Neste sentido, o saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias realizadas, é tributado à taxa autónoma de 10%.

B.2. Consequências da opção pelo englobamento

Convém salientar que do uso da faculdade prevista no n.º 4 do art. 22º - opção pelo englobamento – decorrem determinadas obrigações para o sujeito passivo, nomeadamente:

Declaração de todos os rendimentos

- obriga-se a declarar todos os rendimentos compreendidos na mesma espécie relativamente à qual exerceu a opção (n.º 5, do art. 22º);
- e obriga-se a autorizar a DGCI a averiguar junto das respectivas entidades pagadoras desses rendimentos se em seu nome ou em nome de membros do seu agregado familiar existem, no mesmo quaisquer outros rendimentos da mesma natureza, sob pena de não ser considerada aquela opção (n.º 2, 3 e 4, do art. 119º).

1.1.3.2. Rendimentos isentos não são englobáveis, excepto quando a lei o imponha

Também não são englobáveis os rendimentos que beneficiem de isenção, isto é, os rendimentos isentos (do n.º 4, do art. 22º).

Acrescenta o n.º 4, do art. 22º que serão englobados quando a lei o imponha para efeitos de determinação da taxa a aplicarem aos restantes rendimentos.

Em obediência à filosofia deste imposto o presente Código do IRS não contém explicitamente normas de isenção, nem a tal título dedica qualquer capítulo, pelo que, não se vislumbraria a razão de ser deste normativo se nos circunscrevêssemos ao próprio código.

Alusão ao Estatuto dos Benefícios Fiscais

Não devemos esquecer que o CIRS faz parte de um conjunto sistemático de normas fiscais interligadas entre si! Portanto, deverá ser articulado com os restantes diplomas que o complementam, entre eles o Estatuto dos Benefícios Fiscais, onde estão reunidos e compilados a maioria dos benefícios fiscais e consequentemente as isenções.

Exclusões tributárias e benefícios fiscais

A existência deste Estatuto não invalida que o próprio CIRS contenha em si mesmo, a par de exclusões tributárias – não sujeições –, alguns benefícios fiscais de carácter genérico, configurando verdadeiras isenções⁽¹⁾.

Distinguir entre uma isenção e uma exclusão tributária não é matéria despicienda atendendo aos efeitos bem divergentes que cada uma delas pode produzir⁽²⁾

Podemos, portanto, encontrar em diplomas complementares ao CIRS a regulamentação de situações que levam à aplicação daquela excepção ao princípio de não englobamento de rendimentos isentos, isto é, normas que imponham o englobamento de rendimentos isentos para efeitos de se encontrar a taxa a aplicar ao restante rendimento.

Trabalhador em embaixada estrangeira e residente em Portugal

Como exemplo, temos o caso dos rendimentos auferidos por um residente em Portugal, entre os quais figurem rendimentos de trabalho dependente prestado a uma Embaixada Estrangeira instalada em Portugal, e que, por virtude de Acordo ou Convenção celebrada com o País por ela representado, não devam ser tributados, por estarem isentos ao abrigo desse Acordo.

Missões diplomáticas, Missões de salvaguarda de paz e Infra-estruturas NATO

⁽¹⁾ Constituem exemplos de uma e outras, o tratamento fiscal dos rendimentos de mais-valias referidos no art. 5º do Dec.-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro (regime transitório) e a norma do nº 2, do art. 43º, que manda considerar apenas 50% do valor de certas espécies de ganhos de Mais-Valias.

É o Estatuto dos Benefícios Fiscais que nos seus artigos nºs 35.º, 36.º, 37.º e 38.º dá lugar à aplicação daquela excepção, uma vez que aí a lei manda englobar rendimentos isentos, para se determinar a taxa aplicável ao restante rendimento colectável.

Assim, se um contribuinte A, solteiro, auferiu 5 000€ pelo serviço prestado à Embaixada X, imputáveis à Categoria A e recebeu ainda, no mesmo ano, 2 500€ de rendas de um prédio que possui em Lisboa imputáveis à Categoria F, deve, ao apresentar a sua Declaração de Rendimentos, englobar o rendimento total auferido, muito embora as remunerações recebidas pelo trabalho prestado possam estar isentas por se tratar de funções desempenhadas numa Missão diplomática, cujo país reciprocamente trate da mesma forma tais rendimentos.

Rendimento isento é retirado ao rendimento colectável

Só depois de conhecida a taxa (progressiva e pessoal) aplicável ao rendimento colectável é que o rendimento isento é expurgado daquele rendimento colectável, tributando-se apenas o remanescente à taxa que tiver sido encontrada com o concurso daquela parcela de rendimento isento, tendo presente para efeito, o disposto nas al. a) e b), n.º 7 do art. 22º.

EXEMPLO:

Para melhor percepção do conteúdo destas alíneas, vamos exemplificar, supondo que, no ano 2007, José e Mariana obtiveram os rendimentos da Categoria A abaixo indicados,

José – 20 000€ – Rendimento isento nos termos do art. 37º E.B.F

Mariana – 30 000€ – Rendimento não isento

Para aplicação da splitting e das taxas, consideramos os rendimentos isentos sem qualquer dedução e, em seguida, imputamos à fracção de rendimento correspondente a cada escalão, o quociente da divisão dos rendimentos isentos que proporcionalmente lhe couber.

Assim, teremos:

- Determinação da Taxa, com os rendimentos isentos incluídos:

$$(30\ 000€ - 3\ 481,92€ = 26\ 518,08€)$$

$$26\ 518,08€ + 20\ 000€ = 46\ 518,08€$$

$$46\ 518,08€ : 2 = 23\ 259,04€$$

⁽²⁾ A este propósito é muito útil conhecer as definições que o Estatuto dos Benefícios Fiscais consagra nos

$$23\,259,04\text{€} < \begin{array}{l} 17\,043\text{€} \times 18,5991\% \\ 6\,216,04\text{€} \times 34\% \end{array}$$

- Retirar do total dos rendimentos, a parte isenta, procedendo ao seguinte cálculo:

$$\begin{array}{rcl} 23\,259,04\text{€} & - & 10\,000\text{€} \\ 17\,043\text{€} & - & X \quad (x = 7\,327,47\text{€}) \\ 6\,216,04\text{€} & - & Y \quad (y = 2\,672,52\text{€}) \end{array}$$

- Aplicação da taxa aos rendimentos sujeitos

$$13\,259,04\text{€} < \begin{array}{l} 9\,715,53\text{€} \times 18,5991\% \\ 3\,543,52\text{€} \times 34\% \end{array}$$

A) UTILIDADE E RAZÃO DO CRÉDITO DE IMPOSTO

Com a técnica do crédito de imposto visa-se tão-somente atenuar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos pelas sociedades sujeitas a IRC.

Para melhor se compreender a razão deste procedimento, será útil recordar como era tributada esta realidade económica no domínio do sistema de tributação do rendimento em cédulas separadas.

No âmbito do sistema que vigorou até 1988.12.31, a contribuição industrial incidia sobre os lucros gerados pelas sociedades. Esses rendimentos quando distribuídos aos sócios eram de novo tributados em Imposto de capitais e ainda em Imposto Complementar – Secção A, quanto às pessoas singulares.

Havia, portanto, uma tributação múltipla do mesmo rendimento, isto é, da mesma realidade económica, em várias cédulas: Contribuição Industrial, Imposto de Capitais e Imposto Complementar.

Daí que, o legislador tenha procurado corrigir tais anomalias, neste novo modelo unitário de tributação do rendimento, introduzindo a técnica do crédito de imposto. Embora não elimine a dupla tributação que ocorre por via do IRC e do IRS, consegue de certo modo uma atenuação dessa dupla tributação económica.

B) DISTINÇÃO ENTRE CRÉDITO DE IMPOSTO E TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO ESPECIAL

A este propósito convém lembrar também o que foi dito oportunamente ao ser tratado o art. 20º e a imputação especial aí referida.

O regime de transparência fiscal é diferente

art. 2º e 3º sobre “benefício fiscal” e “desagravamento fiscal”.

Quando se trata de lucros gerados por pessoas colectivas sujeitas ao regime de transparência fiscal elencadas no art. 6º do CIRC, o lucro por elas produzido é apurado nos termos daquele código mas, a pessoa colectiva que o produziu não é tributada em IRC uma vez que todo o lucro é integralmente repartido e imputado (atribuído) a cada um dos seus sócios, como rendimento líquido da Categoria B de cada um deles, na pessoa dos quais será tributado em IRS conjuntamente com os restantes rendimentos que estes tenham obtido individualmente.

Evita-se assim, que aquele lucro seja tributado duas vezes – primeiro na sociedade em IRC e ao ser distribuído aos sócios, o seja novamente em IRS.

Objectivos distintos

Através desta técnica de imputação especial elimina-se completamente a dupla tributação económica, o que não se verifica no crédito de imposto conforme vimos.

Rematando ainda este apontamento convém salientar que o lucro das sociedades transparentes é sempre integralmente atribuído aos sócios independentemente de ter havido ou não distribuição de lucros, não sendo considerados como rendimento de aplicação de capitais, tanto assim que estão excluídos da incidência da Categoria E (parte final da alínea h, do n.º 2 do art. 5º.

Esse rendimento imputado a cada sócio, é considerado já como rendimento líquido integrando-se na categoria B.

1.1.5. Conclusão:

Regra fundamental:

- Englobamento

Face ao que ficou dito anteriormente, podemos afirmar, portanto, que o englobamento do rendimento de todas as categorias é a ideia nuclear deste imposto, como seu pressuposto natural – é pois a regra fundamental!

É o que verdadeiramente o caracteriza como imposto unitário e global, pois só através do englobamento de todos os rendimentos de uma pessoa singular se atinge o objectivo que lhe subjaz:

Tributar a totalidade do rendimento num “único imposto”, sujeitando-o a uma única tabela de taxas.
--

Derrogações

Aquela ideia matriz – do englobamento – só é derogada quando estejam em causa rendimentos, cuja natureza e especificidade da sua percepção, levaram o legislador a sujeitá-los a taxas específicas com o propósito de prevenir a sua eventual evasão fiscal face às dificuldades de controlo que se deparam à Administração.

Anonimato

Dificultam esse controlo certos condicionalismos que rodeiam esses rendimentos, como seja o anonimato no jogo, nos depósitos em Instituições Financeiras, no regime dos títulos ao portador, etc. ...

Parte desses condicionalismos não podem mesmo ser abolidos ou alterados sem se equacionarem outros interesses igualmente ponderosos, de que se ressentiriam, por exemplo, certos domínios da economia, entre outros: o mercado e o fluxo de capitais.

Ora, tentando harmonizar e conjugar esta diversidade de interesses, o legislador optou por aplicar regimes de tributação diferenciados, sem contudo perder de vista a unicidade da tributação, tanto assim que continua a assegurar aquela ideia central do englobamento ao permitir que, em certos casos, se faça o englobamento de rendimentos tributados por taxas específicas, desde que o seu titular manifeste expressamente essa vontade.

Compreende-se a existência daquela condição como medida de cautela assumida pelo legislador em favor da Administração, por forma a ultrapassar a barreira do segredo bancário com autorização expressa do beneficiário dessa prerrogativa.

1.2. Das regras para a determinação de valores:

1.2.1. Fixados em moeda sem curso legal em Portugal

Na determinação dos rendimentos ou encargos expressos em moeda sem curso legal em Portugal far-se-á a sua conversão em moeda portuguesa (leia-se euro, exclusivamente, a partir de 1 de Março de 2002) pela cotação oficial da venda ou da compra da respectiva divisa, que existe à data em que se efectua a transferência ou se efectua o pagamento desses rendimentos a converter.

O n.º 1 do art. 23º define as regras gerais:

- I - Tratando-se de rendimentos transferidos para o estrangeiro utiliza-se o câmbio de venda do dia da efectiva transferência, ou da retenção na fonte, se for o caso;
- II - Sendo rendimentos provenientes do exterior utiliza-se o câmbio da compra do dia em que sejam pagos ou postos à disposição do sujeito passivo em Portugal;

III - Aplicar-se-á também o câmbio da compra do dia em que foram pagos ou postos à disposição do contribuinte, quando se trate de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano;

IV - Tratando-se de encargos aplica-se o câmbio da venda do dia da transferência dos meios monetários necessários.

Quando não seja possível determinar qualquer uma daquelas datas, aplica-se o câmbio de 31 de Dezembro do ano a que os rendimentos ou encargos respeitam (n.º 2, art. 23º).

Se naquelas datas não existir câmbio do dia, aplicar-se-á o da última cotação anterior a essas datas (n.º 3, do art. 23º).

Atenção, porém, que todas as regras indicadas cedem o seu lugar, quando se proceda à determinação do rendimento colectável com base na contabilidade, porquanto o n.º 4 do art. 23º prevê expressamente que se observem as regras próprias aplicáveis nesse domínio.

De facto, de harmonia com o POC (Plano Oficial da Contabilidade) a contabilização de transacções em moeda sem curso legal em Portugal é efectuada ao câmbio do dia em que as ditas operações se realizam, havendo duas contas específicas para registar as diferenças de câmbio desfavoráveis ou favoráveis que eventualmente ocorram, se, na data em que o pagamento em moeda sem curso legal em Portugal vier a ser efectuado, existirem quaisquer diferenças.

1.2.2. Rendimento em espécie

Quando se trate de determinar o valor de um rendimento em espécie, abrangendo nessa designação não só os géneros alimentares, como quaisquer outros bens ou serviços consumíveis far-se-á a sua equivalência pecuniária, seguindo sucessivamente as regras constantes do n.º 1 do art. 24º e que são as seguintes:

1ª Pelo preço tabelado oficialmente;

2ª Pela cotação oficial da compra na falta daquele;

3ª Tratando-se de géneros sem preço tabelado oficialmente, nem cotação oficial, atender-se-á:

- À cotação de compra na Bolsa de Mercadorias de Lisboa;

- Não havendo cotação, atender-se-á ao preço médio no respectivo ano ou do último ano determinado e que conste da estiva camarária;

4ª Pelo preço dos bens ou serviços idênticos (semelhantes) publicados pelo Instituto Nacional de Estatística.

5ª Não sendo possível determinar o preço por qualquer das formas supra indicadas, a equivalência pecuniária será efectuada pelo valor de mercado em condições de livre concorrência.

Tratando-se de utilização de habitação, o rendimento em espécie será dado pela diferença entre o valor do respectivo uso e o valor pago pelo beneficiário a esse título, tendo em atenção o seguinte (cf. n.º 2 do art.º 24.º):

1. O valor do uso é igual à renda suportada em substituição do beneficiário;
2. Não havendo renda, aquele valor será igual ao valor da renda condicionada, calculada segundo os critérios legais, não devendo exceder porém, um sexto do total das remunerações auferidas pelo beneficiário;
3. Estando fixado subsídio de residência ou equivalente (quando não é fornecida casa de habitação), o valor do uso não pode exceder esse montante.

No caso de benefícios resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro reduzida (n.º 5, da alínea b), do n.º 3, do artigo 2.º e n.º 3 do art.º 24.º) o rendimento será determinado aplicando ao respectivo capital a taxa resultante da diferença entre a taxa de juro de referência para o tipo de operação em causa (publicada anualmente por portaria do Ministro das Finanças), e a taxa de juro que é suportada pelo beneficiário (cf. n.º 3 do art.º 24.º).

Em relação aos ganhos derivados de planos de opções, de subscrição ou outros de idêntica natureza, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados nos termos e condições previstas no n.º 7, da alínea b) do n.º 3, do artigo 2.º, o legislador considera-os obtidos nos seguintes momentos (cf. n.º 4 do art.º 24.º):

- do exercício da opção ou de direito de efeito equivalente (alínea a));
- da subscrição ou do exercício de direito de efeito equivalente (alínea b));
- da alienação ou da renúncia ao exercício, a favor da entidade patronal, de opções, direitos de subscrição ou outros de efeito equivalente (alínea c));
- da recompra dos valores mobiliários ou direitos equiparados, pela entidade patronal (alínea d))

Quando está em causa a atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, o rendimento anual corresponderá ao produto de 0,75% do seu custo de aquisição ou produção pelo número de meses de utilização da mesma (cf. n.º 5 do art.º 24.º).

Exemplificando o n.º 5, considerando uma viatura com custo de aquisição de 35 000€, utilizada por um período de 10 meses

$$(35\ 000\text{€} \times 0,0075) \times 10 = 262,50\ \text{€} \times 10 = 2625\ \text{€}$$

No caso de aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, o rendimento irá corresponder à diferença positiva entre o respectivo valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como rendimentos decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição (cf. n.º 6 do art.º 24.º).

Considera-se valor de mercado o que corresponder à diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização constante de tabela a aprovar por portaria do Ministro das Finanças (5)

Valor de mercado – (somatório dos rendimentos anuais tributados + preço de aquisição

Por seu lado, o valor de mercado será igual a:

Valor de aquisição - (valor de aquisição x coeficiente de desvalorização aprovado pela Portaria).

1.3. Rendimentos litigiosos e Rendimentos de anos anteriores.

Verifica-se com uma certa frequência relativamente a alguns tipos de rendimentos, que nem sempre a totalidade do rendimento produzido em determinado ano é paga ou colocada à disposição do contribuinte no ano em que é produzido.

Acontece, designadamente, com os rendimentos de trabalho, relativamente aos quais são pagos retroactivos, compensações ou outras formas de remuneração em anos posteriores àquele a que o rendimento diz respeito.

A idêntica situação, pode conduzir a existência de rendimentos litigiosos (art. 62º).

Rendimentos litigiosos

Só decidido o litígio e transitada em julgado a decisão judicial, é possível conhecer o montante exacto do rendimento e saber quem é o seu titular. Isso pode só acontecer, volvidos alguns anos sobre àquele a que o rendimento diga respeito, e só então, o rendimento poderá vir a ser pago ou colocado à disposição do seu titular.

Nestes casos, o englobamento é obrigatório e opera-se na declaração de rendimentos do ano em que a sentença transite em julgado. 6

5

Actualmente vigora a Portaria nº 383/2003, de 14 de Maio

6 Até 2000.12.31, o englobamento também só se fazia depois de transitada em julgado a decisão. Contudo, os titulares dos rendimentos deveriam apresentar, no prazo de 30 dias, novas declarações relativas aos anos a que os rendimentos respeitassem.

Vejamos o seguinte exemplo:

Em 2006.07.09, transitou em julgado a sentença judicial em que Bárbara tem direito a receber a importância total de 5 000€, respeitante a salários em atraso, assim discriminados:

2004 » 1 500€

2005 » 2 000€

2006 » 1 500€

Em 2007, Bárbara deverá proceder, dentro dos prazos legais (artigo 60.º), ao englobamento do valor de 5 000€ aos restantes rendimentos relativos ao ano de 2006.

Rendimentos de anos anteriores

O Código do IRS consagra, desde 2001.01.01, a obrigatoriedade de englobamento, no ano em que o pagamento ou a colocação à disposição se verifique, de rendimentos de anos anteriores, ou seja, não permite o reporte ao ano da produção do rendimento.

Até 2000.12.31, o Código do IRS previa o reporte ao ano da produção do rendimento, isto é, permitia a possibilidade de fazer o reporte de rendimentos ao ano ou anos em que fossem produzidos, desde que o tivessem sido nos últimos cinco anos imediatamente anteriores àquele em que fossem pagos ou postos à disposição do sujeito passivo, reportando-os na base dos valores reais auferidos em cada ano ou em parcelas iguais, se não fosse possível a determinação daqueles valores (artigo 24.º - redacção em vigor até 2000.12.31).

1.4. Da determinação do "rendimento líquido de cada categoria" e o "rendimento global líquido"

Os diversos rendimentos obtidos anualmente são imputados às categorias respectivas, no âmbito das quais é apurado o rendimento líquido de cada uma delas.

Deduções específicas (artigos 25º a 54.º)

Para se apurar esse rendimento líquido é necessário expurgar o rendimento bruto, integrado em cada categoria, das despesas e encargos suportados com a obtenção desse rendimento – são as denominadas deduções específicas que vêm indicadas na lei a propósito de cada categoria de rendimentos, e que iremos tratar autonomamente no capítulo seguinte, como regras específicas.

Feitas as deduções específicas a cada uma das categorias de rendimentos englobados obtemos o rendimento líquido de cada uma, estando em condições, então, de calcular o rendimento global líquido.

Forma de apurar o rendimento global

Este obtém-se pela soma dos diversos rendimentos líquidos que cada categoria apresente, entrando em linha de conta com a DEDUÇÃO DAS PERDAS, quando permitida nos termos do artigo 55º (comunicabilidade das perdas).

Imposto: analítico-sintético

Portanto, a determinação do rendimento líquido faz-se por Categorias e só depois se opera a "síntese", a nível do rendimento líquido total.

1.4.1. Distinção entre "deduções específicas", "abatimentos" e "deduções à colecta".

Para efeitos desta distinção é importante ter presente a Lei de Autorização Legislativa n.º 106/88, de 17 de Setembro, que no n.º 2 do art. 6º a respeito das deduções específicas entendia que estas:

"deverão corresponder aos custos e encargos efectivos e comprováveis para obtenção do rendimento, ..."

Por seu turno os art.s 8º e 14º da aludida Lei definem os abatimentos⁽¹⁾ e deduções à colecta⁽²⁾ em termos tais que ressalta à primeira vista, se prenderem com a personalidade de cada contribuinte e com elementos de carácter pessoal directamente relacionados com a sua situação pessoal e familiar.

Enquadramento dos abatimentos e deduções à colecta

Os ABATIMENTOS situam-se ao nível do rendimento global líquido ao qual são abatidos, enquanto as DEDUÇÕES À COLECTA funcionam ao nível do cálculo final do imposto a pagar ou a receber, porquanto se abatem à colecta já determinada com base no rendimento colectável influenciado por aquele rendimento global líquido.

Deduções à colecta ≠ deduções específicas

Estas características personalizantes demarcam inequivocamente as deduções à colecta das DEDUÇÕES ESPECÍFICAS, não permitindo qualquer tipo de confusão apesar da similitude da palavra "dedução" usada para as duas designações.

Enquanto as DEDUÇÕES ESPECÍFICAS, estão interligadas à origem e percepção de cada espécie de rendimento, sendo aplicadas no plano analítico do imposto, as deduções à

⁽¹⁾ Abatimentos – vêm referidos no art 56º.

colecta operam como factores de "síntese" do imposto, à semelhança dos ABATIMENTOS, sendo irrelevante a proveniência dos rendimentos.

As deduções à colecta (vide art. 78º) reflectem os elementos pessoais caracterizadores de cada sujeito passivo, como seja:

- O seu estado civil;
- Os dependentes e ascendentes;
- As despesas de saúde⁽¹⁾;
- As despesas de educação e formação ⁽¹⁾;
- Os encargos c/ lares ⁽¹⁾;
- Os encargos c/ imóveis e equipamentos novos de energias renováveis ⁽¹⁾;
- Os encargos c/prémios de seguros ⁽¹⁾;
- Pessoas com deficiência;
- O crédito de imposto por dupla tributação internacional, se se obtiveram rendimentos no estrangeiro;
- Os benefícios fiscais ⁽¹⁾;
- Os "pagamentos por conta" e as "retenções na fonte" que tiverem sido efectuados.

1.5. Como se determina o rendimento colectável

Tratadas as questões que se prendem com o englobamento dos rendimentos, estamos em condições de compreender como se determina o RENDIMENTO COLECTÁVEL, uma vez que já se aflorou o que é o rendimento líquido de cada categoria e o rendimento global líquido.

Regra do englobamento

Assim, de harmonia com o disposto no n.º 1, do art. 22º do CIRS
o rendimento colectável:

⁽²⁾ Deduções à colecta vêm referidas nos art.s 78º e 79 a 88º.

(1) Estas despesas e encargos estavam elencadas no art. 55º, configurando, portanto, deduções ao rendimento global líquido. Mas, a Lei do Orçamento para 1999 (Lei nº 87-B/98, de 31/12) veio convertê-los em deduções à colecta.

“é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidas em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes”.

Decorre portanto, daquele normativo que o rendimento colectável se obtém a partir do somatório dos vários rendimentos líquidos apurados em cada uma das categorias onde se integram os rendimentos auferidos no mesmo ano – rendimento líquido global – eventualmente deduzido do rendimento líquido negativo apurado em qualquer categoria sempre que seja permitida a comunicabilidade de perdas nos termos do artigo 55º.

Antes de mais, importa como vimos, saber determinar o rendimento líquido de cada categoria para se poder determinar o rendimento global líquido, pois só conhecido este montante, se procederá à dedução dos abatimentos, determinando-se finalmente o quantitativo do rendimento colectável.

Assim, como operação prévia, há que apurar o rendimento líquido de cada uma das categorias de rendimentos englobados, socorrendo-nos, para isso, das correspondentes deduções específicas previstas no Capítulo II do Código para cada espécie de rendimento, e que iremos tratar em seguida.

Obtido o rendimento líquido de cada tipo de rendimento bruto englobado, somar-se-ão os diversos rendimentos líquidos positivos apurados, obtendo-se assim o rendimento GLOBAL LÍQUIDO.

Referimo-nos à soma dos rendimentos líquidos positivos de cada categoria, uma vez que, nem sempre se reflectem no rendimento global líquido, os rendimentos líquidos negativos eventualmente apurados em alguma categoria, face às excepções contempladas nos vários números do artigo 55º (Dedução das perdas).

1.5.1. A intercomunicabilidade dos rendimentos e a comunicação das perdas

O n.º 1 do artigo 55º consagra como regra geral a comunicabilidade dos rendimentos e conseqüentemente das perdas apuradas numa determinada categoria aos restantes rendimentos obtidos no mesmo ano, ao afirmar que:

“é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos”.

A) DERROGAÇÃO DA COMUNICABILIDADE DAS PERDAS:

Porém, embora aquela regra preveja a possibilidade genérica de repercussão no próprio ano das perdas sofridas em cada categoria, acaba por ser de tal modo excepcionada nos números 2 e seguintes do aludido artigo, que fica quase esvaída de conteúdo útil, não traduzindo na maior parte dos casos qualquer efeito concreto na determinação do rendimento global líquido, porquanto não se aplica à generalidade dos rendimentos, sobretudo naqueles que podem gerar prejuízos.

Afigura-se-nos como um “mero processo de intenções”, na medida em que se circunscreve aos rendimentos de trabalho dependente (Categoria A), aos de aplicação de capitais (Categoria E) e aos de pensões (Categoria H), os quais porém, de acordo com as regras previstas para as respectivas deduções específicas, não permitem o apuramento de rendimentos negativos.

As perdas são reportadas

Podemos, portanto, concluir, que as perdas que se apurem nas categorias excepcionadas nos n.ºs. 2 a 5 – B, F e G – só podem ser reportadas aos anos seguintes, deduzindo-se aos correspondentes rendimentos da mesma categoria.

Excepção ao reporte das perdas (categoria B)

Contudo, não são dedutíveis as perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando estas actividades sejam exercidas com outras abrangidas pela mesma categoria de rendimentos (categoria B). Nestas situações, os titulares destes rendimentos devem assegurar os procedimentos contabilísticos que forem exigíveis para apurar separadamente as perdas daquelas actividades, salvo se estiverem sujeitos ao regime simplificado de tributação (artigo 55.º, n.º 3).

Reporte com limite mínimo (categoria B)

No âmbito do regime simplificado de tributação, podem ser deduzidos ao rendimento tributável, os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores àquele em que se inicia a aplicação do regime.

No entanto, apesar de o legislador permitir o reporte dos prejuízos fiscais (até ao 6º ano seguinte àquele a que respeitam), impõe a seguinte condição:

“se da aplicação dos coeficientes previstos no n.º 2 do artigo 31.º, isoladamente ou após a referida dedução dos prejuízos, resultar rendimento tributável inferior ao limite mínimo previsto na parte final do n.º 2, o rendimento a considerar é o correspondente a esse limite.

Intercomunicabilidade como exigência do imposto

Visa portanto o legislador neste normativo harmonizar as exigências de um sistema de tributação unitária do rendimento consagrando a intercomunicabilidade dos rendimentos, sem esquecer as dificuldades de conhecimento efectivo dos “reais” rendimentos obtidos pelos contribuintes enquadráveis em certas categorias mais dificilmente controláveis.

Daí que, aquela “regra geral” sofra derrogações, sem deixar de constituir, de facto, uma regra fundamental na unicidade do novo modelo tributário. É uma “exigência”! sendo

indispensável, mesmo esvaziada de aplicação concreta, para “harmonizar” o sistema, uma vez que a comunicabilidade das perdas no próprio ano ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação, corresponde à lógica da tributação de rendimentos efectivos subjacente à reforma fiscal do rendimento iniciada em 1989, e à filosofia deste imposto.

Face às razões explicitadas, compreender-se-á a razão de se afirmar que se adicionam os rendimentos líquidos positivos para se determinar o rendimento global líquido, pois, caso se apurem prejuízos nas Categorias B, F ou G, tal resultado negativo não influenciará a determinação daquele valor.

B) PERMISSÃO DO REPORTE DE PREJUÍZOS:

Categoria F

Os prejuízos apurados nesta categoria serão reportáveis aos 5 anos seguintes àquele a que digam respeito, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria (n.º 2, art. 55º).

Esta possibilidade poderá ser extensiva a contribuintes residentes e não residentes.

Categoria B

O resultado líquido negativo apurado na categoria B, só pode ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, com a excepção acima referida.

Porém, as perdas resultantes do exercício de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias não são comunicáveis com os restantes rendimentos da Categoria B, mas apenas reportáveis, a rendimentos líquidos positivos da mesma natureza.

Categoria G

Tratando-se do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º, só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos rendimentos líquidos da mesma categoria;

No caso de saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações com partes sociais, instrumentos financeiros derivados, warrants autónomos e certificados, pode haver reporte para os dois anos seguintes, aos rendimentos com a mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

1.5.2. Os abatimentos ao rendimento líquido global

A Lei do Orçamento para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31/12) veio circunscrever os abatimentos do art. 56º aos encargos com pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º.

Todos os outros encargos que anteriormente eram abatimentos nos termos do artigo 55.º, foram convertidos em deduções à colecta (cfr. art. 78º) ou deduções específicas (cfr. art. 25º e 53º). Pensamos tratar-se de uma medida positiva no sentido da justiça fiscal já que, implica necessariamente o desagravamento dos contribuintes de rendimentos mais baixos.

A "Cláusula de Salvaguarda" (anos: 1999 e 2000)

O legislador, sensível às alterações das regras de liquidação do IRS, decorrentes da transformação dos abatimentos ao rendimento em deduções à colecta, veio estabelecer no n.º 6 do art. 29º da referida Lei uma "clausula de salvaguarda" segundo a qual, não poderia resultar, no ano de 1999, para os contribuintes com rendimentos brutos anuais inferiores a 9800 contos ⁷, imposto superior ao que resultaria da aplicação das disposições legais vigentes em 1998, sendo estas, para o efeito, actualizadas pelo coeficiente de 2%, aplicável aos limites das deduções específicas, abatimentos, benefícios fiscais, escalões da tabela de taxas e deduções à colecta que tenham sido objecto de actualização no sistema em vigor em 1999.

A Lei do Orçamento para 2000 (n.º 7 do artigo 40.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril) veio prorrogar o regime da "Clausula de Salvaguarda" aplicando-a aos rendimentos do ano 2000 para os contribuintes residentes, com rendimentos brutos anuais por agregado familiar inferiores a 10000 contos ⁸, que relativamente aos rendimentos do ano de 1999, tenham utilizado as regras legais vigentes para o ano de 1998.

Tal facto, traduziu-se na prática, em 2 liquidações distintas para o mesmo contribuinte com referência aos anos de 1999 e 2000, pelo que, após o confronto dos valores de imposto a administração fiscal enviava aos contribuintes a nota demonstrativa da liquidação mais favorável.

1.5.3. Falecimento de cônjuge

De harmonia com previsto no n.º 1 do artigo 63º, se durante o ano a que o imposto respeite, tiver falecido um dos cônjuges, é englobada em nome do cônjuge sobrevivente a totalidade dos rendimentos auferidos pelo agregado familiar, aplicando-se, para efeitos de

⁷ 48 882,19€

⁸ 49 879,80€

apuramento da dívida de imposto, o regime de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (ou seja aplica-se o quociente conjugal – art. 69.º)⁹

1.5.4. Regime transitório de enquadramento dos Desportistas

Até ao ano fiscal de 2006, inclusive, foi ~~7%~~ é aplicável aos agentes desportivos o regime previsto no artigo 3.º -A do DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

Neste sentido, os rendimentos auferidos pelos praticantes desportivos, serão, por opção dos interessados, tributados da seguinte forma:

- Englobamento dos rendimentos da actividade desportiva (poderão ser deduzidos os prémios de seguros previstos no art.º 27.º para as profissões de desgaste rápido)
- Tributação autónoma dos rendimentos ilíquidos auferidos exclusivamente na actividade desportiva mediante a aplicação da taxa e parcela a abater correspondentes a uma percentagem (que foi de 60% em 2003 até atingir os 100% em 2007) das taxas aplicáveis nos termos do artigo 68.º.
A retenção efectuar-se à taxa de 22%.

1.5.5. Conclusão

Resumindo, para se obter o rendimento colectável impõe-se que observemos os seguintes procedimentos:

1º CALCULAR O RENDIMENTO GLOBAL LÍQUIDO:

- Determinando o rendimento líquido de cada uma das categorias de rendimentos englobados
(Rendimento Bruto – Deduções Específicas respectivas).
- Se em alguma categoria se apurar prejuízo, verificar se há lugar à comunicabilidade dessa perda no próprio ano, dentro da mesma categoria, ou se se deve fazer reportar o prejuízo para os anos seguintes (art. 55º).

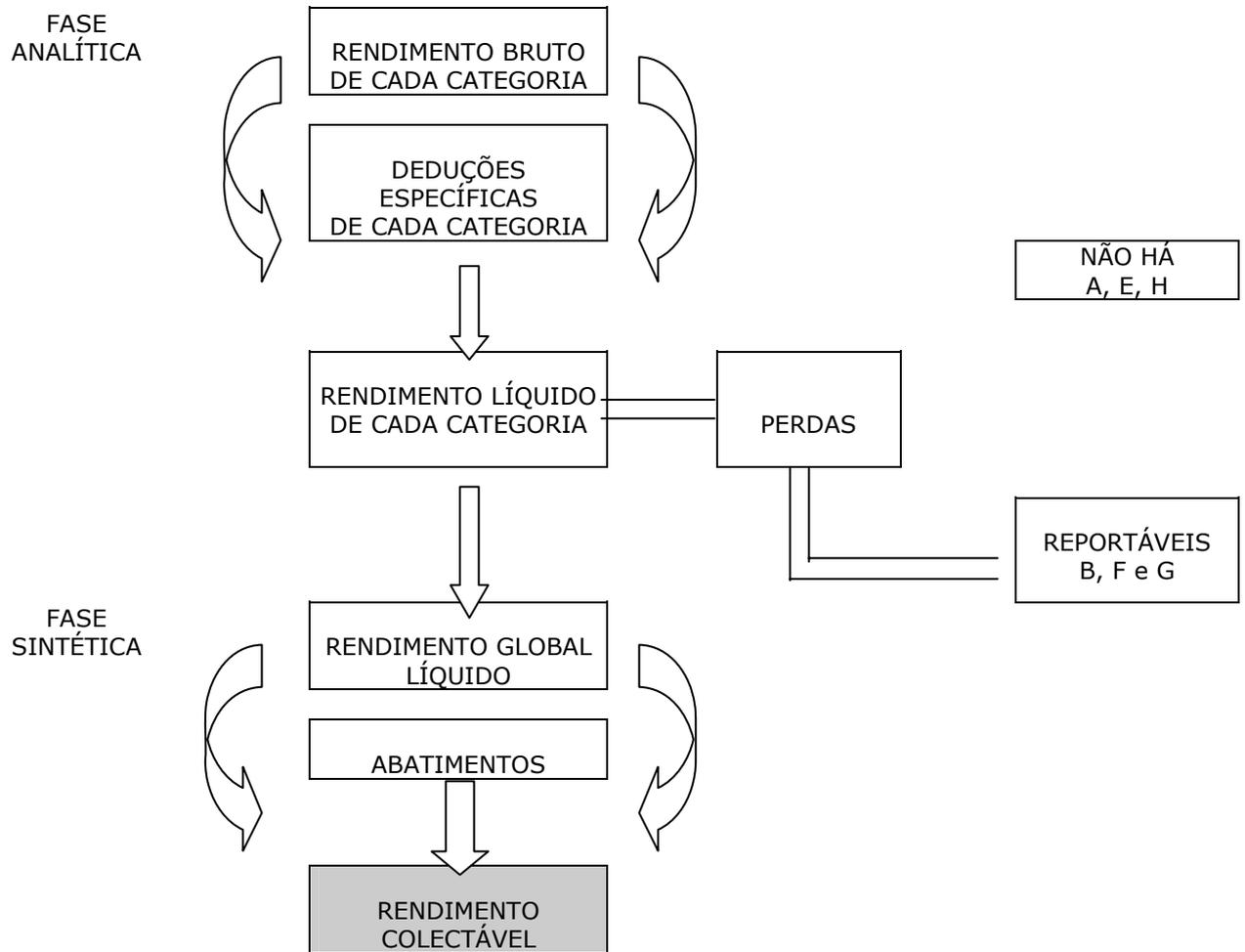
⁹ Até 2000.12.31, vigorou o seguinte regime de fraccionamento de rendimentos: “Se durante o ano a que o imposto respeite tiver falecido um dos cônjuges, são englobados em nome dos dois os rendimentos correspondentes ao período decorrido desde 1 de Janeiro até à data do óbito, devendo englobar-se em nome do cônjuge sobrevivente os seus rendimentos e os dos dependentes a seu cargo relativos ao período

2º DEDUZIR AO RENDIMENTO GLOBAL LÍQUIDO O ABATIMENTO CONSTANTE DO ARTIGO 56º

3º OBTER O RENDIMENTO COLECTÁVEL

decorrido do dia imediato ao do óbito até ao fim do ano (Cf. os artigos 63.º e 65.º - redacção anterior à Lei nº 30-G/2000, de 29/12).

SÍNTESE ESQUEMÁTICA DA DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLECTÁVEL



CAPÍTULO II
REGRAS ESPECÍFICAS PARA O APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO EM CADA
CATEGORIA

1. No capítulo anterior estudámos as regras gerais a observar na determinação do rendimento colectável.

Vamos agora abordar com maior especificação e pormenor a determinação desse rendimento, através do estudo das regras próprias de cada categoria, que levam à determinação de cada espécie de rendimento líquido, a partir dos quais se obtém o rendimento global líquido, ao qual são feitos os abatimentos, se não houver perdas comunicáveis.

1.1 A heterogeneidade dos rendimentos exige tratamento diferenciado em cada categoria

Estas regras variam em função da especificidade intrínseca de cada tipo de rendimento enquadrado em categorias distintas, permitindo assim conferir a cada rendimento, um tratamento diferenciado e adequado. Através delas, é possível fazer uma discriminação qualitativa de certos rendimentos em detrimento de outros, reconhecendo-se implicitamente por essa forma o “contraste” entre o “esforço de ganhar a vida inerente ao trabalho” e a “passividade na obtenção de rendimentos de capitais”, por exemplo.

Através das Deduções específicas assegura-se essa diferenciação

Permitindo-se “deduções percentuais” ou “fixas”, procura fazer-se a tal discriminação qualitativa tendo em conta o tipo de rendimento e as dificuldades sentidas pelo seu titular em obtê-lo, bem como outras circunstâncias de índole diferente, mas igualmente importantes.

1.2 Deduções Especificas para as profissões de desgaste rápido:

- Desportistas
- Mineiros
- Pescadores

Dedução dos prémios de seguros:

- Vida
- Doença
- Acidentes pessoais

De facto, em face do disposto no n.º 1 do art.º 27º., são integralmente dedutíveis ao respectivo rendimento as importâncias despendidas com a constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e ainda seguros de vida, que não garantam o pagamento de um capital em vida, durante os primeiros 5 anos. Seguros estes que se deverão apresentar conexonados com três tipos de profissão: praticantes desportivos, mineiros e pescadores.

Relativamente às profissões designadas sob o ponto de vista legal, de desgaste rápido, os encargos com aqueles seguros constituem uma dedução específica ao rendimento quando seja auferido por praticantes desportivos - definidos como tal no competente diploma regulamentar - por mineiros ou por pescadores.

Dada a intrínseca relação estabelecida pelo legislador entre o "exercício de uma certa actividade profissional considerada de desgaste rápido" e a possibilidade de deduzir determinados encargos que visam proteger e acautelar a "rentabilidade" dessa actividade no futuro, tais encargos configuram os pressupostos que nos permitem qualificá-los "deduções específicas ao rendimento obtido pelos praticantes desportivos, pelos mineiros e pelos pescadores", e como tal dedutíveis, quer estes obtenham o rendimento em resultado do exercício dessa actividade por conta própria, enquadrável na Categoria B - quer o obtenham, por exercerem uma dessas profissões sob direcção e ordem de outrem, isto é, em regime de trabalho dependente, enquadrável na Categoria A.⁽¹⁾

De facto, o Código de IRS, no art.º 27º. pretende dar expressão a essa intenção, tendo acolhido um regime de tributação, algo idêntico ao que o Decreto-Lei n.º 413/87, de 31 de Dezembro consagrou no domínio do extinto imposto profissional para os agentes desportivos praticantes, especialmente os de alta competição, tendo em vista o elevado esforço desenvolvido numa carreira de curta duração.

Verifica-se que o CIRS veio manter aquele regime especial e alargá-lo também às profissões de MINEIRO e PESCADOR assumindo unicamente como profissões de desgaste rápido as constantes do n.º 2 do art.º 27º.

Se assim o não fizesse, muitas outras profissões caberiam naquele conceito, como por exemplo, a de alguns trabalhadores da indústria do vidro, altamente vulneráveis pelos problemas de saúde causados pela "sílica", a dos trabalhadores de perfurações do solo com os problemas causados ao nível do sistema nervoso pelo uso dos "martelos pneumáticos", e outras profissões de alto risco, quer físico, quer intelectual.

1.3 Alusão à teoria do acréscimo patrimonial

Houve também que atender a razões excepcionais na Categoria G, a qual, como já foi salientado anteriormente, é inovadora, configurando um notável alargamento da base tributável e reflectindo a moderna concepção da teoria do rendimento-acréscimo, à luz da

⁽¹⁾ É de salientar que, de acordo com o disposto no n.º 3 do art.º 3º. - A, aditado ao D.L 442-A/88, de 30Nov -Regime Transitório - pelo D.L. 95/90, de 20 de Março, os desportistas que optem entre os anos de 2003 a 2006, inclusive, nos termos da al. b) do n.º 1 desse mesmo artigo, pelo Regime de Tributação Autónoma dos Rendimentos obtidos exclusivamente na sua actividade desportiva, isto é, optem pela tributação a taxa reduzida, não usufruirão desse benefício, ou seja, da possibilidade de deduzir os prémios de seguro nos termos do art.º 27º.

qual se tributam quase todos os aumentos inesperados no valor dos bens, por constituírem acréscimos do poder aquisitivo dos contribuintes obtidos sem esforço e pelo mero acaso da sorte.

1.3.1 Apenas são tributáveis Mais-Valias realizadas

Paralelamente, não podia esquecer-se que estes aumentos inesperados no valor dos bens se vão processando (sedimentando) com o decurso do tempo, sendo apenas tributável quando o ganho de capital se concretiza, em resultado da alienação do bem. Só se tributa a Mais-Valia quando realizada, por isso, só nesse momento o rendimento se considera produzido, daí o seu carácter excepcional e sem qualquer periodicidade (recorrência). Pode até acontecer num determinado ano e não voltar a acontecer nunca mais a realização de outra alienação susceptível de gerar Mais-Valia. Ou suceder com alguma frequência, sem carácter regular, desde que a situação patrimonial ou profissional do contribuinte o permita – se for proprietário de imóveis ou bens mobiliários, se negociar na bolsa ou for profissional independente, é provável que obtenha rendimentos de Mais-Valias.

Porém, se viver exclusivamente do rendimento do seu trabalho por conta de outrem, sem possuir quaisquer bens de carácter mobiliário (acções, títulos) ou imóveis, não é provável que obtenha rendimentos desta natureza.

1.3.2 Regime específico para as Mais-Valias:

Portanto, atendendo ao carácter excepcional dos ganhos de capital, aliado ao facto de anteriormente não serem tributáveis certos ganhos, que com a entrada em vigor do CIRS passaram a estar abrangidos pela incidência da categoria de Mais-Valias, veio o legislador consagrar nesta categoria G um regime específico de tributação consoante a origem do saldo que irá constituir o valor dos Rendimentos desta categoria:

Ao nível do englobamento

Para as Mais-Valias e Menos-Valias de englobamento obrigatório, considera apenas 50% do respectivo saldo (positivo ou negativo), dedução essa com a qual visa obviar a excessiva gravosidade a que o sistema de tributação globalizante pode conduzir no ano da percepção desse rendimento, devido à progressividade das taxas;

Ao nível da liquidação e taxa

para as Mais-Valias e Menos-Valias mobiliárias, há uma sujeição do saldo (caso seja positivo) à taxa específica de 10% (a denominada taxa especial de Mais-Valias do art.º. 72º.) sem impedir que o contribuinte possa optar pelo englobamento, mediante expressa manifestação de vontade nesse sentido,

como resulta do disposto no n.º 3 do art.º 22º, conjugado com o nº 6 do art. 72º.

No domínio das Mais-Valias, assumem também particular relevo as regras para a determinação dos valores de realização e de aquisição, uma vez que a diferença apurada entre eles expressar-nos-á "o ganho" a tributar em Mais Valia ou a perda a reportar nos termos do art.º 55º.

A partir de 2001.01.01, importa destacar o alargamento da base de incidência real, no âmbito da categoria G, desde então designada de Incrementos Patrimoniais, salientando que, com excepção das mais-valias, não são permitidas quaisquer deduções específicas aos restantes rendimentos que dela fazem parte (art.º 42.º - Deduções).

Vamos, pois, analisar cada categoria de rendimentos e as regras a observar na determinação do rendimento líquido em cada uma delas, assumindo particular interesse as "deduções específicas" permitidas em cada espécie de rendimento.

APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO

CATEGORIA A

2. DA CATEGORIA A – RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

2.1. Deduções específicas

2.1.1. Dedução percentual

O artigo 25º. vem estabelecer as regras para o cálculo da dedução específica ao rendimento do trabalho dependente dispendo o n.º. 1, al. a) do citado artigo de uma regra de natureza percentual:

“ Aos rendimentos brutos da Categoria A deduzir-se-ão, até à sua ocorrência, e por cada titular que os tenha auferido, 72% de 12 vezes o salário mínimo nacional mais elevado.”

Exemplos:

1º. – Rendimento anual (Bruto) – CATEGORIA A	5.000 €
(Quotização p/ Seg. Social (taxa 11%))	550€

Cálculo da Dedução Específica:

403€ X 12 X 72%	3 481, 92 €
Rendimento Líquido =	1 518,08 €

2º. – Rendimento anual (Bruto) – CATEGORIA A	3 000 €
(Quotização p/ Seg. Social (taxa 11%))	330 €

Cálculo da Dedução Específica:

403€ X 12 X 72%	3 481, 92 €
Rendimento Líquido =	0 €

O nº 1 do art. 25º apenas permite subtrair a dedução específica até à concorrência do rendimento Bruto da Categoria A. Deste modo, se o rendimento for inferior ao da dedução específica não teremos rendimento negativo mas sim de valor zero.

2.1.2. – Excepções àquela regra

Há, porém, várias excepções àquela regra enunciada no n.º. 1, al. a) do artº.25º, nos restantes números do mesmo artigo.

Vejamos:

1ª. Excepção: segurança social > a 3 481, 92 €

Aquela regra é desde logo excepcionada, ao estipular-se no n.º. 2, que o limite pode ser ultrapassado, quando as quotizações obrigatórias para a segurança social o excederem.

Se as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social excederem o limite de 3 481,92 € no ano de 2007, deduzir-se-á o montante total dessas contribuições (n.º. 2 do art.º. 25º.).

O que se enquadra perfeitamente na óptica de um dos princípios subjacentes à elaboração do código: tributar rendimentos efectivos!

Só permitindo a dedução integral dos encargos suportados com a segurança social, é possível atingir esse desiderato.

Exemplo:

Contribuinte A

Rendimento anual (bruto) CATEGORIA A 70 000 €

Quotizações P/ Seg. Social (11%)

(70 000€ x 11% = 7 700 €)

Cálculo da Dedução específica:

Quotizações: 7 700€ > ao limite de 3 481,92 €

Logo:

A Dedução específica é = ao montante das

QUOTIZAÇÕES (n.º. 2 do art.º. 25º.)

Rendimento Líquido

7 700 €

62 300 €

2ª. Excepção: Quotizações para ordens profissionais e despesas de formação profissional podem elevar a dedução até ao limite de 3 627 €.

Aquela regra é de novo excepcionada ao estipular-se no n.º. 4 que a dedução pode ser elevada até 75% de 12 vezes a retribuição mínima mensal, anteriormente o salário mínimo nacional mais elevado desde que a diferença resulte de:

- Quotizações para ordens profissionais suportadas pelo Sujeito Passivo que se mostrem indispensáveis ao exercício da sua actividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem;
- Importâncias comprovadamente pagas e não reembolsadas referentes a despesas de formação profissional, desde que a entidade formadora seja organismo de

direito público ou esteja reconhecida como competente no domínio da formação e reabilitação profissionais, pelos ministérios competentes;

Exemplos:

1º. – Rendimento Anual – CATEGORIA A	10 000 €
Quotizações p/ Seg. Social (11%)	1 100 €
Quotizações p/ ordens profissionais	60 €

Cálculo da dedução específica na ausência destas despesas:

$$403€ \times 12 \times 72\% = 3\,481,92€$$

$$\text{Dedução específica a considerar} = 3\,481,92€ + 60€ = 3\,541,92€$$

2º. – Rendimento Anual – CATEGORIA A	20 000 €
Quotizações p/ Seg. Social (11%)	2 200 €
Quotizações p/ ordens profissionais	200 €

Cálculo da dedução específica na ausência destas despesas:

$$403€ \times 12 \times 72\% = 3\,481,92€$$

$$\text{Dedução específica a considerar} = 3\,481,92€ + 200€ = 3\,681,92€ > 3\,627€$$

Como a dedução específica só pode ir até 3 627€ ($403€ \times 12 \times 75\% = 3\,627€$), não se aproveitou a totalidade das quotizações.

3ª. Excepção: Deficientes com grau de invalidez igual ou superior a 60%
(APENAS PARA RENDIMENTOS OBTIDOS ATÉ 31.12.2006)

Sujeito passivo com grau de invalidez permanente

Também não se aplicava na íntegra a regra enunciada na alínea a) do n.º 1 do art.º 25º. quando se tratasse de um sujeito passivo, cujo grau de invalidez permanente devidamente comprovado por entidade competente ⁽¹⁾ fosse igual ou superior a 60% por força do previsto no nº 5 do artº 25, que foi revogado pela Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro – Lei do OE para 2007.

⁽¹⁾ Feito o reconhecimento do grau de deficiência pelas entidades competentes (Delegado de Saúde, Forças Armadas, etc...), o documento comprovativo, só é exibido, quando solicitado, não sendo necessário qualquer requerimento prévio à Administração Fiscal, para utilização dos benefícios consignados na lei.

Nessas situações, o limite da dedução seria elevado em 50%. do rendimento do titular que fosse deficiente nas condições supra indicadas (n.º 6, do art.º 25º.).

É evidente, que, se as quotizações obrigatórias para a Segurança Social fossem superiores ao limite, era a totalidade do montante das quotizações que se deduzia em conformidade com a excepção estabelecida no n.º 2 do art.º 25º.

2.1.3 – Por sua vez as al. b) e c) do n.º 1 do art.º 25º. permitem a dedução, sem limite, aos rendimentos brutos da Categoria A das seguintes despesas:

«As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão unilateral do contrato individual de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos restantes casos, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio»; (al. b)).⁽¹⁾

e

«As quotizações sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social, desde que não ultrapassem, relativamente a cada sujeito passivo, 1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescida de 50%»; al. c) .⁽¹⁾

Exemplo:

Carlos, trabalhador dependente, recebeu, em 2007, remunerações no valor total de 20 000€. No referido ano, efectuou o pagamento de 250€, respeitante a quotizações sindicais.

Rendimento anual – CATEGORIA A -----	20 000€
(Quotizações p/ Seg. Social (taxa 11%)-----	2 200€
Quotizações sindicais -----	250€

Cálculo da dedução específica:

$$403€ \times 12 \times 72\% = 3\,481,92€$$

Assim, não havendo mais nada a considerar a dedução específica seria igual a 3 481,92€.

Contudo, face ao disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 25º, a despesa com as quotas sindicais vai ser considerada da seguinte forma:

$$1\% \times 20\,000€ \text{ (rendimento bruto da categoria A)} = 200€$$

⁽¹⁾ Estas indemnizações e estas quotizações sindicais, anteriormente à Lei n.º 87-B/98 de 31/12, eram consideradas, nos termos das al. h) e i) do n.º 1 do art.º 55º., abatimentos ao rendimento global líquido, passando desde 1999 (inclusive) a configurar deduções específicas da Categoria A

logo, sendo 250€ (valor suportado) > ao limite de 200€, o valor aceite para efeitos fiscais, referente à quotização sindical é de 300€ [200€ + (50% x 200€)].

Desta forma, estamos em condições de calcular o valor total da dedução específica aceite: 3 781,92€ (3 481,92€ + 300€)

Garantia constitucional

Todas estas deduções resultam da necessidade de conceder protecção específica ao rendimento de trabalho ditada pelo estatuído na nossa Lei fundamental, (art.º. 59º. da C.R.P.), no âmbito dos direitos que compete ao Estado assegurar a todos os cidadãos e de que a Reforma Fiscal iniciada em 1989 vem fazer eco, conforme se infere do § 8º. do Relatório do CIRS, ao propor-se adoptar “um tratamento qualitativamente discriminatório dos rendimentos do trabalho dependente”.

2.2. A dedução fixa e as tabelas práticas de retenção

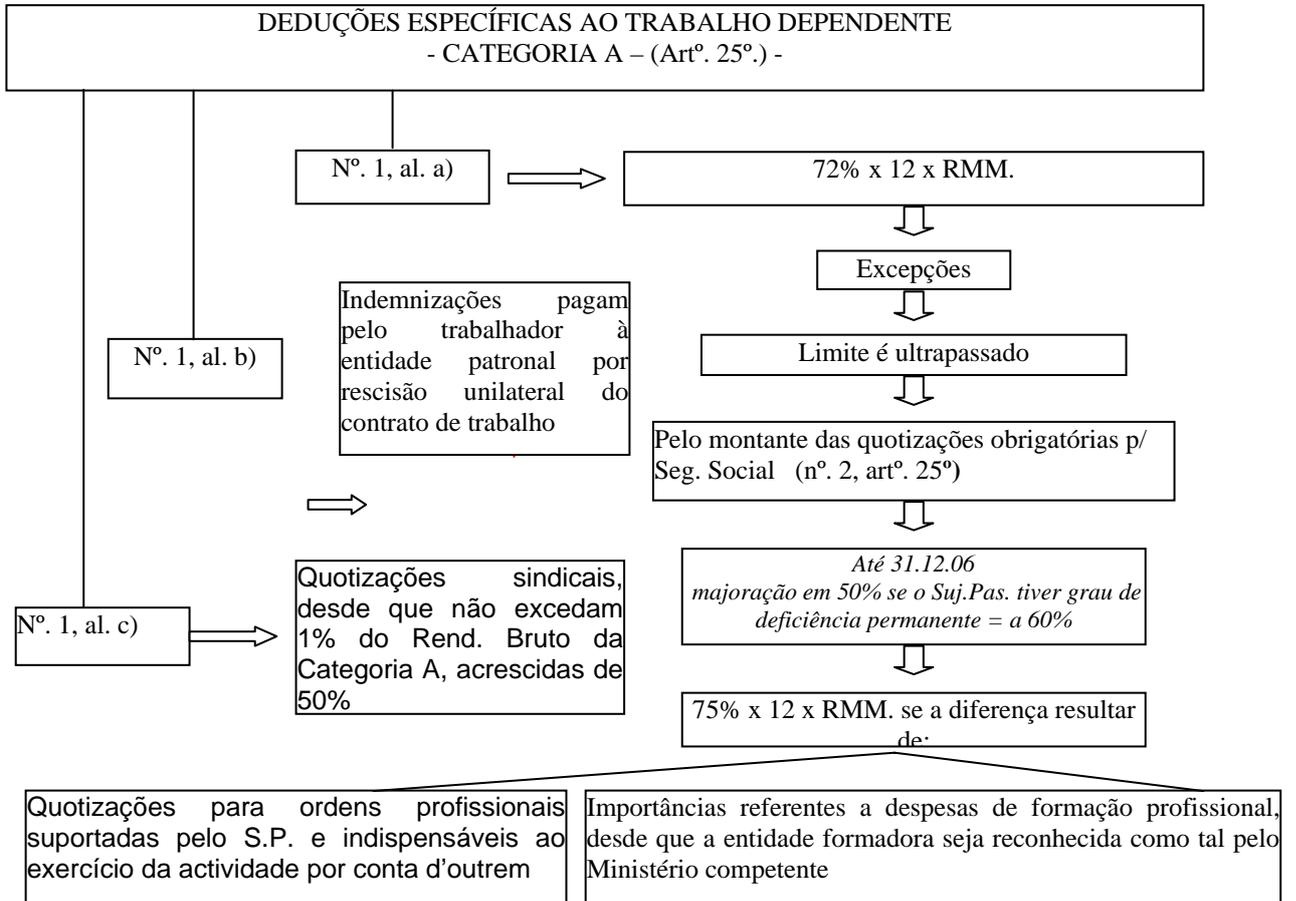
Mecanismo da retenção na fonte e substituição tributária

Importa salientar que a dedução específica fixa está reflectida nos montantes que as entidades patronais são obrigadas a deduzir às remunerações dos seus trabalhadores, como pagamento do IRS em conformidade com o estabelecido nas Tabelas de Retenção aprovadas, anualmente, em execução do disposto no DL n.º. 42/91 de 22/1, diploma quadro do regime de retenção na fonte em sede de IRS.

Refira-se que, na elaboração daquelas Tabelas, foram considerados e conjugados entre si, diversos factores que influenciam a liquidação final do imposto, pelo que, paralelamente àquela Dedução Específica, são ainda tomadas em consideração o estado civil dos sujeitos passivos, a composição do agregado familiar (número de dependentes) e o número de titulares dos rendimentos englobados, a fim de serem tomadas em linha de conta as “deduções à colecta” a que o(s) sujeito(s) passivo(s) têm direito e a divisão do rendimento por 2 (Splitting).

Abordar-se-ão pormenorizadamente as Deduções à Colecta e o Splitting, quando for tratada a matéria da liquidação. Para já remetemos apenas a vossa atenção para o art.º. 78º., n.º. 1 al. a) e art.º. 79º, onde se situam as primeiras e art.º. 69º. que contempla a aplicação do Splitting, sendo caso disso.

2.3. Síntese esquemática



APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO

CATEGORIA B

3. DA CATEGORIA B – RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

3.1. Formas de determinação do rendimento líquido (artºs 28 a 39)¹⁰.

A Lei n.º 30-G/2000, de 29/12 veio introduzir profundas alterações quer no âmbito da incidência real do IRS, quer a nível da determinação do rendimento líquido da actual categoria B, a qual corresponde a uma fusão das anteriores categorias B (Rendimento de Trabalho Independente) C (Rendimentos Comerciais e Industriais) e D (Rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários), quer a nível das formas de determinação do rendimento líquido.

Neste sentido, verifica-se que a determinação dos rendimentos profissionais e empresariais assentam, a partir de 2001.01.01, nas seguintes formas de avaliação:

- contabilidade organizada (artº 28º e 33º)
- regime simplificado de tributação (artº 28º e 31º, nº 2)

Estas formas de determinação da matéria colectável são complementadas por regimes aplicáveis a determinados tipos específicos de rendimentos, que irão utilizar o método de um daqueles dois regimes:

- regime aplicável a actos isolados (artº 30º)
- rendimentos acessórios (artº 31º, nº 6)

Existem ainda outros rendimentos que, pela sua especificidade vão ser apurados de acordo com regras que não integram a Categoria B:

- Rendimentos obtidos apenas de uma entidade pagadora, a que, por opção do seu titular, se poderão aplicar regras de determinação da matéria colectável da Categoria A (artº 28º, nº8), e
- Rendimentos obtidos por sócios de sociedades transparentes a que se aplicam as regras de determinação da matérias colectável do Código do IRC, sendo imputados, já líquidos, na Categoria B (artº 29º e 31º, nº 2)

Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são ainda passíveis de correcção pela Direcção-Geral dos Impostos, nos termos do artigo 39.º, sendo aplicados métodos indirectos de determinação de rendimento bruto ¹¹.

¹⁰ Ver Circulares nºs 3, 5 e 7 de 2001.

Período mínimo de permanência num dos regimes de apuramento do rendimento líquido

O período mínimo de permanência quer no regime simplificado, quer no regime de determinação do rendimento com base nas regras da contabilidade organizada é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido ou se, por imposição legal, houver lugar à aplicação de um dos regimes.

Vejamos o seguinte caso:

Nuno, indicou na sua declaração de início de actividade, apresentada em 2006, um volume de vendas estimado de 150 000€. Como vai ser enquadrado, nesse ano, para efeitos de IRS e como poderá ser em 2007?

Em 2006 vai ser tributado de acordo com o regime de contabilidade organizada porque a estimativa ultrapassa o limite do n.º 2, al. a) do artigo 28.º. Pode manter este regime em 2007 por duas vias:

- Ou obtém em 2006 um volume de vendas superior a 149 739,37€
- Ou, caso o volume de vendas seja inferior
 - opte até ao final do mês de Março pelo regime de contabilidade, no qual ficará por 3 anos
 - não exercendo a opção, fica no regime simplificado, o qual deve manter por três anos.

3.2.1. Cessação de Actividade

¹¹ No ano de início de actividade o enquadramento é feito tendo por base a projecção anual, estimado pelo titular dos rendimentos, do montante dos proveitos.

Exemplo:

Mário, entregou a sua declaração de início de actividade em 15.04.2007, tendo estimado um volume de vendas de 140 000€

Uma vez que o limite máximo para poder ser enquadrado no regime simplificado é de 149 739,37€, reportado a 12 meses, os 140 000€ são superiores a esse limite pois que se se reportassem a 12 meses e não a 9 meses ultrapassariam o limite. Fica assim no regime da contabilidade.

Para permanecer nesse regime em 2008, terá que no ano de 2007 ter efectivamente obtido um volume de vendas superior a 149 739,37€ ou optar até ao final do mês de Março de 2008 pelo regime da contabilidade para ser tributado de acordo com esse regime. Caso contrário ficará enquadrado no regime simplificado no triénio de 2008 a 2010.

Se, tendo havido cessação de actividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação, a menos que o reinício de actividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência num dos regimes, sempre sem prejuízo da possibilidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da actividade.

Ou, esquematicamente:



Vejamos o seguinte exemplo:

Inês, que no ano de 2006 se encontrava enquadrada no regime simplificado de tributação, não atingiu os limites do n.º 2 do artigo 28.º e não entregou, até ao final de Março de 2007, a declaração de alterações com a opção pelo regime de contabilidade.

Em Setembro de 2007 cessou a actividade tendo-a retomando em Novembro de 2007, estimando um montante de prestações de serviços de 100 000€. Qual o enquadramento que lhe irá ser efectuado?

A cessação em qualquer mês do ano de 2007 determina que só se possa reiniciar com um regime diferente daquele em que se encontrava à data da cessação se esse reinício ocorrer após 01 de Janeiro de 2009 (verificando-se os outros requisitos), de acordo com o n.º 11 do artigo 28.º. Com efeito, o primeiro 1 de Janeiro que ocorre após completar 12 meses da data da cessação é 01.01. 2009

3.3 Valor definitivo considerado para efeitos de determinação do rendimento líquido da categoria B, no caso da transmissão de imóveis afectos a uma actividade profissional ou empresarial

Cabe aqui também referir que, desde 01.01.2004, com a alteração introduzida no CIRS pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, que lhe aditou o artigo 31º-A, em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, qualquer que seja o enquadramento, em sede

de categoria B, quanto ao modo de apurar o rendimento líquido, determina o CIRS que, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável. Esta norma deve ser completada com a previsão do artigo 60º, nº 2, nos termos do qual se o titular dos rendimentos apenas vier a saber qual o Valor Patrimonial Tributário definitivo após ter entregue a Declaração Modelo 3 do período de tributação a que a transmissão do imóvel respeita, deverá apresentar nova Declaração Modelo 3, (Declaração de substituição) em Janeiro do ano seguinte àquele em que soube qual esse valor patrimonial tributário.

Até 2006, inclusive, o prazo para apresentação desta declaração Modelo 3 de substituição era diferente: o titular dos rendimentos tinha 30 dias após a notificação do valor patrimonial tributário definitivo para a apresentar, o que significava que teria que apresentar tantas declarações Modelo 3 de substituição quantos os valores patrimoniais tributários de que fosse notificado. Foi o DL 238/2006, de 20.12, que visou a simplificação de procedimentos tributários, que racionalizou o cumprimento desta obrigação acessória e a harmonizou com o que dispunha já o CIRC para situação idêntica.

O nº 3, deste artigo 31º-A, adverte que a determinação daquele valor patrimonial tributário definitivo não prejudica a consideração de valor superior ao aí referido quando a DGCI demonstre que esse é o valor efectivo da transacção, sendo esta determinação indirecta de rendimento contraposta com a constante dos números 5 e 6 que não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto, devendo essa prova ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 129.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.

3.4=Determinação do rendimento tributável com base no Regime Simplificado de Tributação

A Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, veio consagrar, a partir de 2001 (inclusive), um regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais (Rendimentos da Categoria B).

Tendo em consideração o princípio constitucional da tributação do rendimento (art.º 106.º CRP) e os princípios essenciais do sistema fiscal português previstos na Lei Geral Tributária, verifica-se que:

- A tributação do rendimento das pessoas singulares deve ter por base os rendimentos auferidos pelo agregado familiar;
- A tributação com base em métodos indirectos de avaliação é subsidiária do método de avaliação directa;
- O regime simplificado de tributação é um método de tributação indirecta previsto no sistema fiscal português, que visa a determinação indirecta de custos.

Nestes termos, importa referir que a inclusão neste regime tem por base os pressupostos insertos no artigo 28º do CIRS, encontrando-se o Regime Simplificado definido no artigo 31.º do mesmo diploma.

Salientam-se, desde já, os seguintes aspectos:

3.4.1. Coeficientes a aplicar ao rendimento bruto

Princípio geral - tem por base a aplicação de coeficientes ao rendimento bruto, por forma a obter o rendimento líquido. Esses coeficientes serão indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica (n.º 1);

Subsidiariamente - Até à aprovação dos indicadores mencionados, ou na sua ausência, o rendimento colectável é o resultante da aplicação dos seguintes coeficientes ao rendimento bruto:

- 0,20 sobre vendas de mercadorias e de produtos (com exclusão da variação da produção e dos trabalhos para a própria empresa);

- 0,20 sobre prestações de serviços de actividades hoteleiras e similares, restauração (cafés, pastelarias, leitarias, etc) e bebidas (n.º 5).

- 0,70 sobre prestações de serviços em geral e sobre os restantes rendimentos da Categoria B ¹².

Este coeficiente foi de 0,65 desde o início da vigência do regime até 2006, inclusive, tendo sido alterado pela Lei do orçamento do Estado para o ano de 2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro)

3.4.2. Limite mínimo de rendimento líquido a considerar

Existência de um limite mínimo de rendimento líquido a considerar (parte final do n.º 2 do art.º 31.º)

O montante mínimo de rendimento líquido a considerar será igual a metade da retribuição mínima mensal (anteriormente designada por do salário mínimo nacional) mais elevado), ou seja, para 2007 : $403 \text{ €} \times 14 / 2 = 2.821 \text{ €}$.

¹² Propriedade intelectual, industrial ou de Know-how (art.º 3.º, nº 1 c)) e rendimentos prediais, de capitais, de mais-valias, de cessão temporária de exploração, de subsídios ou subvenções (art.º 3º, nº 2 al. a) a g))

Exemplo:

Pedro, arquitecto, auferiu no ano de 2007, no exercício por conta própria da sua actividade, 4 000€.

O rendimento que irá ser sujeito a imposto em sede de Categoria B é calculado nos termos do artigo 31.º, n.º 2, por aplicação dos coeficientes nele estabelecidos.

Assim, tratando-se de prestação de serviços o coeficiente aplicável é de 0,70:

$$4\ 000\text{€} \times 0,70 = 2\ 800\text{€}$$

Há, contudo, que ter em conta a última parte do n.º 2:

2 800€ < 2. 821 € , pelo que será este o valor a considerar.

3.4.3 Período mínimo de permanência

O período mínimo de permanência é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, em declaração de alterações a entregar nos termos da alínea b) do número 2 do artigo 28º, que pretende a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido

3.4.4. Apuramento de Mais Valias no Regime Simplificado

O nº 9 do artigo 31º, foi aditado pelo DL 287/2003, de 12 de Novembro, e permite calcular as mais valias geradas, o que não era possível antes da existência desta norma. Diz este comando legal que, para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, previstas no Decreto-Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro. Tratando-se de transmissão de imóveis, as mais valias serão calculadas sobre o valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, se superior ao valor declarado.

3.4.5. Tributação de subsídios no regime simplificado

Podem ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais durante 5 anos, os subsídios de exploração a actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca, que sejam pagos numa só prestação sob a forma de prémios, se relativos ao abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos e desde que excedam custos ou perdas, ou seja: os proveitos representados pelos subsídios podem ser diluídos ao longo de 5 anos desde que exista rendimento positivo.

Também o artigo 36º-A do CIRS nos vêm acrescentar que cessando a determinação do rendimento tributável com base no regime simplificado, a parte dos subsídios ainda não

tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Com a redacção dada à referida norma pelo artigo 46.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, que aprova o Orçamento do Estado para 2007, o coeficiente de 0,65 passou para 0,70, aplicando-se aos anos de 2007 e seguintes.

Esquemáticamente a tributação dos subsídios no regime simplificado é feita da seguinte forma:

Subsídios não destinados à exploração (equipamento e imobilizado)

- tributação fraccionada no tempo ⇒ reporte de 5 anos para a frente
- coeficiente da actividade (0,70 ou 0,20)

Subsídios destinados à exploração (existências)

- Tributação no próprio exercício
- coeficiente da actividade (0,70 ou 0,20)

3.4.6. Reporte de prejuízos (no regime simplificado)

Ao rendimento líquido apurado nos termos do regime simplificado, poderão ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados nos seis anos anteriores àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos positivos da mesma categoria, sem que dessa dedução possa resultar um rendimento líquido inferior à retribuição mínima mensal (anteriormente designada por do salário mínimo nacional mais elevado), ou seja, para 2007, 5642 €, e atendendo ainda a que o resultado líquido negativo apurado na categoria B terá que ser dividido entre as actividade agrícolas, silvícolas e pecuárias e as restantes actividades da categoria B, porquanto o rendimento negativo de umas não é comunicável ao rendimento líquido positivo das outras - cf. n.º 4 do art.º 55.º do CIRS

3.5. Rendimentos Acessórios (n.º 6 do art.º 31.º CIRS)

São rendimentos acessórios os obtidos por quem aufera rendimentos da Categoria B e de outras categorias objecto de englobamento, desde que os rendimentos da categoria B não ultrapassem 50% do valor dos restantes rendimentos brutos englobados, do próprio titular ou do seu agregado familiar, e desde que não ultrapassem qualquer um dos seguintes limites:

- Metade do valor anual da retribuição mínima mensal tratando-se dos rendimentos previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 3.º e outros rendimentos referidos nas alíneas a) a g) do n.º 2 do mesmo artigo, ou seja 2821 € ($403 \text{ €} \times 14 / 2$), em 2007;

- O valor anual da retribuição mínima mensal, tratando-se de vendas, isoladamente ou em conjunto com os rendimentos antes referidos, ou seja 5642 € (403 € x 14), em 2007

A estes rendimentos são aplicáveis as regras de determinação do rendimento previstas para os actos isolados (n.º 6 do art.º 31 e art.º 30.º), constando do Ofício-Circulado 20052/2001, as regras a aplicar aos "rendimentos acessórios".

Conforme resulta da Circular n.º 7/2001 de 14/3, "tal entendimento resulta da natureza acessória daqueles rendimentos, em relação aos restantes, não se lhes aplicando, portanto, o limite mínimo previsto no n.º 2 do art. 31.º do CIRS, sendo englobados pelo rendimento líquido resultante das deduções dos custos efectivamente suportados para obtenção dos rendimentos, com as limitações previstas nas alíneas a) a c) do n.º 1 do art.º 33º do CIRS".
Recomenda-se ainda a leitura do Ofício-Circulado 20052/2001, da DSIRS.

Exemplo:

Cristina exerceu, por conta própria a actividade de repórter, tendo auferido 2 000€.

Como pode ser apurado o seu rendimento líquido, considerando que tem rendimentos do trabalho dependente no valor de 6.000€.

Neste caso, como há rendimentos de outra categoria, há que verificar se se encontram preenchidos os requisitos do n.º 6 do artigo 31.º. Assim:

O rendimento da categoria B não excede metade do total dos rendimentos englobados:

$$6\ 000\text{€} + 2\ 000\text{€} = 8\ 000\text{€} \Rightarrow 8000\text{€} / 2 = 4\ 000\text{€} \Rightarrow 2000\ \text{€} < 4000\text{€}$$

E

Rendimento da categoria B é inferior a metade da retribuição mínima mensal para 2007 (2 000 € < 2 821 €)

Logo, pode ser aplicado o regime dos rendimentos acessórios e, em consequência, o rendimento ser apurado de acordo com as regras do acto isolado (artigo 30.º), sendo deduzidas aos 2000€ as despesas necessárias à obtenção do rendimento, desde que devidamente comprovadas.

Síntese esquemática sobre o Regime Simplificado de Tributação (RST)

REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM IRS

TITULARES DE RENDIMENTOS ABRANGIDOS

PESSOAS SINGULARES RESIDENTES QUE, CUMULATIVAMENTE,

- 1 OBTENHAM RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E OU PROFISSIONAIS;
- 2 TENHAM OBTIDO, NO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO ANTERIOR, OU NO PERÍODO DE INÍCIO DA ACTIVIDADE, UM VOLUME DE VENDAS *IGUAL OU INFERIOR* A 149 739,37 EUROS OU UM VALOR ILÍQUIDO DOS RESTANTES RENDIMENTOS *IGUAL OU INFERIOR* A 99 759,58 EUROS;
- 3 NÃO OPTEM PELO REGIME DE CONTABILIDADE ORGANIZADA, NO FINAL DO PERÍODO MÍNIMO DE PERMANÊNCIA DOS 3 ANOS OU NO ANO DE INÍCIO DA ACTIVIDADE 1)

TITULARES DE RENDIMENTOS EXCLUÍDOS

FICAM EXCLUÍDOS DO REGIME SIMPLIFICADO OS SUJEITOS QUE:

- A) TENHAM OBTIDO, NOS 2 PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO ANTERIORES, UM VOLUME DE VENDAS SUPERIOR A 149 739,37€ OU UM VALOR ILÍQUIDO DOS RESTANTES RENDIMENTOS SUPERIOR A 99 759,58 € OU, NUM SÓ PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO, 187 174,21€ OU 124 699,47€;
- B) SEJAM SÓCIOS OU MEMBROS DE SOCIEDADES SUJEITAS AO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL RELATIVAMENTE A RENDIMENTOS IMPUTADOS POR ESTAS ENTIDADES;
- C) PRATIQUEM ACTOS ISOLADOS. (2)

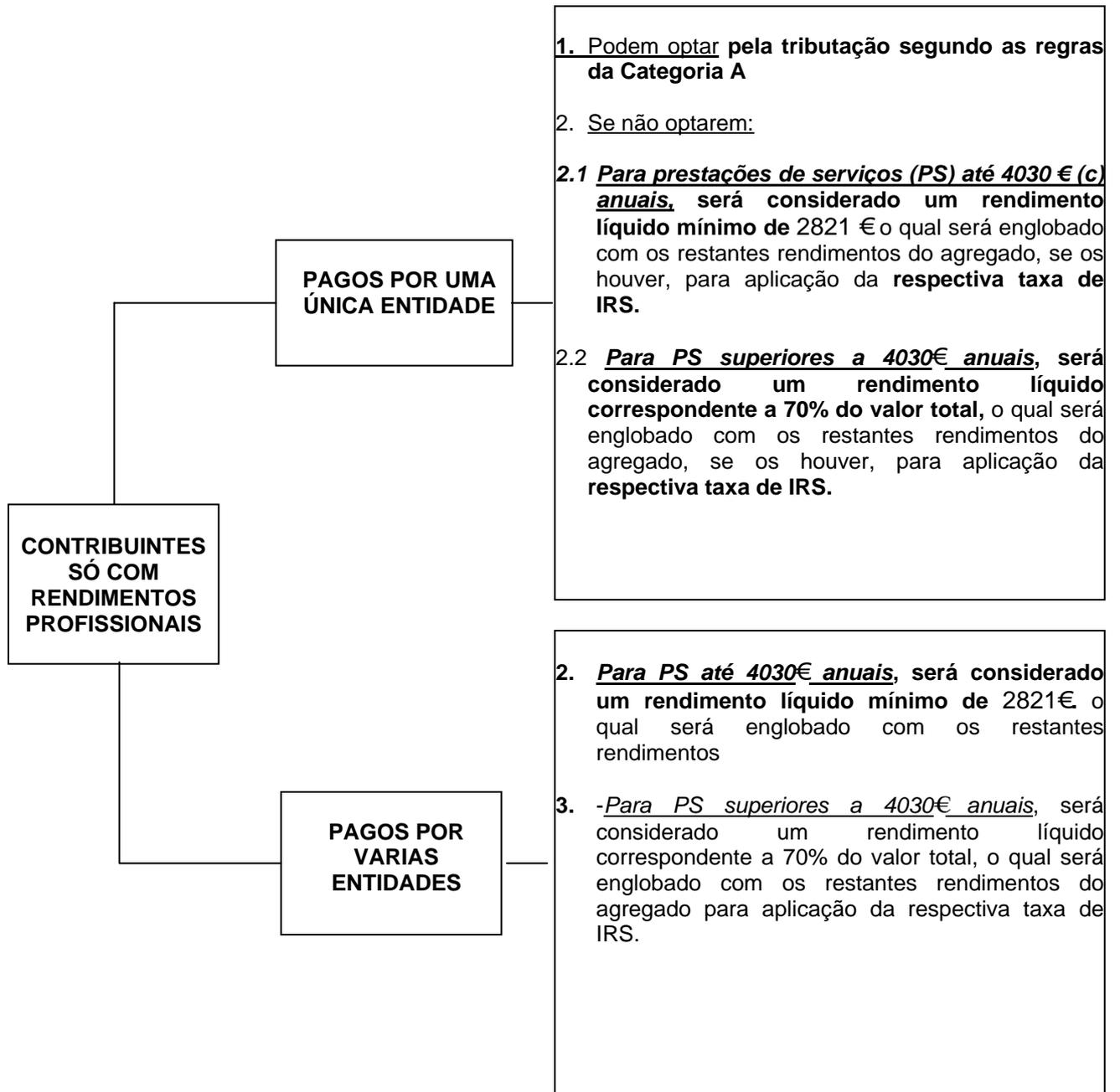
OPÇÃO POR CONTABILIDADE

- 1 A OPÇÃO PELO REGIME DE CONTABILIDADE ORGANIZADA DEVE SER FORMALIZADA:
 - A) NA DECLARAÇÃO DE INÍCIO DE ACTIVIDADE;
 - B) NA DECLARAÇÃO DE ALTERAÇÕES ATÉ AO FIM DO MÊS DE MARÇO DO TRIÉNIO EM QUE O SUJEITO PASSIVO PRETENDE UTILIZAR ESTE REGIME;
 - C) NA DECLARAÇÃO DE ALTERAÇÕES, ATÉ AO FIM DO MÊS DE MARÇO DO EXERCÍCIO DA ENTRADA EM VIGOR DE NOVOS INDICADORES DE BASE TÉCNICO-CIENTÍFICA OU DA ALTERAÇÃO DO MONTANTE MÍNIMO DE RENDIMENTO LÍQUIDO (COM EXCEPÇÃO DA QUE DECORRA DA ACTUALIZAÇÃO DO VALOR DA RETRIBUIÇÃO MÍNIMA MENSAL)
- A OPÇÃO É VÁLIDA POR 3 ANOS E RENOVADA AUTOMATICAMENTE, CASO NÃO SEJA ALTERADA PELO SUJEITO PASSIVO

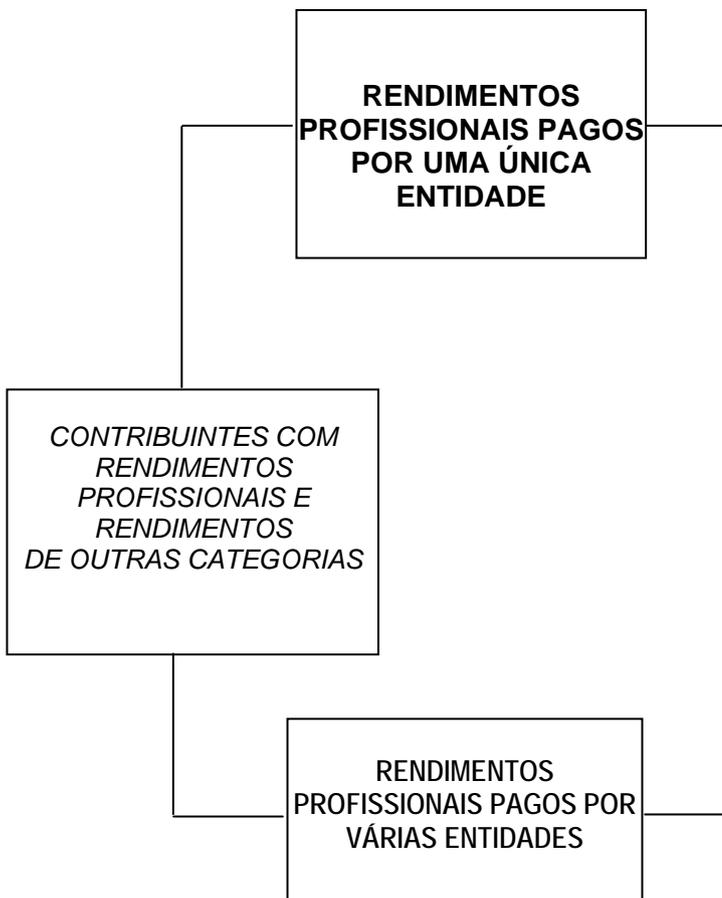
(1) No regime de contabilidade organizada a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais segue as regras estabelecidas no Código do IRC para a determinação do lucro tributável, o que significa que SE PARTE DO LUCRO CONTABILÍSTICO, SEGUINDO-SE-LHE AS CORRECÇÕES DO CIRC (PARA MAIS OU PARA MENOS) PARA DETERMINAR O LUCRO TRIBUTÁVEL E AS DEDUÇÕES DE EVENTUAIS PREJUÍZOS COM VISTA AO APURAMENTO DA MATÉRIA COLECTÁVEL.

(2) Para actos isolados o rendimento líquido é o que resultar da dedução ao rendimento bruto dos custos efectivamente suportados, sem exigência de qualquer mínimo legal. Os actos isolados devem preencher os seguintes requisitos: prática não reiterada; não previsibilidade; o seu valor não ultrapassar 50% dos restantes rendimentos.

DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO LÍQUIDO NO REGIME SIMPLIFICADO



RENDIMENTOS PROFISSIONAIS



1. **Pode optar** pela tributação segundo as regras da categoria A, respeitantes a trabalho dependente.

2. **Se não optar:**

2.1 *Para PS inferiores a 2821 € anuais*

2.1.1 Desde que não ultrapassem 50% dos restantes rendimentos, são rendimentos acessórios, e será considerado o rendimento líquido **QUE RESULTAR DA DEDUÇÃO AO** rendimento bruto dos custos suportados, o qual será englobado com os rendimentos das restantes categorias.

2.1.2 Representando mais de 50% dos restantes rendimentos do agregado familiar, são rendimentos a que será aplicado o regime simplificado de tributação “puro”, sendo considerado um rendimento englobável de 2821 € contos.

2.2 Para PS superiores a 2821 € anuais, será considerado um rendimento líquido correspondente a 70% do valor total, com o limite mínimo de 2821 €, o qual será englobado com os rendimentos das restantes categorias.

3-*Para PS inferiores a 2821 € anuais:*

3.1 Desde que não ultrapassem 50% dos restantes rendimentos **ENGLOBADOS**, será considerado rendimento acessório pelo que o rendimento líquido será o **QUE RESULTAR DA DEDUÇÃO** ao rendimento bruto. Dos custos suportados, o qual será englobado com os rendimentos das restantes categorias.

3.2 Representando mais de 50% dos restantes rendimentos, será aplicado o regime simplificado “puro” sendo considerado um rendimento englobável de 2821 €.

RENDIMENTOS EMPRESARIAIS

**CONTRIBUINTES SÓ
COM RENDIMENTOS
EMPRESARIAIS**

- 1 Para vendas inferiores a 5642€ anuais
 - 1.1 Desde que não ultrapassem 50% dos restantes rendimentos do agregado familiar, será considerado o rendimento líquido que resultar da dedução ao valor das vendas dos custos suportados, o qual será englobado com os rendimentos das restantes categorias.
 - 1.2 Representando mais de 50% dos restantes rendimentos do agregado familiar, será considerado um rendimento englobável de 2821€.
2. Para vendas superiores a 14105€ anuais, será considerado um rendimento LÍQUIDO correspondente a 20% do valor total, com o limite mínimo de 2821€ o qual será englobado com o rendimento das restantes categorias

**CONTRIBUINTES COM
RENDIMENTOS
EMPRESARIAIS E
RENDIMENTOS DE
OUTRAS CATEGORIAS**

**CONTRIBUINTES COM
RENDIMENTOS
PROFISSIONAIS
E EMPRESARIAIS**

1. Para vendas até 14105€ anuais, será considerado um rendimento líquido mínimo de 2821€ o qual será englobável com os restantes rendimentos do agregado, se os houver, aos quais será aplicada a respectiva taxa de IRS.
2. Para vendas superiores a 14105€ anuais, será considerado um rendimento líquido correspondente a 20% do valor total, com o mínimo de 2821€, o qual será englobado com os restantes rendimentos do agregado, se os houver, aos quais será aplicada a respectiva taxa

3.6. Regime de determinação do rendimento tributável com base em contabilidade organizada

Este regime procura tributar o rendimento real auferido e apurado com base nas normas contabilísticas. O lucro tributável é aqui determinado com base no lucro contabilístico, corrigido pelas normas fiscais aplicáveis constantes do CIRC e do próprio IRS, que adiante serão referidas.

A contabilidade deve separar os diferentes tipos de rendimentos tributáveis nesta categoria, uma vez que tal é importante na dedução de perdas, e na determinação dos rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários que têm um regime especial.

Até 2006, este regime era obrigatório para os sujeitos passivos que, por exigência legal, se encontrassem obrigados a possuir contabilidade organizada, como é o caso dos E.I.R.L, e para os que tivessem rendimentos superiores aos previstos no artigo 28º do CIRS.

Porém em 2006, com a alteração verificada no artigo 28º pelo Decreto-Lei n.º 211/2005, de 07.12, tal deixou de ser um critério determinante para a inclusão no regime de apuramento do rendimento líquido de acordo com as regras da contabilidade organizada. A este propósito recomenda-se a leitura do ofício Circulado 20112, de 30.12.2005, da DSIRS

Assim, a partir de 01.01.2006, inclusive, apenas ficam obrigatoriamente incluídos no regime de determinação do rendimento tributável com base em contabilidade organizada os titulares de rendimentos da categoria B que tenham atingido, no período de tributação imediatamente anterior, ou tenham estimado atingir, no ano de início da actividade, um valor superior a qualquer dos seguintes limites:

- 149 739,37 euros de volume de vendas
- 99 759,58 euros de valor ilíquido dos restantes rendimentos da Categoria B ¹³

Regime de opção para os titulares de rendimentos da categoria B abrangidos pelo regime simplificado de tributação

A opção pela contabilidade organizada foi anual até 2006, tendo passado a ser trienal após 2007, em razão da alteração introduzida pela Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro.

Sobre esta alteração da lei e as suas consequências em termos de cumprimento de obrigações declarativas, transcreve-se a Circular DGCI nº 5/2007, de 13.03, na parte relevante nesta matéria:

¹³ Isto é, de prestações de serviços ou de qualquer dos rendimentos a que se referem as alíneas a) a g) do nº 2 do artº 3.º

Tendo surgido dúvidas relativamente ao enquadramento dos sujeitos passivos, quanto à forma de determinação dos rendimentos da categoria B, face às alterações introduzidas pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro,

no artigo 28º do Código do IRS, foi sancionado o seguinte entendimento:

1. Aos sujeitos passivos que estejam obrigatoriamente abrangidos pelo regime de apuramento dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade por não preencherem os requisitos previstos no nº 2 artigo 28º do Código do IRS não se aplica o período mínimo de permanência previsto no nº 5 do mesmo artigo, uma vez que o seu enquadramento não resulta de uma opção.

2. Os sujeitos passivos que, embora preenchendo os requisitos para tributação pelo regime simplificado, optaram, em 2006, pelo regime da contabilidade, devem exercer novamente a opção a que se refere o nº 3 do artigo 28º do Código do IRS, até ao fim do mês de Março de 2007, para se manterem neste regime durante o triénio 2007-2009.

Se estes sujeitos passivos não optarem pelo regime da contabilidade, ficarão abrangidos, no triénio referido pelo regime simplificado.

3. Face à alteração das regras de determinação do rendimento líquido no âmbito do regime simplificado, os sujeitos passivos abrangidos pelo este regime, podem optar pelo regime da contabilidade até ao fim do mês de Março de 2007, ainda que não tenham completado 3 anos de permanência neste regime.

Esta opção será válida para o triénio 2007-2009.

No caso de não ser exercida a opção pela contabilidade em 2007, estes sujeitos passivos mantêm-se no regime simplificado até terem concluído três anos de permanência, podendo depois exercer a sua opção para o triénio seguinte, nos termos previstos na actual redacção do nº 5 do artigo 28º do Código do IRS.

A opção pelo regime da contabilidade deve ser formalizada pelos sujeitos passivos (art.º 28.º, n.º 4):

- na declaração de início de actividade;

Ou

- na declaração de alterações

- › Decorrido o período mínimo de 3 anos, não ultrapasse os limites do nº 2 do artigo 28º
 - › exerce a opção pelo regime da contabilidade, até ao final de Março;
 - › art. 28º, nº 9 – modificação do limite mínimo no decurso dos 3 anos: exerce a opção pelo regime da contabilidade, até ao final de Março do ano em que o limite é modificado

- Enquadramento obrigatório e automático, se ultrapassar os limites do nº 2 do artigo 28º:
 - em 2 anos consecutivos
 - em 1 ano, em mais de 25%

E para uma melhor compreensão veja-se o seguinte caso:

Abel, indicou na sua declaração de início de actividade, apresentada em Fevereiro de 2006, um volume de vendas estimado de 150 000€, tendo vindo a obter 182 000 €
Como vai ser enquadrado, nesse ano, para efeitos de IRS e como será em 2007?

Em 2006 vai ser tributado de acordo com o regime de contabilidade organizada porque a estimativa ultrapassa o limite do n.º 2, al. a) do artigo 28.º, mas em 2007 vai ficar no Regime Simplificado de Tributação porque o seu rendimento real não permite ficar no regime de apuramento do rendimento de acordo com as regras da contabilidade. Pode manter-se no regime de apuramento do rendimento de acordo com as regras da contabilidade, em 2007, por duas vias:

- Ou obtém um volume de vendas superior a 149 739,37€, mesmo que só o ultrapasse em 0,01€ !

- Ou, caso o volume de vendas seja inferior, opta até ao final do mês de Março de 2007 pelo regime de contabilidade.

Se não exercer a opção, fica no regime simplificado até 2009, momento em que deverá optar pela tributação pretendida mediante a apresentação de uma declaração de alterações a apresentar até ao final de Março de 2009. Poderá ainda passar para o regime da contabilidade organizada se se alterar o valor das suas vendas nos termos previstos no nº 2 do artigo 28º.

3.6.1_Forma de tributação com base em contabilidade organizada

Remissão para o Código do IRC (artigo 32.º CIRS).

Para a determinação do rendimento do sujeito passivo com contabilidade organizada (por opção ou por exigência legal), o legislador remete para as regras do Código do IRC, ressalvando a especificidade da tributação das pessoas singulares.

Dispõe o art.º 32.º do CIRS que na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC relativas à determinação da matéria colectável das pessoas colectivas (Parte II do manual de IRC), com as adaptações resultantes dos artigos constantes do CIRS, nomeadamente os art.º. 33º., 34º., 35º., 36º e 73º.

A especificidade da tributação das pessoas singulares exige pois que se adaptem as regras daquele código do IRC destinadas às pessoas colectivas, ao modelo tributário criado para os contribuintes individuais.

3.6.2. Particularidades

Desde logo, sobressai a especificidade decorrente do disposto no n.º. 1 do art.º. 29º. do CIRS:

“Na determinação do rendimento só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas”.

O que significa, que na determinação do rendimento ilíquido (bruto) dos titulares dos rendimentos só são considerados “proveitos” e “custos” os relacionados com bens ou valores afectos à actividade profissional ou empresarial por eles exercida, ou seja: os bens que “façam parte do activo imobilizado da empresa individual” ao invés do que se verifica a nível do IRC, cuja tendência é bem mais abrangente, aglutinando todo o movimento económico desenvolvido pela pessoa colectiva, no intuito de tributar a totalidade do “lucro” por ela obtido.

3.6.3 Alusão à teoria do incremento patrimonial

É que no imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas visa-se “captar” todo o lucro; rendimento global” obtido pela pessoa colectiva independentemente da sua natureza ou proveniência, de harmonia com o estatuído nos artigos 20º. a 22º. do CIRC. Aquele código acolhe uma noção extensiva de rendimento – lucro tributável – de acordo com a chamada teoria do incremento patrimonial que, em resumo considera lucro a diferença entre património líquido no fim e no início do período de tributação (cf. ponto 5 do relatório preambular do CIRC).

3.6.4. Carácter “analítico-sintético” do IRS e “Sintético” do IRC

Há, pois, no CIRC uma tributação sintética do rendimento, ao passo que, no CIRS, a tributação das pessoas singulares têm um carácter misto: analítico-sintético, como já anteriormente salientámos. Numa primeira fase, as várias espécies de rendimentos obtidos pelas pessoas singulares, são enquadráveis em categorias estanques, no âmbito das quais são analisados e deduzidos os encargos inerentes para se apurarem os rendimentos líquidos de cada uma delas e só depois se faz a síntese!

Daí que, no domínio da tributação das pessoas singulares, face ao necessário enquadramento das várias espécies de rendimentos em categorias distintas, se determine, que na categoria B, só se incluam os “proveitos” e os “custos” inerentes aos bens ou valores efectivamente conexionsados com a actividade desenvolvida pelo titular do rendimento.

3.6.5. Património profissional e empresarial - Apenas constituem rendimentos imputáveis à Categoria B, os que estão directamente relacionados com a actividade empresarial e profissional

Por conseguinte, só dão origem a tais "proveitos" e "custos" os bens que estiverem afectos a essa actividade ou que façam parte do activo immobilizado da empresa ou estabelecimento individual – nunca os bens pessoais do contribuinte, uma vez que esses fazem parte do seu património familiar.

Vejamos um exemplo:

Se um contribuinte, sendo comerciante em nome individual, alienar, uma viatura que faça parte do activo immobilizado da sua empresa individual e nessa venda obter um "ganho", tal rendimento reflectir-se-á positivamente no lucro da categoria B (ou negativamente, se obtiver uma "perda").

Já isso não se verificaria, se a viatura vendida não fizesse parte do activo immobilizado da empresa individual, pois pertencendo tão só ao seu património familiar, sem que estivesse afecta à sua actividade comercial, esse ganho nem sequer cairia no âmbito de qualquer das categorias do IRS. É que os "ganhos" ou "perdas" obtidos pela venda de uma viatura existente no património das pessoas singulares não é tributável. Conclui-se, portanto, face ao conteúdo normativo dos artºs 29º. e 32º. do CIRS que as regras do IRC, nomeadamente os seus artigos 20º. e 23º. onde são definidos "proveitos" e "custos", têm de ser analisados e aplicados, com as especificidades inerentes à tributação das pessoas singulares.

Os nºs 2 e 3 do artigo 29.º CIRS, contém regras próprias relativas à quantificação do rendimento, no âmbito da Categoria B, nos termos dos quais o apuramento de resultados a que haja lugar naquela categoria, por virtude da prática de actos de afectação ou de transferência de bens entre o empresário e a empresa individual será efectuado tendo em conta o seu "valor de mercado" à data da prática dos actos. Este "valor de mercado" tanto pode equiparar-se a "valor de aquisição" como a valor de realização, tudo dependendo da natureza dos factos que determinam o apuramento dos ganhos (afectação ou transferência), como atrás já foi referido, quando tratamos a incidência daquela categoria. Refira-se que se a transferência se der do património profissional ou empresarial para o património particular, o rendimento da categoria B – mais valia - é logo apurado; se, a transferência for em sentido inverso, do património particular para profissional ou empresarial, o rendimento da categoria B – mais valia - só é apurado quando os bens saírem do património empresarial para terceiros ou para o património particular

Por último, resta-nos abordar a possibilidade de a DGCI corrigir os valores atribuídos se, fundamentadamente, considerar que os mesmos não correspondem aos que seriam praticados entre pessoas independentes.

3.6.6. Explorações Agrícolas Plurianuais

Contempla ainda o art.º. 34º. do CIRS outra particularidade relativamente às regras do IRC, quanto ao montante da dedução dos “custos das explorações plurianuais” que se referem às explorações silvícolas exercidas por pessoas singulares.

Correcção monetária dos encargos nas explorações silvícolas

Determina aquele artigo 34º. do IRS que:

“A parte dos encargos das explorações silvícolas plurianuais suportados durante o ciclo de produção equivalente à percentagem que a extracção efectuada no exercício represente na produção total do mesmo produto e ainda não considerada em exercício anterior, seja actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o art.º. 50º.” – Portaria que anualmente aprova e define os coeficientes de correcção monetária.

Procura este normativo colmatar assim os efeitos da inflação e da consequente desvalorização monetária, tendo em conta a concreta situação das “explorações silvícolas plurianuais”, que, como todos sabemos, se caracterizam por ciclos de produção relativamente longos, dependendo da espécie arbórea explorada.

Por exemplo a exploração de um pinhal, de um montado ou de um eucaliptal, têm ciclos de produção diferenciados.

Normalmente, nestas explorações plurianuais, a imputação dos “custos” não pode ser feita anualmente, como é vulgar nas restantes actividades agrícolas, daí, o permitir-se que a imputação seja diferida para o momento em que ocorram “os proveitos” correspondentes, permitindo-se ainda que os encargos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores possam ser actualizados pelos coeficientes que anualmente são publicados em Portaria do Ministro das Finanças, visando corrigir os efeitos da desvalorização da moeda.

3.6.7. Valorimetria das existências nas actividades agrícolas

Ainda relacionado com a determinação do lucro das actividades agrícolas dos empresários individuais, enquadráveis na categoria B, importa ter presente a especificidade que decorre do art.º. 35º., ao dispor que pode ser sempre utilizado o critério valorimétrico das existências referido no n.º. 4 do art.º. 26º. do Código do IRC, que é o constante da alínea c) do respectivo n.º. 1 daquele artigo e consiste em valorizar as existências a partir dos preços de venda deduzidos da margem normal de lucro. Prevê aquele normativo, que em sede da Categoria B de IRS pode ser sempre utilizado, que a margem normal de lucro, quando não seja facilmente determinável, possa ser substituída por uma dedução ao preço de venda, não superior a 20 por cento desse preço.

3.6.8. Estudo das regras do IRC “à posteriori”

Salientadas estas questões ligadas especificamente à tributação das pessoas singulares, utilizaremos o mesmo processo adoptado pelo legislador, que, evitando repetir-se, remeteu para o Código do IRC a procura das regras adequadas à determinação do rendimento líquido

da categoria B, dos sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado (art.º 32.º CIRS).

Uma vez que esta matéria é exaustivamente tratada nas Lições do IRC endossamos para aí o estudo das mesmas.

Por ora, limitar-nos-emos a chamar a atenção, para as disposições do CIRC, que apresentam especial interesse, designadamente os normativos referentes à determinação da matéria colectável naquele código.

Assim, na determinação do rendimento tributável das pessoas singulares são aplicáveis os artºs 17º. e seguintes do CIRC considerando-se os "proveitos ou ganhos" os referidos no art.º. 20º., as "variações patrimoniais" definidas no art.º. 21º..

Devemos ainda atender ao regime dos "subsídios ou subvenções" estabelecido no art.º. 22º., todos do CIRC, sem descurmarmos o disposto no art.º. 36º. do CIRS, completado com o nº 2 do artigo 114º, segundo o qual, podem ser incluídos no lucro tributável em fracções iguais durante 5 anos, os subsídios de exploração a actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca, que sejam pagos numa só prestação sob a forma de prémios, se relativos ao abandono de actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos e desde que excedam custos ou perdas, ou seja: os proveitos representados pelos subsídios podem ser diluídos ao longo de 5 anos desde que exista rendimento positivo.

Também o artigo 36º-A do CIRS nos vêm acrescentar que cessando a determinação do rendimento tributável com base na contabilidade no decurso do período estabelecido no artigo 22.º do Código do IRC, a parte dos subsídios ainda não tributada será imputada, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

Relativamente aos "custos ou perdas" e às "variações patrimoniais negativas" são de ter em atenção as regras constantes dos artºs 23º. e 24º., do CIRC, sem perder de vista as particularidades que se referiram anteriormente.

Quanto à valorimetria das existências e à mudança de critérios valorimétricos há que observar o disposto nos artigos 26º. e 27º. do CIRC, sem esquecer também a particularidade prescrita no art.º. 35º. do CIRS e acima referida, para os lucros agrícolas.

Quanto ao regime das reintegrações e amortizações, observar-se-á o estabelecido nos artºs. 28º. a 33º do CIRC, com a especificidade prevista no artigo 36º-B do CIRS que esclarece que quando se transita do regime de apuramento do rendimento de acordo com as regras da contabilidade para o Regime Simplificado de Tributação: consideram-se as amortizações efectivamente praticadas e aceites no período em que esteve no regime da contabilidade e as quotas mínimas no período em que está no Regime Simplificado de Tributação.

Relativamente ao regime das provisões atender-se-á ao fixado nos artºs 34º. a 38º, também do CIRC.

Estabelecem ainda os artºs 39º. a 42º. do CIRC o regime de outros encargos (créditos incobráveis, realizações de utilidade social, donativos para fins culturais, etc.).

3.6.9. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Para além das limitações previstas no Código do IRC, não são dedutíveis, para efeitos de determinação do rendimento da Categoria B, os seguintes encargos (cf. artigo 33.º CIRS):

- 90% do total dos proveitos contabilizados, sujeitos e não isentos de IRS, referentes ao conjunto de despesas de deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo ou de membros do seu agregado familiar que com ele trabalham,
- A Portaria 1041/2001, de 28 de Agosto, fixou, para efeitos do disposto no artigo 33º do CIRS, o número máximo de veículos e respectivo valor por sujeito passivo
- 75% dos encargos dedutíveis com amortizações ou rendas, energia, água e telefone fixo conexos com imóvel destinado à habitação do sujeito passivo que é por este afectado à sua actividade empresarial e profissional
- 100% das despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiciem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do âmbito territorial da sua aplicação
- 100% das remunerações do titular dos rendimentos ou de membros do seu agregado familiar, das ajudas de custo, da utilização de viatura do próprio, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória;

3.6.10. Reporte de prejuízos apurados na categoria B (com contabilidade organizada)

Prejuízos da Categoria B não são comunicáveis

Quando tratámos da questão da dedução das perdas do art.º. 55º. e da regra geral de comunicabilidade dos rendimentos consignada no n.º. 1 daquele preceito, verificámos que aquela regra é de tal modo derrogada no n.º. 2 que as excepções se convertem em regra de sinal contrário, uma vez que ao impedir-se a comunicabilidade das perdas naquelas categorias onde de facto se podem apurar prejuízos ofusca-se em parte a aplicabilidade e a razão da existência daquela regra geral de comunicabilidade dos rendimentos imanente à tributação unitária.

Podem ser reportados aos 6 anos seguintes

Portanto, a excepção-regra introduzida pelo n.º. 2 do art.º. 55º. determina que:

“o resultado líquido negativo apurado na categoria B, só poderá ser reportado aos seis anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos da mesma categoria, de harmonia com a parte aplicável do art.º. 47º. do CIRC”

Havendo prejuízo não há rendimento a influenciar o rendimento global líquido

Apurando-se prejuízo na categoria B, não há rendimento a englobar. O resultado líquido negativo não se reflectirá no rendimento global líquido do próprio ano, apenas se reflectirá no rendimento dos anos seguintes, se a categoria onde aquela perda tenha sido apurada, vier a apresentar rendimento líquido positivo, em relação ao qual se fará o "reporte" do prejuízo sofrido anteriormente.

O resultado líquido negativo apurado na categoria B terá que ser dividido entre as actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias e as restantes actividades da categoria B, porquanto o rendimento negativo de umas não é comunicável ao rendimento líquido positivo das outras - cf. n.º 4 do art.º 55.º do CIRS

3.6.11. Dedução de prejuízos fiscais na sucessão "Mortis-Causa":

O sucessor pode deduzir prejuízo sofrido pelo "de cujus"

Prevê o art.º. 37º., que a dedução de prejuízos fiscais prevista no art.º. 47º. do CIRC possa ser "aproveitada" por quem venha a suceder por morte ao sujeito passivo que suportou o prejuízo que ainda não tenha sido deduzido total ou parcialmente nos 6 anos subsequentes à sua verificação.

A razão de ser deste normativo, prende-se com o facto de a actividade, quando exercida por pessoas singulares, representar uma "organização com autonomia económica" susceptível de ser transmitida quer por negócio "inter-vivos" (venda, doação, cessão de exploração, etc.), quer por "sucessão mortis-causa", podendo ser continuada por quem suceda ao sujeito passivo na titularidade da exploração de estabelecimento comercial ou industrial, de empresa agrícola, silvícola ou pecuária, ou de qualquer outra actividade empresarial.

Hipótese circunscrita à "sucessão por morte"

Mas só a sucessão por morte confere ao sucessor⁽¹⁾ o direito de reportar prejuízos apurados anteriormente na titularidade do "cujus" (sujeito passivo falecido).

Se, por exemplo, um pai doar a um filho (sucessão "inter-vivos") um estabelecimento comercial, o filho embora sucedendo ao pai na exploração do estabelecimento, não poderá usufruir do previsto no art.º. 37º. relativamente aos "prejuízos" apurados na titularidade do estabelecimento em nome do pai. Já assim não seria, se o filho "suceder" na exploração do estabelecimento por óbito do pai, isto é, por o ter herdado: sucessão mortis-causa!

3.6.12. Transmissão de património empresarial para a realização do capital de uma nova sociedade.

⁽¹⁾ Cfr. artº. 2080 do C. Civil as espécies de *sucessores* (herdeiros e legatários)

O art.º 38^o(²) consagra um regime de neutralidade fiscal aplicável às pessoas singulares que pretendam transmitir a título oneroso o seu património afecto a uma actividade empresarial e profissional para realização do capital subscrito em sociedade.

Permite-se, então, que não haja lugar a apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício, por uma pessoa singular, de uma daquelas actividades.

Para que este benefício fiscal, que se traduz num diferimento de tributação para o momento da alienação, se concretize torna-se necessário que se observem as seguintes condições:

- a) O património do sujeito passivo terá que ser transmitido para uma sociedade com sede ou direcção efectiva em Portugal;
- b) O sujeito passivo deve deter pelo menos 50% do capital da nova sociedade e a actividade exercida por esta deve ser substancialmente idêntica à que era exercida pela pessoa singular transmitente do património;
- c) Os elementos do activo e do passivo da pessoa singular objecto de transmissão (do seu património) devem ser considerados pelos mesmos valores que tinham na escrita ou contabilidade da pessoa singular, ou seja, dos que resultam das disposições do Código do IRS ou de reavaliações feitas ao abrigo de diplomas de carácter fiscal;
- d) As partes de capital recebidas em contrapartida da transmissão sejam valorizadas, para efeitos de tributação aquando da sua transmissão futura, pelo valor líquido correspondente aos elementos do activo e do passivo transferidos, valorizados como referido anteriormente, ou seja, segundo as disposições do Código do IRS ou de reavaliações efectuadas ao abrigo de legislação fiscal.
- e) A sociedade que recebe o património individualmente terá de se comprometer a respeitar o artigo 77º. do Código do IRC, através de declaração que deve ser junta à declaração periódica de rendimentos da pessoa singular relativa ao exercício em que se operou a transmissão.

Este regime, porém, não se aplica aos imóveis afectos à actividade nas condições previstas na alínea b) do nº.3 do artigo 10º. do Código do IRS, em que a tributação é diferida, como sabemos.

Nos termos do nº.3 do artigo 38º., se o titular da quota ou das acções recebidas em contrapartida do património individual proceder à sua transmissão onerosa antes de decorridos cinco anos, serão os ganhos resultantes da transmissão das partes de capital tributados como rendimentos empresariais ou profissionais, conforme a actividade que vinha sendo exercida a título individual, e considerados como rendimentos líquidos da categoria B, não podendo durante aquele período efectuar-se operações sobre as partes sociais que beneficiem de regimes de neutralidade, sob pena de, no momento da concretização destas, se considerarem realizados os ganhos, devendo estes ser majorados em 15% por cada ano, ou fracção, decorrido desde aquele em que se verificou a entrada de património para

(²) Corresponde ao anterior artº 36-A do CIRS (aditado pelo D.L. 280/95 de 26/10)

realização do capital da sociedade, e acrescidos ao rendimento do ano da verificação daquelas operações.

Se as partes de capital forem transmitidas depois de decorrido aquele período os ganhos correspondentes serão tributados como mais-valias da alienação onerosa de partes sociais, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10º. do Código do IRS e, portanto, tributados com base no englobamento obrigatório.

Nos termos do artigo 77º do Código do IRC, os bens transmitidos para a sociedade devem ser contabilizados pelos mesmos valores que tinham na contabilidade do sujeito passivo, devendo ainda ter-se em conta na determinação do lucro tributável da sociedade o seguinte:

- a) O apuramento dos resultados respeitantes aos bens transmitidos é calculado como se não tivesse havido transmissão;
- b) As reintegrações e amortizações serão efectuadas de acordo com o regime que vinha sendo seguido na contabilidade da empresa singular;
- c) As provisões transferidas têm, para efeitos fiscais, o regime que lhes era aplicável para efeitos de determinação do rendimento tributável da pessoa singular.

Finalmente, os prejuízos fiscais relativos ao exercício pela pessoa singular de actividade empresarial e profissional, e ainda não deduzidos ao seu rendimento tributável podem ser deduzidos nos lucros tributáveis da nova sociedade até ao fim do período referido no artigo 47º. do CIRC (seis exercícios), contado do exercício a que os mesmos se reportam, até à concorrência de 50% de cada um desses lucros tributáveis.

3.6.13. Tributação autónoma (com contabilidade organizada)

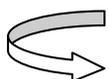
Face ao disposto no art.º 73.º do CIRS, são tributadas autonomamente as seguintes despesas ¹⁴ :

- Confidenciais ou não documentadas



Taxa = 50%;

- De representação



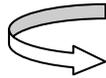
Taxa = 20% da taxa normal mais elevada de IRC¹⁵

- Com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motociclos ¹⁶

¹⁴ Estas taxas são reduzidas, nos termos da lei, para os residentes na região Autónoma dos Açores

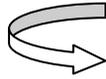
¹⁵ No exercício de 2007, a taxa normal mais elevada de IRC é de 25% (cf. art.º 80.º, nº 1 CIRC)

¹⁶ O nº 3 do artº 73º vem excluí-los de tributação autónoma se estiverem afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com viaturas relativa/ às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no nº 8, da al. b) do nº 3 do artº 2.º CIRS



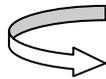
Taxa = 20% da taxa normal mais elevada de IRC 1

- As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido para efeitos de IRC, nos termos previstos no n.º 6 do art.º 73.º



Taxa = 35%

- Ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal



Taxa = 5%

O n.º 4 do art.º 73º enuncia, a título exemplificativo, o que se deve considerar como despesas de representação, salientando os encargos seguintes:

- Suportados com recepções;
- Refeições
- Viagens e passeios
- Espectáculos

oferecidos no país ou no estrangeiro a

- Clientes, ou
- A fornecedores, ou ainda
- A quaisquer outras pessoas ou entidades

O n.º 5 do art.º 73º enuncia, a título exemplificativo, o que se deve considerar como encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, motos e motocicletas:

- As reintegrações;
- Rendas ou alugueres
- Seguros e combustíveis
- Despesas com a manutenção e conservação
- Impostos sobre a sua posse ou utilização

3.7. Regime de determinação do rendimento tributável com base em "actos isolados"

As alíneas h) e i) do n.º 2 do art.º 3º. do CIRS permitem a tributação dos rendimentos auferidos pela prática de actos isolados de natureza comercial, industrial, agrícola, silvícola, pecuária e de prestação de serviços respectivamente.

Pressupostos dos actos isolados

O n.º 3 do art.º 3º considera rendimentos provenientes de actos isolados os que:

- Resultem de prática não reiterada;
- Não sejam previsíveis;
- Não representem mais de 50% dos restantes rendimentos (quando os houver).

Determinação do rendimento tributável dos actos isolados¹⁷

O artigo 30.º refere que “na determinação do rendimento dos actos isolados deduzem-se apenas os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção dos rendimentos brutos, até à sua concorrência, com as limitações previstas no artigo 33.º.º”

3.7.1. Dedução das despesas necessárias e comprovadas

Prescreve, assim, o art.º. 30º., que, para efeitos da determinação do rendimento proveniente de um acto isolado, uma vez que não se trata do exercício continuado de uma actividade, as “deduções específicas” permitidas, serão apenas as despesas necessárias, comprovadamente feitas para a obtenção desse rendimento, não sendo possível apurar rendimento liquido negativo porquanto sendo os actos isolados rendimentos fortuitos cuja matéria colectável é apurada de forma especial não seguindo o Regime Simplificado de Tributação nem o regime da contabilidade organizada, não existem razões para os considerar rendimentos decorrentes de uma actividade normal desta categoria permitindo a sua comunicabilidade.

Exemplo: Vamos supor que Maria, com 26 anos de idade, estudante universitária, presta, em 2007, um serviço na área da publicidade. A empresa Y paga o valor de 3500 euros. Vamos supor ainda que Maria não auferir qualquer outro rendimento até 31.12.2007, e que suportou as seguintes despesas referentes à prestação de serviços efectuada em Agosto e Setembro:

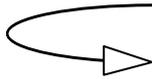
- Refeições = 450 €
- Aquisição de livros técnicos = 2000 €
- Viagens em transportes públicos = 250 €
- Aquisição de um computador = 1000 €

¹⁷ Ver: Circular nº 3/2001, de 14/2 e Circular nº 5/2001, de 12/3.

Aos actos isolados não se aplica o regime simplificado de tributação. Assim, ao rendimento proveniente da prestação de serviços supra mencionada – acto isolado, poderão ser deduzidas as despesas necessárias, comprovadamente efectuadas, para a sua realização, mas com as limitações constantes do artigo 33.º

Nestes termos, serão de efectuar as seguintes correcções:

- - Aquisição de um computador = 1000€



este equipamento, embora seja utilizado no período em que decorreu o acto isolado, não poderá ser objecto de reintegração, na medida em que o "acto isolado" não representa a existência de uma actividade com carácter de continuidade.

Assim sendo, o valor total das deduções aceites = 2700 €

⇒ 450 € + 2000 € + 250 €

O rendimento liquido da Categoria B proveniente do acto isolado = 3500€

⇒ 3500€ - 2700€ = 800 €

3.8. Determinação do rendimento tributável com base na opção pelas regras estabelecidas para a categoria A

Se os rendimentos auferidos no âmbito da categoria B resultarem de serviços prestados a uma única entidade, o sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A (n.º 8 do art.º 28.º e art.º 25.º), a menos que se trate de um acto isolado.

Contudo, existindo a opção, a mesma deverá manter-se por um período de três anos, a menos que deixem de verificar-se os pressupostos necessários para a tributação de acordo com esta opção.

É de salientar que a manifestação da referida opção ocorre aquando da entrega da declaração de rendimentos Modelo 3, onde no respectivo anexo o sujeito passivo deverá assinalar essa intenção.

Exemplo: Vamos supor que o sujeito passivo Ivo obtém, em 2007, exclusivamente de uma única entidade, no âmbito do seu trabalho por conta própria, como tradutor, o rendimento bruto de 3850€.

Em situações desta natureza, o legislador permite que o rendimento possa vir a ser tributado de uma de duas formas. Tudo vai depender da opção que o contribuinte faça na declaração de rendimentos de 2007, a entregar em 2008. Se o contribuinte optar pela

tributação conforme as regras da categoria A, a Administração Tributária irá aplicar no cálculo do imposto a dedução específica desta categoria (cf. art.º 25.º).

Neste sentido: $403\text{€} \times 12 \times 72\% = 3481,92\text{€}$ (alínea a) do n.º 1 do art.º 25.º);

Assim, o rendimento líquido = $3850 \text{€} - 3481,92\text{€} = 368,08\text{€}$.

Se o contribuinte não optar, o rendimento líquido da categoria B será de 2821 €. E isto porque, para um rendimento bruto inferior a 4030 € existe a presunção de que o rendimento líquido é sempre de 2821€. Com efeito, neste caso, da aplicação do coeficiente de 0,70, resultaria um valor inferior a este, pelo que seria de aplicar a regra da parte final do n.º 2 do artigo 31.º¹⁸.

3.9. Recurso a métodos indirectos na fixação do rendimento líquido da Categoria B.

Aplicação de métodos indirectos – artigo 39.º CIRS conjugado com os artigos 54.º do CIRC e 87.º a 90.º da Lei Geral Tributária.

O recurso à avaliação indirecta só é admitido nas situações expressamente configuradas na Lei (art.º 87.º da LGT).

Quando seja impossível a determinação directa e exacta da matéria colectável, a Administração Tributária pode utilizar métodos indirectos (Art.º 88.º da LGT).

Compreende-se pois, que a inexistência de contabilidade organizada, quando exigível, ou dos Livros de Registo e a consequente falta de elementos que possibilitem o apuramento e o controlo do rendimento tributável pelos Serviços da Administração Tributária, quando estes pretendem aferir a veracidade dos elementos declarados pelo contribuinte, impliquem que a determinação da matéria colectável seja feita por métodos indirectos, usando nomeadamente os critérios referidos no artigo 90.º da LGT, conjugado com o art.º. 54.º. do Código do IRC⁽¹⁾, ao abrigo da permissão contida no art.º. 39.º. do IRS.

A utilização dos métodos indirectos é uma medida de “último recurso”

O legislador restringe a aplicabilidade dos métodos indirectos, circunscrevendo-os àquelas situações em que for de todo impossível conhecer ou recorrer a elementos concretos do próprio contribuinte, por estes não existirem ou não se apresentarem suficientemente idóneos.

Só se recorre aos métodos indirectos e consequentemente á fixação de certo rendimento presumido depois de se demonstrar e verificar a impossibilidade de determinar o rendimento real ⁽¹⁾

¹⁸ Ver síntese esquemática.

⁽¹⁾ O art.º. 90.º. da Lei Geral Tributária alargou o elenco dos “índices” que podem ser utilizados na aplicação de métodos indirectos, com vistas, certamente ao reforço das garantias dos contribuintes e a uma maior disciplina na actuação da Administração.

⁽¹⁾ Sobre esta matéria ver o que dispõe a Lei Geral Tributária (art.º. 87.º. e seguintes)

Convém realçar que a Declaração de Rendimentos apresentada pelo contribuinte goza da presunção de verdade, pelo que a Administração Tributária não poderá pô-la em causa, sem que possua elementos fundados, que permitam demonstrar que a Declaração reflecte omissões ou inexactidões, que impliquem a utilização de métodos indirectos aplicáveis por via do disposto no art.º 39º.

Refira-se que o legislador, manifesta no relatório preambular do Código relativamente ao esforço das garantias do contribuinte, a intenção de respeitar o princípio de que a base de determinação do rendimento, é a Declaração do contribuinte, só podendo proceder-se à fixação administrativa desse rendimento na falta de tal declaração, quando os rendimentos declarados não correspondam aos reais ou haja necessidade de utilizar métodos indirectos, tendo ao mesmo tempo limitado significativamente o recurso a presunções e eliminado a possibilidade da Administração Fiscal se servir de critérios de razoabilidade para definir o limite das deduções ou encargos, como se verificava no imposto profissional.

Assim, para que a determinação do rendimento líquido da categoria B se faça por métodos indirectos é necessário que se verifique alguma das circunstâncias enunciadas no art.º 87º. da Lei Geral Tributária, de contrário, a Administração Tributária não poderá alterar o rendimento declarado.

Quando se aplicam os métodos indirectos

De facto, só haverá lugar à aplicação dos denominados métodos indirectos na fixação do rendimento, quando ocorra algum ou alguns dos factos especificados nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 87º., porquanto a existência de um desses factos indicará que os elementos de escrita do contribuinte não são suficientemente idóneos, ou podem mesmo nem existir, não permitindo assim o correcto apuramento do seu rendimento real e efectivo (Cf. o disposto no art.º 88 da LGT).

Há uma preocupação em “aproveitar” os elementos fornecidos pelo contribuinte, quando os haja, para quantificar e comprovar os rendimentos de modo a determinar o seu montante real, é uma novidade digna de realce.

Portanto, não basta que se verifiquem determinados factos elencados como susceptíveis de determinar a aplicação métodos indirectos, para se partir de imediato para eles.

É necessário que se averigue se em face dos elementos disponíveis fornecidos pelo contribuinte, as irregularidades obstam a comprovação e quantificação exacta do rendimento.

Igualmente na esteira deste princípio, vem a alínea a) do art.º 88º da LGT, estabelecer que certos factos como o atraso na execução da contabilidade, ou da escrituração dos livros, ou a não exibição imediata daquela ou destes, não determinam só por si a aplicação de métodos indirectos. Estes só serão utilizados, se o contribuinte, depois de notificado para regularizar ou apresentar a contabilidade ou os livros dentro do prazo que lhe for fixado – variável entre 5 e 30 dias – não cumprir essa obrigação.

Impossibilidade de comprovação e quantificação directa da matéria colectável

Ponderadas estas situações, importa salientar as anomalias e as incorrecções que poderão levar à aplicação dos métodos indirectos, e que são as seguintes:

- a) A inexistência de contabilidade (quando obrigatória) ou a inexistência dos livros de registo exigidos no art.º. 116º. – LIVROS DE REGISTO DE SERVIÇOS PRESTADOS E LIVRO DE REGISTO DE DESPESAS –, bem como a falta, atraso ou irregularidade na sua escrituração, execução ou organização;
- b) A recusa na exibição da contabilidade ou dos livros e demais documentos de suporte legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação;
- c) A existência de diversas contabilidades ou de grupos de livros com o propósito de dissimular a realidade perante a DGCI.
- d) Existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens e serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada.

Falibilidade dos métodos indirectos

A utilização de tais métodos dificilmente habilitará a Administração Tributária a “conhecer” o verdadeiro rendimento real obtido dada a natureza e falibilidade de uma actuação norteada apenas por “índices médios” como sejam “as margens médias de lucro líquido sobre as vendas, serviços prestados ou sobre as compras, fornecimentos e serviços de terceiros”, ou atendendo a “taxas médias de rendibilidade do capital investido”, etc... (cf. art.º. 54º. do CIRC e 90.º da LGT).

Pese embora este inconveniente – fixar-se administrativamente um rendimento afastado do “real” por “excesso” ou por “defeito” - era indispensável que o legislador não deixasse a Administração “manietada” e na dependência absoluta do comportamento mais ou menos cumpridor dos sujeitos passivos, permitindo que esta reaja não só à negligência meramente fortuita de alguns contribuintes menos lesto no cumprimento das suas obrigações fiscais, como ainda relativamente àqueles que “se esqueçam de revelar atempadamente os seus rendimentos”, ou que, queiram, intencionalmente, sonégá-los, não fornecendo elementos concretos ao sujeito activo.

3.10. Garantia dos sujeitos passivos:

-notificação e fundamentação do acto de fixação

Por outro lado, está consignado expressamente na Lei a obrigatoriedade da Administração Tributária notificar o sujeito passivo da decisão e dos respectivos fundamentos, quando proceda à fixação dos rendimentos ou altere os declarados pelo sujeito passivo (cf., art.º. 66º., n.º. 1 do CIRS). Digamos que, se manifesta aqui um contributo para um novo tipo de relacionamento da Administração com os contribuintes, ao admitir expressamente no seio de

um normativo do CIRS, uma regra que a nível do Direito Administrativo - a fundamentação dos actos Administrativos – já vigora há longos anos.

3.11. Regime de tributação especial: Rendimentos das sociedades transparentes imputados aos sócios

Transparência Fiscal

Já na parte I referimos, que, por virtude do disposto no art.º. 20º. – imputação especial, são englobados na Categoria B os rendimentos imputados aos respectivos sócios ou membros de sociedades a que seja aplicável o regime da “transparência fiscal” definido no art.º. 6º. do CIRC, se estes forem pessoas singulares,

Regime de imputação especial (art.º. 20º)

O rendimento líquido da actividade dessas “sociedades transparentes” é determinado segundo as regras do IRC, podendo estes contribuintes, em sede de IRC, estar no regime geral ou no Regime Simplificado de Tributação a que se refere o artigo 53º do CIRC

A tributação é feita na pessoa dos sócios, aos quais é imputado o rendimento na proporção estabelecida no acto constitutivo (pacto social) das mesmas, ou na falta dele, é imputado em partes iguais a cada um dos sócios (n.º. 3, do art.º. 6 do CIRC).

Imputa-se rendimento líquido

Ora esse rendimento, proveniente da prestação de serviços do sócio à sociedade transparente, quando repartido e imputado aos sócios, integra-se na categoria B, já como rendimento líquido. Não há deduções a fazer! (n.º. 2 do art.º. 20º.).

Porém, o rendimento obtido pelo sócio de uma sociedade transparente proveniente de serviços que presta a outras sociedades ou a outras pessoas já segue as regras de determinação do rendimento líquido da Categoria B aplicável aos demais titulares de rendimentos pelo que, se estiver enquadrado no Regime Simplificado de Tributação, aplicar-se-á a esses rendimentos o coeficiente constante do artigo 31º, para determinação do rendimento líquido das mesmas, o qual acrescerá aos rendimentos obtidos no âmbito da transparência fiscal e aos dos serviços prestados à sociedade transparente.

Exemplo:

David teve em 2007, prestações de serviços no valor de 50 000€, dos quais 10 000€ são provenientes de serviços prestados à sociedade transparente de que é sócio em 50%. A sociedade apurou, relativamente a esse exercício, uma matéria colectável de 30000€

Rendimento líquido da Categoria B

$(50000€ - 10000€) \times 70\% = 28\ 000€$

Matéria colectável imputada = 30000€ x 50% = 15000€

Rendimento líquido da Categoria B = 28000€ + 10000€ + 15000€ = 53000€

Reporte dos prejuízos nas sociedades transparentes

Se na sociedade transparente se apurar prejuízo, não há rendimento a imputar aos sócios, pois nos termos do n.º 7 do art.º 47º. do IRC os prejuízos fiscais respeitantes às sociedades mencionadas no n.º 1 do art.º 6º. daquele código (sociedades sujeitas ao regime de transferência fiscal) serão deduzidos unicamente dos lucros tributáveis das mesmas sociedades – à sociedade sujeita ao regime de transparência fiscal compete fazer o “reporte dos prejuízos” nos anos subsequentes.

Situação especial:

- Agrupamentos Complementares de Empresas (A. C. E.)
- Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (A.E.I.E).

Ressalva-se porém, a particularidade resultante do disposto no n.º 2 do art.º 6º. do CIRC, pois, tratando-se de um A.C.E. ou A.E.I.E., se dele fizer parte uma pessoa singular, ser-lhe-ão, imputados os lucros ou os prejuízos apurados no exercício.

CAPÍTULO III

CATEGORIA E — RENDIMENTOS DE CAPITAIS

4. DA CATEGORIA E – APURAMENTO DOS RENDIMENTOS DE APLICAÇÃO DE CAPITAIS. PRESUNÇÕES LEGAIS

Não há deduções

Nesta categoria de rendimentos não estão contempladas quaisquer deduções específicas pelo que, o rendimento nela enquadrável é líquido por natureza.

A nota mais saliente neste domínio prende-se com as “presunções legais”, nomeadamente a contida no n.º 1 do art. 40.º onde se

“presume que os mútuos, e as aberturas de crédito referidos no n.º 2 do art. 6º são remunerados à taxa de juro legal ⁽¹⁾, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada”.

Mútuos e aberturas de crédito

Ora, os mútuos e as aberturas de crédito referidos, são duas das formas contratuais previstas na al. a), do n.º 2 art. 5º susceptíveis de gerar rendimentos tributáveis na Categoria E – os juros recebidos pelo mutuante (quem empresta o capital) ou recebidos pela entidade que concede a outrem crédito por via da abertura de crédito.

Já ressaltava do disposto no n.º 2 daquele art. 6º a presunção legal de que os mútuos – não distinguindo os onerosos dos gratuitos – e as aberturas de crédito são remunerados, estabelecendo ainda outra presunção, segundo a qual:

Juro legal

“O juro nos mútuos se vence desde a data do contrato, e nas aberturas de crédito só a partir da data em que é utilizada”.

Presunções

Ora, todas estas presunções são ilidíveis⁽²⁾, isto é “juris tantum”, pois admitem sempre prova em contrário por um dos meios abaixo indicados no n.º 5 do art. 6º: ⁽³⁾

- Decisão judicial
- Acto administrativo

⁽¹⁾ A taxa de juro legal é a constante do art. 559º do C. Civil. Presentemente é 4%. (Portaria 291/93, 08.04, com início em 01.05.2003).

⁽²⁾ Cfr. nº 5, do art. 6º, conjugado com o nº 2 do art. 40º.

⁽³⁾ Ver a este propósito os “meios” que foram referidos na incidência desta categoria .

- Declaração do Banco de Portugal
- Reconhecimento pela DGCI

Rendimentos estabelecidos por presunção legal

Mas enquanto não forem ilididas, as presunções legais de existência de juros, vencidos desde a data em que a lei presume que são devidos e à taxa de juro legal, funcionam de “per si”, desde que se verifique o facto gerador do rendimento consubstanciado na norma.

Até prova em contrário, funciona a presunção

É que a obrigação fiscal é uma obrigação “ex-lege”, que nasce no momento do encontro temporal entre o facto tributário e a sua previsão abstractamente delineada pelo legislador. Assim, “se não for ilidida a presunção da existência dos rendimentos, sua taxa ou data a partir do qual são devidos, nos termos do art. 6º, nenhum outro meio impedirá o nascimento da obrigação tributária e a tributação desde aquela data em que a lei presume vencimento⁽¹⁾”.

Contagem dos juros

Quanto à forma da contagem de juros, é a prevista no n.º 5 do art.º 7º – dia a dia – assim, na determinação da matéria colectável conta-se, tanto o dia em que os rendimentos começam a vencer-se ou se presume o seu vencimento conforme o n.º 1 deste artigo, até ao dia da extinção da situação que originou a contagem dos juros”.

Fórmula para cálculos dos Juros

Também, importa ter presente para calcular o rendimento, isto é, o “juro”, a conhecida fórmula de cálculo comercial:

$$J = \frac{\text{Capital} \times \text{taxa} \times \text{n.º dias}}{365 \times 100}$$

Capital = a quantia mutuada

Taxa = a taxa de juro legal ou a contratual se for superior

N.º de dias = duração do empréstimo ou da utilização da A. Crédito.

Exemplo:

⁽¹⁾ Transcrição da opinião de F. Pinto Fernandes e J. Cardoso dos Santos in CIRS, anotado e comentado, pág 107.

Supondo que, em 1 de Maio de 2007, A emprestou a B 10 000€, sem que hajam estipulado entre si o quantitativo da taxa de juro aplicável ao contrato, entende-se que (presume-se):

“a quantia de 10 000€, começou a vencer juros à taxa de juro legal desde 1/5/2007 até à data em que A seja reembolsado do capital emprestado”

Vamos supor que em 2007/10/31 B reembolsa A do capital emprestado, o rendimento que vai imputar à categoria E, pelo mútuo celebrado com B será o resultado da aplicação daquela fórmula de cálculo:

$$\text{Juro} = \frac{10\,000\text{€} \times 4\% \times 184 \text{ (1.05 a 31.10)}}{365 \times 100} = \frac{73\,600\text{€}}{36\,500}$$

$$\text{Juro} = \text{rendimento} = 201,64\text{€}$$

4.1 Situações abrangidas pelo n.º 5 do art. 5º

Para determinação do quantitativo de imposto nos casos previstos no n.º 5 do art. 5º, revela-nos o art. 40º, n.º 3 os dois momentos temporais a considerar:

O rendimento é o correspondente ao período decorrido desde a data do último vencimento ou da emissão, 1ª colocação ou endosso, se ainda não tiver ocorrido qualquer vencimento, até à data da transmissão dos correspondentes títulos.

4.2 Englobamento dos lucros e rendimentos resultantes de partilha

Os lucros devidos por pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC bem como os rendimentos resultantes da partilha em consequência da liquidação dessas entidades que sejam qualificados como rendimentos de capitais são, no caso de opção pelo englobamento, apenas considerados em 50% do seu valor, por força da alteração introduzida pelo DL 192/2005, 07,11. Até 2006, eram considerados em 50%, sendo o englobamento obrigatório.

APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO

CATEGORIA F

5. DA CATEGORIA F – DEDUÇÕES ESPECÍFICAS AOS RENDIMENTOS PREDIAIS: DESPESAS DE MANUTENÇÃO E DE CONSERVAÇÃO E CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA

Deduções ao rendimento bruto da Categoria F

Aos rendimentos brutos da categoria F provenientes das rendas, dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, bem como de outros rendimentos que nos termos do artigo 8º. sejam havidos como rendas, estabelece o n.º 1 do art. 41º que serão deduzidas as despesas de manutenção⁽¹⁾ e as despesas de conservação⁽¹⁾ que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e provadas documentalmente, bem como o IMI (embora o artigo ainda faça referência à Contribuição Autárquica devemos entender tratar-se de IMI, uma vez que é este o imposto que se encontra em vigor) que incide sobre os prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

Verifica-se pois que, com a redacção do art. 41º, apenas as despesas suportadas por documentos comprovativos serão deduzidas, tendo-se afastado as presunções existentes até 1993.

Encargos de manutenção e de conservação suportados

Consagra-se portanto o princípio geral de que são dedutíveis os encargos de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, titular do rendimento, e que ele efectivamente tenha suportado, o que está em perfeita sincronia com o pressuposto desta reforma tributária: tributar rendimentos efectivos!

Extensivo ao condomínio

Idêntico procedimento consagra, no domínio da propriedade horizontal o n.º 2, do art. 41º referindo que, no caso de fracção autónoma de prédio em propriedade horizontal se deduzirão também além dos encargos inerentes à fracção autónoma propriamente dita, os encargos de conservação, fruição e outros, que, nos termos da lei civil,⁽²⁾ o condómino deva obrigatoriamente suportar e por ele sejam suportados e provados

⁽¹⁾ Quanto à noção de *despesas de manutenção e despesas de conservação* é importante ter presente o disposto na Lei nº 46/85, de 20.09 e art. 11º, do R.A. Urbano.

⁽²⁾ Ver o nº 1 do art. 1424º do C. Civil: “... as despesas necessárias à conservação e fruição das partes comuns do edifício são pagas pelos condóminos em proporção do valor das suas fracções”. Podem ficar a cargo do inquilino (art. 40º a 43º do R.A.U.)

documentalmente, como é o caso do seguro de incêndio e as quotas anuais para o condomínio.

5.1. Casos em que não há dedução

Não haverá lugar a qualquer dedução, quando se trate de rendimento derivado de um contrato de sublocação (al. c) do n.º 2, art. 8º), em que a parte a tributar corresponde à diferença entre o valor da renda ou da importância recebida e a parte por cada um paga (n.º 3 do art. 41º).

A diferença a que se refere a alínea c), no n.º 2, do art. 8º, é um rendimento líquido por natureza!

De resto, compreende-se que assim seja, em sintonia com o princípio expresso no n.º 1 do art. 41º, uma vez que, não é ao sublocador ou ao cedente que incumbe suportar os encargos de manutenção e de conservação do prédio, mas sim, ao proprietário do prédio.

5.2. Distinção entre despesas de manutenção e as de conservação.

Despesas de manutenção

Afigura-se-nos assim, muito importante saber agrupar os encargos, classificando-os como despesas de manutenção ou como despesas de conservação. Embora a redacção actual do art. 41º não as especifique, poderemos dizer, a título meramente exemplificativo, que constituirão despesas de manutenção os encargos suportados com:

- A energia e manutenção dos elevadores, escadas rolantes e monta-cargas;
- Porteiros;
- A energia para iluminação aquecimento ou climatização central;
- A administração da propriedade horizontal;
- A limpeza; os prémios de seguros dos prédios;
- As taxas autárquicas.

Despesas de conservação

Quanto às despesas de conservação muito embora o art. 41º também não as especifique, deverão considerar-se como tais, todas aquelas despesas que for necessário efectuar e suportar, para manter o estado do prédio e que não sejam enquadráveis no conceito de despesas de manutenção.

Para melhor entendimento destes dois conceitos, é muito útil reter o disposto na Lei n.º 46/85, de 20.9, apesar de revogada pelo D.L. n.º 321-B/90, de 15.10 e novo RAU.

As despesas de beneficiação não são enquadráveis no conceito do art. 41 do Código do IRS!

[Vejam os seguintes exemplos:](#)

1º Exemplo:

Álvaro, solteiro e funcionário público, proprietário de um prédio urbano, que se encontra arrendado a uma empresa comercial, recebeu 20 000€ de rendas no ano de 2007.

Vamos supor que este contribuinte, apresenta despesas de conservação e de manutenção no valor total de 22 000€, devidamente documentadas.

Qual o rendimento líquido?

Deduções específicas:

Despesas. Conservação e manutenção documentadas	<u>22 000€</u>
Total das deduções	22 000€

Determinação do rendimento. líquido:

Rendas	20 000€
Deduções	<u>22 000€</u>
Resultado líquido negativo	<u>- 2 000€</u>

Significa que o Rendimento Global Líquido não será influenciado pelos rendimentos prediais, uma vez que o prejuízo apurado na categoria F, no valor de 2 000€, será reportado aos rendimentos prediais que vierem a ser apurados nos 5 anos subsequentes.

Exemplificando, e partindo do princípio que o montante das rendas auferido venha a ser o mesmo no ano seguinte, e que o contribuinte não efectue quaisquer despesas, teríamos como rendimento a tributar no ano N+1:

Rendas	20 000€
Deduções	0€
Resultado	20 000€
Reporte do ano anterior (ano N) (n.º 2, art. 55º)	2000€
Rendimento Líquido a tributar no ano seguinte (ano N + 1)	<u>18 000€</u>

2º Exemplo:

Continuando com o mesmo contribuinte, vamos supor agora, que auferir 10 000€ de rendas, e efectua despesas de manutenção no valor de 13 000€, todas devidamente documentadas, não apresentando despesas de conservação. Qual o rendimento a tributar?

Deduções específicas (nº1, art. 41º):

Desp. Manutenção efectuadas	13 000€
Desp.conservação	0€
Total das deduções	13 000€
Determinação do Rend. Líquido:	
Rendas	10 000€
Deduções	<u>13 000€</u>
Resultado Líquido negativo	- 3 000€

Esta perda de 3 000€ será reportada nos 5 anos seguintes.

5.3 Dedução da Contribuição Autárquica (leia-se Imposto Municipal sobre Imóveis)

Desde logo deve referir-se que apenas poderá ser considerado o que incidir sobre o valor do prédio ou parte do prédio efectivamente arrendado.

O legislador veio permitir que, a partir de 2001, a Contribuição Autárquica ¹⁹referente ao valor dos prédios ou parte de prédios, cujo rendimento tenha sido englobado, seja deduzida ao rendimento bruto da categoria F.

Desta forma, verificamos que, quer as despesas de manutenção e de conservação, quer a contribuição autárquica suportada pelo sujeito passivo, constituem deduções específicas sem limite.

Dedução de perdas

O resultado líquido negativo apurado na categoria F pode ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, mas apenas pode ser deduzindo aos rendimentos líquidos da mesma categoria.

Exemplos

Luisa auferir, em 2007, 13 000€ de rendas e efectua despesas de manutenção e de conservação, nos valores de 300€ e 1000€, respectivamente, todas documentadas. No

¹⁹ IMI, a partir de 01.12.2003

referido período de tributação, suporta o pagamento de 150€ de IMI relativamente aos prédios arrendados.

Qual o rendimento líquido?

Deduções específicas (nº1, art. 41º):

IMI da sua habitação própria	210€
IMI do imóvel arrendado	150€
Desp. manutenção efectuadas	300€
Desp. conservação	<u>1000€</u>
Total das deduções	1 450€
Determinação do Rend. Líquido:	
Rendas	13 000€
Deduções	<u>1 450€</u>
Resultado Líquido negativo	11550€

APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO

CATEGORIA G

6. DA CATEGORIA G – INCREMENTOS PATRIMONIAIS

6.1 Regra Geral: Não são efectuadas quaisquer deduções aos rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais, com excepção dos rendimentos de mais-valias (Cf. o disposto nos artigos 9.º, 10.º e 42.º CIRS).

6.2 Excepção: Rendimentos de mais-valias

Em relação ao apuramento do rendimento líquido da categoria G, verifica-se que o legislador só permite a existência de deduções específicas no âmbito dos rendimentos de mais-valias, conforme resulta da leitura do artigo 42.º

Desta forma, o legislador estabeleceu um conjunto de regras para o apuramento do valor sujeito a tributação, o qual é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, determinadas nos termos dos artigos 43.º a 52.º do CIRS.

6.3. Comparação necessária com o extinto Código Imposto Mais Valias para determinação dos rendimentos de mais valias a englobar na categoria G

Não é por demais realçar, quão importante é no domínio da incidência desta categoria, ter em atenção o regime transitório do D.L. 442-A/88 de 30 de Novembro, que aprova o CIRS, dada a sua repercussão no domínio da determinação do rendimento de mais-valias a englobar na Categoria G.

Assim, tendo presente o que o art.º. 5º. daquele diploma dispõe relativamente aos ganhos de mais-valias, há que comparar o âmbito da incidência do art.º. 1º. do extinto Código do Imposto de Mais-Valias ⁽¹⁾ com o quadro da incidência delineado pelo art.º. 10º. do CIRS, uma vez que na redacção do aludido preceito se estabelece que:

(1) Artº. 1º. C.I.M.Valias

O imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através dos actos que a seguir se enumeram:

1º. - Transmissão onerosa de terreno para construção, qualquer que seja o título por que se opere, quando dela resultem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia previstos no artigo 17º. Da Lei nº. 2 030, de 22 de Junho de 1948, ou no artigo 4º. Do Decreto-Lei nº. 41 616, de 10 de Maio de 1958, e que não tenham a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial.

2º. - Transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere, de elementos do activo immobilizado e de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição das empresas, incluindo as não sujeitas a contribuição industrial ou ao imposto sobre a indústria agrícola ou isentas destes impostos.

3º. – Trespasse de locais ocupados por escritórios ou consultórios afectos ao exercício de profissões constantes da tabela anexa ao Código do Imposto Profissional.

Sujeição condicionada à data de aquisição

“os ganhos que não eram sujeitos a Imposto de Mais-Valias, criado pelo D.L. n.º. 46373, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos a uma actividade agrícola, ou da afectação destes a uma actividade, comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor do novo CIRS”

Ou seja, só há lugar a tributação se os bens tiverem sido adquiridos posteriormente a 1 de Janeiro de 1989.

Há que ter em conta, portanto que espécies de ganhos estavam abrangidas pelo C.I.M. Valias e quais os que passaram a ser considerados também como tal, no âmbito do CIRS.

Assim, são considerados ganhos de Mais-valias os provenientes:

Transmissão: Direitos reais – Terrenos para construção

- Da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos posteriormente a 1 de Janeiro de 1989, tendo em atenção que a transmissão de “terreno para construção” mesmo adquirido anteriormente aquela data, também gera mais-valia, porquanto já era passível de tributação no âmbito do C.I.M. Valias;
- Da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário, se a sua aquisição se houver efectuado depois da entrada em vigor do CIRS;

Partes sociais – Valores mobiliários

- Da alienação onerosa de partes sociais incluindo a sua remição e amortização com redução de capital (quotas, acções ou quaisquer outras participações sociais) e de outros valores mobiliários, desde que adquiridos posteriormente àquela data de 1 de Janeiro 1989 (é imprescindível fazer prova da data de aquisição – n.º. 2, do art.º. 5º. do regime transitório);

Direitos de autor – Royalties, Know-How e outros

- Da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou da experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico quando o transmitente não seja o seu titular

4º. – Aumento do capital das sociedades anónimas, e em comandita por acções ou por quotas, mediante incorporação de reservas ou emissão de acções.

originário e tais direitos tenham sido adquiridos posteriormente a 1 de Janeiro de 1989, já que estas transmissões não eram passíveis de tributação no C.I.M.V.

O Código do Imposto Profissional tributava Direitos de Autor e o Código do Imposto de Capitais tributava "Royalties"

- Algumas destas situações estavam de certa forma previstas noutros códigos fiscais, nomeadamente os rendimentos periódicos dos direitos de autor que por virtude do disposto no art.º. 1º., § 2º., alínea a) e no art.º. 2º. Alínea b) e respectivo § 3º. do C. Imposto Profissional estavam sujeitos a este imposto, enquanto que os "royalties" ou as "redevances" caíam na alçada do n.º. 10 do art.º. 6º. do Código de Imposto de Capitais. Porém todas constituem "novidade" no âmbito da tributação em Mais-Valias.

Cessão de posição contratual ²⁰

Da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

Instrumentos financeiros derivados, warrants autónomos e operações relativas e certificados

- Das operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do art. 5º.

Perante este "quadro da incidência" da categoria de Mais-Valias e relembrando o teor do antigo art.º. 1º. do CIMV, parece ter desaparecido do âmbito desta espécie de rendimentos duas "realidades económicas" que eram tributáveis como ganhos deste tipo:

O Código do Imposto de Mais-Valias tributava:

- Os aumentos do capital social de certas sociedades, por incorporação de reservas ou pela emissão de acções (n.º. 4 do art.º. 1º. do C.I.M. Valias);
- E as mais-valias realizadas através da transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado das empresas ou dos bens por elas mantidos como reserva ou fruição (n.º. 2 do art.º. 1 C.I.M.V.).

Quanto à tributação dos aumentos do capital social no domínio do C.I.M.V. a intenção do legislador ao tempo, era tributar de forma indirecta as mais-valias realizáveis nas transmissões de quotas ou partes sociais e de acções, intencionalidade essa, que hoje se encontra acolhida directamente e de forma mais explícita no quadro de incidência delineado

²⁰ Rendimentos de mais-valias que, a partir de 2001.01.01, ficaram, expressamente, abrangidos pelas normas de incidência real de IRS, com a redacção introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29/12.

pelo art.º. 10º. do CIRS ao tributar-se na alínea b), do n.º. 1, do art.º. 10º os ganhos obtidos pela alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários. Digamos, pois, que restam vestígios daquele campo de incidência.

Acrescem ao rendimento da categoria B os ganhos obtidos na alienação de bens do activo

Já o mesmo, porém não se poderá dizer relativamente aos ganhos provenientes da transmissão onerosa dos bens que façam parte do activo imobilizado dos sujeitos passivos com actividades profissionais que deixaram de ser considerados ganhos de mais-valias, tendo sido enquadrados como rendimentos na actual Categoria B, reflectindo-se no apuramento do rendimento tributável.

Há que apurar o saldo de Mais-Valias – Reporte do saldo negativo

Vamos encontrar no n.º. 1 do art.º. 43º do CIRS um tratamento algo equivalente no que respeita ao apuramento do rendimento da Categoria G (tributa-se sempre um saldo) extensivo a todas as espécies de ganhos de mais-valia, assumindo, porém, uma relevância tributária diferente, o eventual saldo negativo (MENOS VALIA) que venha a ser apurado – é reportável aos anos seguintes nos termos dos n.ºs. 5 ou 6 do art.º. 55º.

6.4. Objectivo principal na determinação do rendimento das mais-valias (categoria G): apurar o saldo anual entre as mais-valias e as menos-valias.

Regra fundamental

Na determinação do rendimento líquido das mais-valias, que se integra, entre outros tipos de incrementos patrimoniais, na Categoria G, a regra fundamental consagrada neste domínio pelo legislador, está no nº.1 do art.º. 43º. Consistindo na tributação do valor que vier a ser apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano, através do englobamento do respectivo SALDO POSITIVO.

Mas para o apuramento desse saldo, reveste particular importância, o conhecimento de várias outras regras, nomeadamente:

Valor de aquisição e Valor de realização

- As regras relacionadas com a determinação do valor de realização e do valor de aquisição (art.º. 44º. a 49º.).

Correcção monetária

- Há lugar à correcção monetária do valor de aquisição, pela aplicação de coeficientes de actualização, que visam corrigir os efeitos da desvalorização da

moeda, a fim de se tributar as mais-valias reais e não as meramente nominais (art.º. 50º.). Estes coeficientes são anualmente aprovados por Portaria do Ministro de Estado e das Finanças. Para 2007, está em vigor a Portaria 768/2007, de 09 de Julho.

Deduções

- O artigo 51º enumera as despesas e encargos comprovados que acrescerão ao valor de aquisição,

6.4.1. Determinação do saldo anual de mais-valias

Como apurar o saldo anual

Em homenagem à ideia nuclear acolhida na lei de tributar apenas ganhos efectivos, aos ganhos de Mais-Valias realizados em cada transmissão pelo contribuinte ao longo do ano deverão ser abatidas as perdas pelas Menos Valias eventualmente sofridas no mesmo período de tempo, a fim de se apurar o saldo anual que corresponderá ao ganho ou perda efectivamente obtidos, sem embargo de se considerar apenas 50% do aludido saldo, quando imputável às operações referidas nas alíneas a), c) e d) do n.º 1 do art.º. 10º., cujo englobamento é obrigatório (n.º. 2 art.º. 43º).

Engloba-se saldo positivo

Portanto, para que haja rendimento de mais-valias a adicionar aos restantes rendimentos apurados nas outras categorias para efeitos de tributação global, é necessário que o resultado – saldo que venha a ser apurado – seja positivo. Só havendo saldo positivo haverá rendimento de Mais-Valia a tributar!

Saldo negativo não influencia o Rendimento Global Líquido

Consequentemente, se for apurado resultado negativo não haverá rendimento de Mais-Valia da Categoria G a adicionar aos restantes rendimentos para cômputo do rendimento global líquido, nem aquele se reflectirá no dito rendimento global uma vez que as perdas desta categoria não são comunicáveis aos rendimentos de outras categorias (art.º. 55º., n.º. 5 ou 6).

6.4.2. O saldo negativo (menos-valias) é reportável aos anos seguintes:

A “perda” não é comunicável

O tratamento do resultado negativo apurado, reconduzir-nos-á ao disposto nos nº.s 5 e 6 do art.º. 55º. e ao problema da incomunicabilidade dessas perdas ao conjunto dos

restantes rendimentos líquidos, constituindo uma das excepções à regra geral contida no n.º. 1 daquele preceito.

Reporte do saldo negativo

Verificamos em contrapartida que, embora o “prejuízo” correspondente ao saldo negativo não seja comunicável nos termos do art.º. 55º., admite-se o reporte desse prejuízo aos anos seguintes, deduzindo-se aos rendimentos da mesma categoria que vierem a ser apurados nos anos subsequentes – n.º. 5 e n.º. 6 do art.º. 55º.

Dedutível nos 5 anos seguintes

Assim, nos termos do n.º. 5 do art.º. 55º. a percentagem do saldo negativo a que alude o n.º. 2 do art.º. 43º.(alíneas a), c) e d) do nº 1 do art. 10º), só poderá ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se à percentagem do saldo positivo entre as Mais e as Menos-Valias que vierem a ser realizadas naqueles anos.

Dedutível nos 2 anos seguintes

Ressalva-se, porém no n.º. 6 do mesmo art.º. 55º., que o “reporte” do resultado negativo será feito apenas nos dois anos seguintes, nas situações de menos-valias apuradas nas operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do nº 1 do art. 10º, deduzindo-se à percentagem do saldo positivo entre as Mais e as Menos-Valias da mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

6.4.3. Regras próprias das mais-valias obtidas com operações previstas nas alíneas b), e) f) e g) do nº 1 do art. 10º

Nestas situações, o regime de tributação, consiste no seguinte:

- Tributação autónoma do saldo
- Englobamento facultativo

Tributação autónoma do saldo das Mais-Valias mobiliárias

Os ganhos de mais-valias relativos às partes sociais e outros valores mobiliários, que abreviadamente designamos por mais-valias mobiliárias, bem como relativas às operações previstas nas alíneas e), f) e g), dos nº 1, do art. 10.º, não são englobadas face ao disposto no art.º. 22º, uma vez que são tributadas autonomamente nos termos do art.º. 72º.

Taxa especial Mais-Valias 10%

Portanto, relativamente a estas, a REGRA é a tributação autónoma do respectivo saldo positivo apurado entre as mais-valias e menos-valias realizadas ao longo do mesmo ano à taxa proporcional e real de 10% (n.º. 4 do art.º. 72º).

Opção pelo englobamento. Tributação global

Só excepcionalmente e quando haja expressa manifestação de vontade do contribuinte nesse sentido ²¹, é que essa espécie de ganhos mobiliários serão englobados na Declaração Anual de Rendimentos e tributados conjuntamente com os restantes rendimentos de mais-valias. O contribuinte, subtrairá assim, esse saldo positivo das mais-valias mobiliárias à tributação autónoma à taxa de 10%, submetendo-o conjuntamente com as restantes mais-valias de englobamento obrigatório, às taxas pessoais e progressivas do art.º. 68º aplicáveis ao rendimento colectável.

6.4.4. Regras gerais das restantes mais-valias:

- Englobamento obrigatório
- Considera-se só 50% do valor apurado
- Sujeitam-se à tributação global

Em face do n.º. 2 do art.º, 43º., que vem cumprir o disposto no n.º 5 do art.º 13º. da Lei de Autorização Legislativa n.º. 106/88, de 17 de Setembro, há certas espécies de Mais-Valias, cujo saldo é considerado apenas por 50% do seu valor.

São, pois, mais-valias de englobamento obrigatório os ganhos obtidos em resultado:

Venda de imóveis, do usufruto de imóveis entre outros

- Da alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (pela venda de um imóvel, ou do direito de usufruto sobre um imóvel) – alínea a) do n.º. 1 do art.º. 10º;

Transmissão do património particular para actividades exercidas no âmbito da Categoria B

- Da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais exercidas em nome individual pelo seu proprietário – alínea a) do n.º. 1 do art.º. 10º;

Propriedade. Intelectual, Industrial, Know-how...

²¹ Vontade que é assinalada na Declaração Modelo 3 do ano a que tributação respeita, no Anexo G.

- Da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário (ex: o herdeiro dos direitos de autor de certa obra intelectual vende a título definitivo a exploração dos direitos dessa obra a uma Editora; o detentor de determinada patente de invenção, que não foi o seu inventor, vende a uma fábrica essa patente) – alínea c), do n.º. 1 do art.º 10º.);

Cessão onerosa de posições contratuais

- Da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis – alínea d), do n.º. 1 do art.º 10º.).

6.4.5 Em resumo:

Portanto, para efeitos da determinação do rendimento a apurar, só se considera 50% do saldo entre as Mais e as Menos-Valias correspondentes às espécies constantes das al. a), c) e d) do n.º. 1 do art.º. 10º. (n.º. 2 do art.º. 43º).

Art.º 10.º, n.º 1	Operações	Englobamento		Tributação	
		Obrigatório	Facultativo	Montante	Taxa Art.º
a)	Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário	x		50%	68.º
b)	Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia		x	100%	72.º

c)	Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário	x		50%	68.º
d)	Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis	x		50%	68.º
e)	Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º		x	100%	72.º
f)	Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação		x	100%	72.º
g)	Operações relativas a certificados que atribuem ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º		x	100%	72.º

Ganho (Mais-Valia) em cada transmissão e seu agrupamento por espécies

Neste termos, para se apurar o saldo anual final das mais-valias dever-se-á proceder não só ao apuramento das mais ou menos-valias realizadas em cada uma das transmissões efectuadas pelo contribuinte durante o mesmo ano, como ainda ao seu agrupamento por espécies para obtermos o saldo correspondente a cada uma delas (Imobiliárias e Mobiliárias).

6.5. Determinação da mais-valia e da menos-valia em cada transmissão (ganhos e perdas)

Conhecido o saldo final anual dos rendimentos de Mais-Valias significa pois, que se encontra determinado o rendimento líquido.

Mas para se chegar a esse saldo, além das regras e particularidades que acabámos de analisar ligadas à especificidade do regime de tributação dos ganhos de mais-valias, é necessário conhecer primeiro como se determina o valor dos "ganhos" obtidos em cada transmissão pelas mais-valias realizadas ou das "perdas" sofridas por menos-valias verificadas ao longo do mesmo ano.

É importante conhecer as regras que permitirão determinar qual é a expressão do ganho ou da perda para efeitos da mais-valia.

Supondo que o contribuinte durante o ano de 2007 realiza as seguintes transmissões:

- 1 - Vende um terreno para construção por 75 000€ que havia adquirido a título gratuito - herdado do seu pai, falecido em Jan./1999.
- 2 - Vende um prédio urbano por 60 000€ que havia comprado no início de 2007 por 50 000€
- 3 - Vende o direito real de habitação periódica por 4 000€ que havia adquirido no princípio de 2007 por 5 000€.

Estas transmissões geram rendimentos tributáveis na Categoria G, cujos ganhos ou perdas se evidenciam facilmente nas vendas referidas em 2 e 3. Porém, na venda referida em 1, calcular a expressão do "ganho" não é tão simples, porquanto não havendo qualquer custo na aquisição do bem, é difícil "ajuizar" do "ganho". E como é evidente, não se considera ganho todo o valor do preço recebido pelo terreno!...

É por demais evidente o interesse de que se reveste a determinação desse ganho, sendo por consequência muito importante conhecer todo o conjunto de outras regras que o legislador criou relativamente à determinação do valor de aquisição e do valor de realização.

No CIRS, a par de regras próprias deste Código encontramos também muitas remissões para regras constantes de outros códigos fiscais, nomeadamente dos Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) ou Código do Imposto do Selo (CIS) 22), o que se explica pelo facto do mesmo negócio jurídico dar origem simultaneamente a duas tributações diferentes! Exige-se pois, que haja harmonia fiscal!

Valor de realização e de aquisição

A compra e venda de um imóvel dá origem:

²² O CIRS refere-se ao Código do Imposto Municipal de Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações. Porém, este Código foi revogado pelo n.º 3 do art. 31.º do DL 287/2003, de 12 de Novembro, pelo que as menções que ainda subsistam relativas a este código devem ser entendidas, consoante os casos, para o Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (CIMT) ou Código do Imposto do Selo (CIS), nos termos do disposto no artigo 28.º do mesmo diploma.

- Por parte do adquirente (comprador) ao pagamento da IMT sobre o preço – valor do imóvel.
- Por parte do alienante (vendedor) ao englobamento do ganho realizado – obtendo-se este pela diferença entre o Valor Realizado (preço recebido pelo imóvel) e o Valor pelo qual “recebeu” esse bem no seu património (Valor de aquisição). Por seu turno a “aquisição” deste bem no passado, quer tenha sido a título oneroso (comprado), quer a título gratuito (herdado ou doado), também foi alvo de tributação em IMT ou Imposto do Selo.

Salta à evidência a interligação que as regras daqueles códigos apresentam relativamente à determinação do valor de realização e do valor de Aquisição.

Vimos oportunamente no domínio dos rendimentos de mais-valias, o que é que se considera “ganho” de Mais-Valia para efeitos de tributação em IRS. Salienta o n.º. 4 do art.º. 10º., que aquele ganho é constituído pela diferença entre o Valor de Realização e o Valor de Aquisição.

Critérios para encontrarmos os valores de aquisição e os valores de realização

Portanto o CIRS vem estabelecer nos artºs 44º. a 49º. várias regras que nos permitem determinar aqueles valores, definindo por um lado critérios para se encontrar o valor pelo qual os bens foram adquiridos (Valor de Aquisição) e por outro, o valor pelo qual os bens são alienados (Valor de Realização), visando com umas e outras dotar a Administração Tributária de meios seguros e eficazes, que a acautelam contra eventuais simulações entre comprador e vendedor, sem embargo de lhe assistir meios de reagir, quando entenda que há divergência de Valores (art.º. 52º.).

6.6. Regras para determinar o “valor de realização” regra geral

Começamos por encontrar no art.º. 44º. os critérios que nos permitem determinar o VALOR DE REALIZAÇÃO (ou de alienação) dos diversos tipos de bens ou direitos, estabelecendo a alínea f) do n.º. 1 o regime-regra atendendo ao facto de que a transmissão onerosa se baseia genericamente num contrato de compra e venda. Por isso estabelece como regra principal que:

“o valor de realização é o correspondente á
contraprestação recebida pela transmissão onerosa
do bem ou direito transmitido”

Poderá, porém, essa transmissão onerosa basear-se num negócio jurídico de outro tipo (a troca ou permuta) ou de um acto jurídico diferente, (expropriação, afectação permanente a fins diversos, actos de afectação interpatrimonial). Daí que, o art.º. 44º. estabeleça nas restantes alíneas critérios específicos, isto é, regras especiais, para determinar o Valor de Realização, consoante a espécie do acto que origine o ganho de Mais-valia.

REGRAS ESPECIAIS:

Assim, nos termos das alíneas do art.º. 44º. o Valor de realização será respectivamente:

a) No caso de troca:

- | | | |
|--|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> - o valor atribuído no contrato aos bens ou direitos recebidos <li style="padding-left: 40px;">ou - o valor de mercado, quando aquele não existir ou este for superior | } | <p>acrescidos ou diminuídos da importância em dinheiro a receber ou a pagar</p> |
|--|---|---|

Relevância da data do contrato na permuta por bens futuros

Note-se que qualquer destes valores se reportará à data em que for celebrado o contrato, ainda que se trate de permuta por bens futuros (n.º. 3 do art.º. 44º.).

b) No caso de EXPROPRIAÇÃO:

- É o valor da indemnização.

c) Nos actos de afectação INTERPATRIMONIAL:

- É o valor de mercado. Importa aqui assinalar, por um lado, a equiparação a "valor de realização" do valor de mercado atribuído e por outro, a regra de que prevalecerá o "valor corrigido" pela D.G.C.I., nos termos e nas circunstâncias do n.º. 4 do art.º. 29º. (al. c) do n.º.1, art.º. 44º. e n.º. 4)

Este "valor de mercado " que aqui (na esfera do particular), é equiparado a "valor de realização", constituirá também o "valor de aquisição" no apuramento da Mais-Valia quando, na esfera da actividade empresarial e profissional para a qual se movimentaram os bens, ocorra a sua alienação onerosa ou qualquer outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (cf. art.º. 29º., n.º. 2).

- d) No caso de valores mobiliários alienados pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de venda, e para efeitos da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º,
 - O preço de mercado no momento do exercício

- e) Tratando-se de bens ou direitos referidos na alínea d) do n.º 4 do artigo 24.º, quando não exista um preço ou valor previamente fixado
 - O valor de mercado na data referida

Apesar de enunciar estes diversos critérios, ressalva no n.º. 2 do art.º. 44º., que tratando-se de um contrato de compra e venda, troca ou expropriação que envolva direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerá sempre, o valor de liquidação para efeitos, actualmente, de IMT, se for superior a qualquer daqueles valores indicados nas alíneas a), b) e f).

O que se compreende perfeitamente dentro da lógica e da harmonia de um sistema fiscal coerente.

Não seria correcto, nem razoável, que do mesmo negócio jurídico pudessem resultar valores diferentes consoante a vertente perspectivada. O valor da transmissão de bens imobiliários para efeitos fiscais deverá ser o mesmo, quer do ponto de vista do adquirente (comprador) para efeitos da liquidação do IMT por ele devida, quer da tributação em sede de IRS dos ganhos de Mais-valia auferidos pelo alienante (vendedor) na mesma transmissão.

Portanto, o valor da transmissão dos bens ou direitos reais sobre bens imóveis que servir de base (ou que pudesse ter servido de base) à liquidação da IMT, quando for superior a qualquer daqueles valores indicados nas alíneas a), b) e f) do art.º. 44º. prevalecerá sobre qualquer outro: ao valor da contraprestação, ao valor atribuído no contrato, ao valor de mercado ou o valor da indemnização.

6.7. Regras para determinar o “Valor de Aquisição”

Ao estabelecer os critérios de determinação do VALOR DE AQUISIÇÃO, reparte-os o legislador em função da forma como os bens tenham sido adquiridos pelo alienante:

- Se a título gratuito
- Se a título oneroso
- Se por transferência de bens da empresa para o património particular do empresário

Subdividindo ainda a aquisição a título onerosos, consoante a espécie de bens a que a mesma diga respeito:

- Imóveis

- Bens mobiliários
- Outros bens ou direitos

Tratando-se do valor de aquisição de bens imóveis, regulam as regras constantes do art.º. 46º.

Tratando-se do valor de aquisição de partes sociais ou outros valores mobiliários, atender-se-á ao disposto no art.º. 48º. Finalmente, o valor de aquisição a título oneroso de outros bens ou direitos não especificados no art.º. 46º. e 48º. regular-se-á pelo art.º. 49º.

Assume também particular relevância a correcção monetária do valor de aquisição relativo a bens imóveis adquiridos há mais de 24 meses, pela aplicação dos coeficientes de correcção da Portaria a que alude o art.º. 50º, bem como a correcção do valor de aquisição por despesas e encargos, nos termos do art. 51.º.

Apelo aos Códigos do IMT e do Imposto do Selo

À semelhança do que se verifica na determinação do Valor de Realização, também aqui na determinação do Valor de Aquisição há um claro apelo, às regras constantes dos Códigos do IMT e do Imposto do Selo, quer quando estejam em causa bens imóveis, quer relativamente a outras espécies de bens. Especialmente se se tratar de bens adquiridos a título gratuito (via sucessória ou doação).

Assim o Valor de Aquisição obter-se-á da seguinte forma:

A .TRATANDO-SE DE BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS A TÍTULO GRATUITO:

- Valor de aquisição será o que serviu de base ao cálculo do imposto do selo, ou que lhe serviria de base caso fosse devido (n.º. 1 e 2 do art.º. 45º.)

Salienta-se que, no caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos há menos de dois anos, por doação isenta nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, considera-se valor de aquisição o valor patrimonial tributário anterior à doação

B .TRATANDO-SE DE BENS OU DIREITOS ADQUIRIDOS A TÍTULO ONEROSO:

B.1 Visando IMÓVEIS

- a) O valor de aquisição será o valor que serviu de base à liquidação do IMT ou que serviria de base se este fosse devido (n.º. 1 e 2 do art.º. 46º.).

b) Tratando-se de imóvel construído pelo próprio contribuinte o valor de aquisição corresponderá:

- Ao valor patrimonial inscrito na matriz ou
- Ao valor do terreno mais os custos de construção comprovados documentalmente se for superior àquele, obtendo-se o valor do terreno pelas regras já indicadas na al. a) (valor do IMT – nºs 3 e 4 do art.º. 46º).

Considera-se como data de aquisição para efeitos do art.º. 50º.

- Saber se o prédio é detido há mais de 24 meses e se há lugar à correcção do valor de aquisição – a data que foi relevante para inscrição do prédio na matriz urbana nos termos do Código do IMI (n.º. 2, al. a), art.º. 50º.).

B.2. Visando PARTES SOCIAIS ou outros VALORES MOBILIÁRIOS:

I – Se os valores mobiliários (acções, títulos, etc.) tiveram cotação na Bolsa de Valores:

- Será o custo documentalmente provado;

Ou

- Não estando documentado, será o valor da menor cotação verificada nos dois últimos anos anteriores à alienação, a não ser que seja declarado outro valor ainda menor que a menor cotação verificada durante esse período de tempo (alínea a), do art.º. 48º).

II – Se os valores mobiliários não tiverem cotação na Bolsa ou se se tratar de quotas sociais:

- Será o custo documentalmente provado

Ou

- Não havendo comprovativo, será o correspondente ao respectivo valor nominal (alínea b), do art.º. 48º).

III – Se se tratar de bens ou direitos referidos na al. a), do n.º 4 do art.º 24.º:

- será o quantitativo que tiver sido considerado como valor do bem ou direito no momento do exercício da opção ou de direito de efeito equivalente, correspondendo à diferença positiva entre o valor do bem ou direito nessa data e o preço do exercício de opção, ou do direito, acrescido este do que, eventualmente, haja sido pago pelo

trabalhador ou membro de órgão social para a aquisição da opção ou direito (al. c) do art.º 48.º e n.º 7, da al. b), do n.º 3 do art.º 2.º).

IV – Se se tratar de bens ou direitos referidos na al. b), do n.º 4 do art.º 24.º:

- Será o preço de subscrição ou de exercício para a generalidade dos subscritores ou de titulares do direito ou o valor de mercado (al. d) do art.º 48º e n.º 7, da al. b), do n.º 3 do art.º 2.º)

V – Se se tratar de bens ou direitos referidos na al. e), do n.º 4 do art.º 24.º:

- Será o valor de mercado na data referida

VI – Se se tratar de valores mobiliários adquiridos pelo titular do direito de exercício de warrants autónomos de compra:

- Será preço de mercado no momento do exercício

B.3. Visando QUAISQUER OUTROS BENS OU DIREITOS, nomeadamente a alienação da propriedade intelectual ou industrial (Direitos de Autor, Know-How, Royalties, Redevances, etc.), o valor de aquisição é constituído:

- pelo preço pago pelo alienante documentalmente provado ou seja, o preço manifestado aquando da aquisição constante de documento comprovativo (art.º. 49.).

C. TRATANDO-SE DA TRANSFERÊNCIA DE BENS AFECTOS Á ACTIVIDADE EMPRESARIAL E PROFISSIONAL PARA O PATRIMÓNIO PARTICULAR DO TITULAR DOS RENDIMENTOS DA CATEGORIA B:

Estamos aqui em presença de situações que envolvendo a transferência de bens para o património geral, determinam a exigibilidade do imposto relativo ao período anterior (no âmbito da Categoria B) e o início de um novo período de vida do bem para efeitos de tributação (na esfera particular – Categoria G). Com início desse período fiscalmente relevante, torna-se necessária a equiparação de um valor a “valor de aquisição”. A isso se propôs o art.º. 47º ao ficcionar que o “Valor de Aquisição” que servirá para o apuramento da Mais-Valia que vier a ser gerada relativamente ao novo período será o “valor de mercado” à data em que o bem foi transferido – data de aquisição (Al. b) do n.º. 2, art.º. 50º.).

Dá-se neste caso, o fenómeno inverso do assinalado no art.º. 29º. n.º. 3 que equipara o “valor de mercado” a “valor de realização”, e entenda-se, neste caso, para cálculo da Mais-valia na esfera da Categoria B.

Ou seja: o “Valor de Mercado” é sequencial e simultaneamente “Valor de realização/alienação” e “valor de aquisição”.

6.7.1. Correção do Valor de Aquisição

Correção monetária para colmatar a inflação

Em certas situações, pode haver lugar à correção do valor de aquisição devido:

- À aplicação dos coeficientes de actualização da Portaria prevista no art.º. 50º. quando se deva proceder à correção monetária do custo de aquisição do bem face à desvalorização da moeda (por ex.: tratando-se de imóvel detido há mais de 24 meses).

Despesas e encargos

- Ao facto de terem sido realizadas despesas e encargos com a valorização dos bens ou despesas inerentes à aquisição e alienação dos mesmos, que devam acrescer ao custo de aquisição do bem nos termos do art.º. 51º.

I – CORRECÇÃO MONETÁRIA (art.º. 50º.)

Imóveis detidos há mais de 24 meses

A correção do valor de aquisição “em função da inflação só é aplicável em sede de IRS, na determinação da mais e menos-valia de bens imóveis detidos há mais de 24 meses” – assim determinava a Lei n.º. 106/88, de 17 de Setembro, no n.º. 7 do art.º. 13º.

Esta determinação acabou por ficar consagrada no Código do IRS com maior amplitude, abrangendo actualmente os bens a que se refere a parte final da alínea a), do n.º. 1 do art.º. 10º. (art.º. 50º., n.º. 1).²³

De facto, só haverá correção monetária do valor de aquisição dos bens a que se refere a alínea a), do n.º. 1 do art. 10º., quando o tempo que mediar entre a data do acto de alienação e a data do acto de aquisição corresponda a mais de 24 meses.

Finalidade da correção: excluir da tributação as Mais Valias nominais

²³ Até 2000.12.31, estavam abrangidos também os bens e direitos das designadas “mais-valias dos profissionais liberais”(al. d) do nº 1, do artº 10.º CIRS – redacção anterior)

A aplicação dos coeficientes de actualização à semelhança do que já se verifica no C.I.M. Valias visa excluir da tributação as mais-valias permanentemente nominais, isto é, os ganhos atribuíveis à desvalorização da moeda, que não constituem verdadeiros ganhos, por corresponderem tão só a uma valorização idêntica à taxa de inflação, não representando um verdadeiro “acrécimo do poder de gastar”!

Só tributam ganhos reais

Com aquele procedimento, far-se-á uma actualização de valor de todos os bens imóveis, indexando-os para que se possam comparar valores que se encontram no mesmo padrão monetário. Havendo mais-valia, esse ganho constituirá uma mais-valia real.

Portaria dos coeficientes de actualização

Esses coeficientes de correcção são regularmente publicados em Portaria do Ministro das Finanças, como já se referiu quando tratámos da incidência.²⁴

II – ACRÉSCIMO DAS DESPESAS E ENCARGOS AO VALOR DE AQUISIÇÃO (DEDUÇÕES ESPECÍFICAS – art.º. 51º.)

Ao valor de aquisição serão acrescidos certos encargos e despesas, tidos como necessários para a obtenção do ganho de mais-valia, uma vez que na lógica do novo modelo de tributação do rendimento, só se deverão tributar os rendimentos efectivamente auferidos pelo sujeito passivo. Ora, quanto mais elevado for o valor de Aquisição, menor é a expressão do ganho de Mais-Valia a tributar ($MV = \text{Valor Realização} - \text{Valor de Aquisição}$).

Deduções específicas

Assim ao valor de aquisição acrescerão nos termos do art.º. 51º.:

- Os encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos (Por ex: a terraplanagem de um terreno para construção de relevo acidentado);
- As despesas necessárias e efectivamente praticadas, inerentes à aquisição e alienação dos direitos reais sobre bens imóveis (será, por exemplo, o caso das despesas feitas com a “constituição da propriedade horizontal” de um prédio em propriedade plena, ou por exemplo as despesas de escritura e registos quando tenha sido previamente acordado com o comprador que tais despesas decorrem por conta do alienante e não por conta do comprador, como é costume na falta desse acordo prévio);

²⁴ Trata-se, para o ano de 2007, da Portaria n.º 768/2007, de 9 de Julho.

A este propósito refira-se a divulgação de uma informação vinculativa, nos termos da qual, são consideradas como despesas necessárias e inerentes à aquisição e alienação, o IMT, e os encargos notariais e de registo predial. Porém, já não revestem aquela natureza, e portanto não serão relevantes no cálculo da mais ou menos-valia, a indemnização paga a um inquilino ou os encargos com o processo judicial de despejo de ocupantes.

- As despesas necessárias e efectivamente praticados inerentes à alienação das quotas em sociedades – participações sociais – e em todas as outras situações enquadráveis nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 10º. (Direitos de Autor, Royalties, etc.).

6.8. Fórmulas de cálculo de mais ou menos-valias referentes aos actos mencionados no n.º 1 do artigo 10.º do CIRS

- Alínea a) \Rightarrow $MV = Vr - (Va \times Cf + Ev + Da + Dal) \times 50\%$
- Alínea b) \Rightarrow $MV = Vr - (Va + Dal)$
- Alínea c) \Rightarrow $MV = Vr - (Va + Dal) \times 50\%$
- Alínea d) \Rightarrow $MV = Vr - Va \times 50\%$
- Alínea e) \Rightarrow $MV =$ Rendimentos líquidos positivos que não sejam abrangidos pela categoria E.

Sendo: Vr = Valor de realização (artºs 44.º e 52.º); Va = Valor de aquisição (art.ºs 45.º a 49.º)

Cf = Coeficiente de desvalorização da moeda (art.º 50.º);

Ev = Encargos com a valorização dos bens (art.º 51.º, a));

Da = Despesas com a aquisição (art.º 51.º, a));

Dal = Despesas com a alienação (art.º 51.º, alíneas a) e b));

6.9. Fixação de valores pela administração fiscal (DGCI) quando haja divergências de valores

Além das regras que acabámos de analisar e dos critérios objectivos que nos permitem determinar o valor de realização e valor de aquisição no cálculo das mais e menos valias, procurou o legislador dotar a Administração Fiscal dos meios que a habilitem a reagir contra eventuais conluios vendedor-comprador, capazes de criar situações de simulação do preço, susceptíveis de falsear a exacta quantificação dos ganhos de mais-valia obtidos ou de eventuais perdas sofridas (menos-valia inexistentes).

Fixação pela DGCI

Assim no n.º 1 do art.º 52º., subordinado à epígrafe “divergência de valores” confere à D.G.C.I. a faculdade de proceder à fixação do valor de realização da transmissão geradora das mais-valias ou menos-valias, quando existam elementos fundados, isto é, quando possua provas evidentes, que lhe permitam demonstrar que há divergência entre o valor declarado pelo contribuinte e o valor real da transmissão.

Fundamentação

Não basta invocar apenas a mera suspeita, é necessário que fundamente a razão dessa suspeita e fundamente também a fixação de um valor diferente do declarado pelo contribuinte.

Divergência de valores provocará alteração de rendimento colectável declarado

A administração Fiscal (DGCI) precisa de demonstrar porque é que “considera” que há divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão em obediência ao disposto no n.º 1 do art.º 52º., onde a palavra “FUNDADAMENTE” reclama tal justificação, ou melhor, tal conduta.

Por outro lado, ao proceder à respectiva determinação do valor em causa, vai provocar a alteração dos rendimentos declarados pelo contribuinte, o que exigirá, por seu turno, nos termos do art.º 66º., que a “fundamentação” dessa alteração seja expressa, com a exposição, ainda que sucinta, das razões de facto ou de direito da decisão, consubstanciando assim, uma das garantias mais importantes que assistem ao Contribuinte – desde que a D.G.C.I. resolva alterar os rendimentos por ele declarados, tem de o notificar não só da decisão como dos fundamentos, para efeitos de eventual pedido de revisão nos termos do art.º 67º.

Já vimos também, que no domínio da determinação do rendimento líquido da categoria B, é lícito à Administração Fiscal proceder à determinação da matéria colectável, desde que possua elementos que inequivocamente demonstrem que a Declaração de Rendimentos do contribuinte contém erros, omissões ou inexactidões, socorrendo-se, se for caso disso, da utilização dos métodos indirectos ao abrigo do disposto no artº39º.

Também há necessidade de fundamentação quando haja recurso a métodos indirectos

Também aí se torna evidente que a Administração Fiscal tem de demonstrar que há factos circunstanciais que a autorizam, ou melhor a legitimam, a utilizar os métodos indirectos e para além disso, tem de fundamentar expressamente a decisão que proferir alterando ou fixando os rendimentos.

Reforço das garantias dos contribuintes

Paralelamente às garantias genéricas que o legislador salvaguarda em favor do contribuinte ao exigir a fundamentação de todos os actos da Administração consagra critérios de actuação perfeitamente definidos, cuja observância impõe à própria Administração quando a divergência recaia sobre o valor de alienação de ACÇÕES e de OUTROS VALORES MOBILIÁRIOS, sem menosprezar nunca, a necessidade de fundamentar a razão que a leva a considerar que o valor real diverge do valor declarado.

De facto, no n.º. 2 do art.º. 52º. estipula regras concretas para determinar com objectividade o valor de alienação (de realização) de acções ou outros valores mobiliários, consoante estejam ou não cotados na Bolsa de Valores.

Critérios

Tratando-se de alienação de Acções ou outros valores mobiliários cotados na Bolsa:

- O valor de realização será o da respectiva cotação à data da transmissão;
- Sendo esta data desconhecida, será o valor da maior cotação no ano a que a mesma se reporta.

Se as Acções ou valores mobiliários não tiverem cotação na Bolsa, o valor de alienação será o que lhe corresponder, em face do último balanço.

Relativamente à transmissão onerosa de QUOTAS SOCIAIS, refere expressamente no n.º. 3 daquele artigo, que se considerará como valor de alienação o que lhe corresponda, apurado com base no último balanço.

Portanto, se houver lugar à fixação do valor de alienação de quotas sociais, atender-se-á para esse efeito ao último balanço, podendo daí resultar um valor superior, inferior ou igual ao valor nominal da quota.

Índice de cotação resolve poucos casos

Ora, tendo em conta o panorama empresarial português, verifica-se que a maior parte dos títulos mobiliários de participação no capital das sociedades comerciais portuguesas, não tem cotação oficial na Bolsa, pois as sociedades emitentes de acções raramente solicitam a sua admissão a uma bolsa de valores, daí que o índice de cotação seja um elemento indicador do valor de realização de uso pouco frequente.

Balanço do último exercício

Somos levados a concluir que a Administração Fiscal irá recorrer sobretudo a elementos contabilísticos para fixar o valor de realização na transmissão de Acções (e também das Quotas Sociais) considerando para o efeito o balanço do último exercício correspondente ao ano em que se opera a transmissão.

Só atenderá ao índice de cotação na bolsa, quando se trate de Acções com cotação oficial, ainda que a transmissão se efectue fora da Bolsa. Adoptará então, o valor de cotação correspondente à data da transmissão! Se esta for desconhecida, fixará como valor de alienação o valor da maior cotação verificada ao longo do ano a que a transmissão se reporta. É uma forma de compelir o contribuinte a revelar a "verdade" evitando que tire partido das oscilações de valores do mercado especulativo inerente à compra e venda de acções.

O que de resto está em consonância com os critérios acolhidos pelo legislador na determinação do valor de aquisição, nomeadamente na alínea a), do art.º. 48º., onde opta pelo valor "mais baixo possível", quando não haja prova documental da aquisição. Assim, consegue dar muito maior expressão ao ganho de Mais-Valia, pois estabelece como valor de aquisição o da menor cotação nos 2 anos anteriores, se não for declarado outro ainda inferior e como valor de realização "o mais alto possível" (o da maior cotação do ano da transmissão).

6.10 Manifestações de fortuna – Rendimento padrão

Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando (Cf. art.º 89.º-A da LGT):

- a) Falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 do artigo 89.º A da LGT; ou
- b) Declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

O Ónus da prova é do contribuinte

Cabe ao sujeito passivo a prova de que correspondem à realidade os rendimentos declarados e de que é outra a fonte das manifestações de fortuna evidenciadas (Ex. herança ou doação, recurso ao crédito, etc.).

Apuramento do rendimento padrão

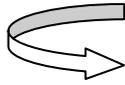
Quando o contribuinte não faça a necessária prova, considera-se como rendimento tributável em sede de IRS (excepto se existirem indícios fundados, de acordo com os critérios previstos no art.º 90.º da LGT, que permitam a fixação de rendimento superior), o rendimento padrão apurado nos termos seguintes:

- Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a 250 000€



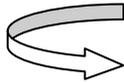
20% do valor de aquisição

- Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a 50 000€ e motociclos de valor igual ou superior a 10 000€



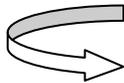
50% do valor no ano da matricula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes

- Barcos de recreio de valor igual ou superior a 25 000€



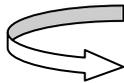
Valor do ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes

- Aeronaves de turismo



Valor do ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes

- Suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a 50 000€



50% do valor anual

Estes rendimentos que constituem acréscimos patrimoniais não justificados, estão, no âmbito da incidência real, incluídos na categoria G (Incrementos patrimoniais), por força do disposto no artigo 9.º, n.º 1, alínea d) do CIRS.

Aos rendimentos qualificados como incrementos patrimoniais, com excepção das mais-valias, não são feitas quaisquer deduções.

APURAMENTO DO RENDIMENTO LÍQUIDO

CATEGORIA H

7. DA CATEGORIA H – DEDUÇÃO ESPECÍFICA ÀS PENSÕES

7.1 Deduções às pensões

Às pensões, dispensa o CIRS, um tratamento especial, ao nível das deduções específicas.

Efectivamente, o artigo 53.º do CIRS vem estabelecer um regime particularmente favorável para estes rendimentos, reduzindo substancialmente a tributação efectiva face à base de incidência da categoria, embora tal situação tenha sofrido uma profunda modificação a partir de 2006, que irá gradualmente acabar com a tributação positivamente discriminadora da tributação destes rendimentos como se verá adiante.

A especial protecção destes rendimentos representa o reconhecimento da sua relevante função social.

Esta categoria de rendimentos teve em 2006, com a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro uma alteração relativamente ao que vinha acontecendo até aí, ao diminuir o montante da dedução a fazer ao rendimento bruto sujeito, para que a dedução específica da categoria H (pensões) e a dedução específica da categoria A (trabalho dependente) venham a convergir, mediante a redução do valor da dedução específica associada ao rendimento anual das pensões. Em 2007, a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, manteve essa tendência, que, a continuar, vai aumentar progressivamente o montante do rendimento líquido desta categoria no que respeita às pensões de maior valor bruto.

Dispõe o n.º. 1 do art.º. 53º que aos rendimentos brutos da categoria H, de valor anual igual ou inferior a €6100 (em 2007) se deduz, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido, ou seja só: serão tributadas as pensões de valor superior àquele montante. Neste montante incluem-se as contribuições obrigatórias para a segurança social – no caso da pré reforma ocorrida até 01.01.2001 que é rendimento da Categoria H – ou outros sistemas de protecção social, não podendo as mesmas ser consideradas por valor superior àquele montante previsto no nº 1 do artigo 53º, mesmo que tenham sido efectivamente suportadas em valor superior.

Quando o montante das pensões auferidas ultrapassar aquele valor, beneficiarão de uma dedução específica igual àquele montante (n.º. 2 do art.º. 53º.)

Se os rendimentos anuais desta categoria excederem, por titular, € 35000, têm uma dedução de 6100€, abatido, até à sua concorrência, de 15% (em 2006 foi de 20%) da parte que excede aquele valor anual.

Até 2005, não existia esta forma de cálculo. A limitação que existia à aplicação da dedução específica geral consistia em aplicar às pensões que excediam, por titular, o vencimento base anualizado do cargo de Primeiro Ministro, uma dedução igual ao limite

geral do nº1 do artigo 53º, abatido, até à sua concorrência, da parte que excedia aquele vencimento (cf. n.º. 5 art.º. 53º.)⁽²⁾

As quotizações sindicais dos sujeitos passivos do imposto (e não de qualquer titular de rendimentos da categoria H!) que não constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à 3ª. idade, habitação, seguros ou segurança social, são também deduzidas aos rendimentos brutos da Categoria H, na parte em que não excedam 1% desses rendimentos, sendo o valor da dedução acrescido de 50%⁽¹⁾.

DEFICIENTES

Com a revisão do Estatutos dos Benefícios Fiscais, acabou a dedução que existia no artigo 16º e em consequência também a que estava prevista no nº 3 do artigo 53º do CIRS, que discriminava positivamente estes rendimentos. Contudo, prevê o artigo 161.º da Lei 53-A/2006, de 29.12, Lei do Orçamento do Estado para 2007, um regime transitório para estes contribuintes que apenas prevê uma dedução dos rendimentos brutos sujeitos.

Até 2007, tratando-se de sujeito passivo com um grau de invalidez igual ou superior a 60%, o limite da dedução específica era elevado em 30%, de acordo com o n.º. 3, art.º. 53º.

Dedução de Perdas

Uma vez que a partir de 2003, com a redacção dada ao nº 1 do artº 53º pela Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro, a dedução a considerar só poderá ser efectuada até à concorrência do bruto obtido, não existe rendimento líquido negativo a reportar.

Em esquema, o cálculo da dedução específica da Categoria H, para rendimentos anuais superiores a 35000€, em 2007, será o seguinte:

LIMITE do nº 1-. (montante do nº 5 x 15%) \Rightarrow 6100€ - (35 000€ x 15%)

Exemplo 1:

Vasco auferiu em 2007 um pensão no valor de 82 000€. Qual o rendimento líquido a considerar?

Cálculo da dedução específica da Categoria H

6 100€ - (47 000 x 15%) \Rightarrow 6 100€ - 7050€ = 0

(2)

Vencimento base anualizado do cargo de Primeiro Ministro	2001	2002	2003	2004	2005
	70 495,11€	72 428,44€	72 428,44€	72 428,44€	74.021,78€

O rendimento líquido é igual ao rendimento bruto, ou seja não tem dedução.

Exemplo 2:

Deolinda recebeu uma pensão de 40 000€. Qual o montante sujeito a tributação?

Cálculo da dedução específica da Categoria H

$$6\,100€ - (5\,000 \times 15\%) \Rightarrow 6\,100€ - 750€ = 5\,350€$$

Cálculo do rendimento líquido da Categoria H

$$40\,000€ - 5\,350€ = 34\,650€$$

Exemplo 3:

Rute auferiu uma pensão de 32 500€. Qual o montante sujeito a tributação?

Dedução específica da Categoria H \Rightarrow 6 100€

Cálculo do rendimento líquido da Categoria H

$$32\,500€ - 6\,100€ = 26\,400€$$

Exemplo 4:

Raul auferiu uma pensão de 32 500€, tendo pago 3264€ de quotizações sindicais que cumprem os requisitos estabelecidos no nº 4 do artigo 53º. Qual o montante sujeito a tributação?

Dedução específica da Categoria H \Rightarrow 6 100€

Cálculo do rendimento líquido da Categoria H

$$32\,500€ - [6\,100€ + (3250€ \times 50\%)] \Rightarrow 32\,500€ - (6100€ + 3\,737,50€)$$

$$\Rightarrow 32500€ - 9\,837,50€ \Rightarrow 22\,662,50€$$

7.2. Rendas temporárias e vitalícias

Em regra estas rendas não têm dedução específica.

As rendas temporárias ou vitalícias podem ter na sua génese um contrato em que alguém (singular ou pessoa colectiva) aliena a favor de outra pessoa (singular ou colectiva) certa soma em dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel, ou um direito, obrigando-se (vinculando-se) essa pessoa a pagar certa renda durante um certo tempo ou durante a vida do alienante ou de terceiro, por ele indicado. Esta renda pode compreender, além do

⁽¹⁾ Esta dedução constituía a al. i) do nº. 1 do artº. 55º. – abatimento ao rendimento global líquido. Quanto ao seu cálculo ver ofício saída geral nº. 7028 de 7/02/97 da DSIRS.

rendimento do capital financeiro alienado, uma parte a título de reembolso desse mesmo capital, que foi tributada na categoria A ou na categoria E, conforme o caso.

Daí que o art.º. 54º. n.º. 1 venha estabelecer que, se as rendas temporárias e vitalícias compreenderem importâncias pagas a título de reembolso de capital, dever-se-á deduzir, na determinação do valor tributável, a parte correspondente ao capital.

Estabelece ainda o nº 7 do artigo 53º que as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas alíneas a), b) ou c) do n.º 1 do artigo 11.º não tem dedução ao rendimento bruto.

Tributação de rendimentos reais

Uma vez que se pretende tributar rendimentos reais efectivos, visa este normativo permitir que na determinação do valor tributável se deduza a parte correspondente ao capital, sempre que as rendas temporárias e vitalícias compreendam importâncias pagas a título de reembolso do mesmo, uma vez que estas importâncias são tributadas em sede de Categoria E, tornando-se assim, indispensável que a entidade devedora desses rendimentos faça a discriminação, da parte correspondente ao reembolso de capital, no documento que é obrigada a entregar ao beneficiário, credor dos rendimentos (o sujeito passivo) e a que se refere a alínea b) do n.º. 1 do art.º. 119º. Se a importância correspondente ao capital não poder ser discriminada, o valor tributável, determinar-se-á, abatendo 80% à Renda Total (n.º. 2 art.º. 54º.).

Para efeitos de determinação do valor tributável de rendas desta natureza abatia-se 65%, tendo a Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro), actualizado este valor para 80%.

O aumento da percentagem da renda atribuída ao capital é explicada pela necessidade de ajustamento à redução que se verificou nas taxas de juro e, por outro lado, pretende incentivar os beneficiários de planos de poupança-reforma e de planos de pensões a optarem, nas operações de resgate ou de reembolso pela modalidade de recebimento sob a forma de renda.

Ora, como tivemos ocasião de analisar ao ser tratada a incidência da categoria H, a tributação das rendas vitalícias e temporárias originadas em certo tipo de negócios jurídicos, ou contratos (testamento ou doação com encargos, etc.) far-se-á apenas sobre aquela componente da renda que seja de considerar rendimento do capital financeiro entregue, já que a parte recebida como mero reembolso desse mesmo capital não é passível de tributação em sede de Categoria H.

Aquela discriminação também opera relativamente às "prestações pagas no âmbito de regimes complementares de Segurança Social", cujo pagamento, ocorrendo sob a forma de renda, lhes confere a natureza de pensões qualificadas como rendimentos da Categoria H. No entanto, esta distinção entre "componente capital" e "componente rendimento", apenas se justifica se:

- As contribuições constitutivas do direito de que derivam tiverem sido despendidas por pessoa diversa do respectivo beneficiário e

- Tiverem sido tributadas “à entrada” na esfera deste último.

É que, caso tenha havido tributação “à entrada” há que evitar “à saída”, ou seja quando se mostrarem reunidas as condições que permitem a passagem à situação de reforma, a dupla tributação da “componente capital” e sujeitar apenas a imposto a “componente rendimento” na categoria H.

Se, porventura, não foram tributadas as contribuições efectuadas, nos termos do n.º 3 da Al. b) do n.º 3 do art.º 2º. – na Categoria A -, quer por se encontrarem reunidas as condições para a isenção prevista no art.º 15 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (tratando-se de direitos adquiridos) quer pelo facto de estarmos perante “meras expectativas” toda a prestação é tributada na Categoria H sem que tenha de se proceder à discriminação entre capital e rendimento (cf. nºs 3 e 4 art.º. 54º.)⁽¹⁾

Nos termos do n.º 4 do art.º 99º, compete ao titular do direito aos rendimentos comprovar junto da entidade devedora que a prestação que lhe é devida comporta reembolso de capital por si pago ou que, tendo sido pago por terceiro, foi, todavia total ou parcialmente tributado como rendimento seu.

⁽¹⁾ Relativamente a esta matéria, cfr. os **quadros – resumos** na Parte I destas lições (módulo da incidência).

CAPÍTULO III
PROCESSO DE DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO
COLECTÁVEL

1. – DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS

A determinação do rendimento colectável, tem por base a declaração Modelo 3, entregue pelo sujeito passivo, uma vez que, em IRS, vigora o princípio da verdade declarativa.

Assim, o procedimento de liquidação inicia-se com a entrega, da declaração periódica de rendimentos, no ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam.

Sendo objectivo deste modelo tributário, agregar num só acto de liquidação, todos os rendimentos do sujeito passivo, compreende-se a particular relevância que o CIRS confere à Declaração anual de rendimentos, quer ao nível do processo administrativo, para determinação do rendimento colectável, onde se destaca como peça fundamental desse processo (cf. Artº 65º, nº 1), quer ao nível das garantias do contribuinte e do controlo dos rendimentos por parte da Administração Fiscal em confronto com outros elementos de que disponha, susceptíveis de pôr em causa os elementos declarados pelo sujeito passivo.

Sistema declarativo



A declaração é a mola real da tributação servindo de
base ao procedimento de apuramento do imposto

Período de tributação

Nos impostos sobre o rendimento, no domínio da extinta tributação cedular, que vigorava antes de 1989, optou-se sempre por fazer coincidir o ano fiscal com o ano civil, para melhor se identificarem as datas que delimitam os períodos tributários. O IRS não fugiu a essa tradição como se infere do disposto no art.º. 143º:

Ano fiscal = ano civil



“Para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil”.

Em consequência, dispõe o n.º. 1 do art.º. 57º. que

“Os sujeitos passivos apresentarão anualmente uma Declaração de modelo oficial relativa
aos rendimentos do ano anterior...”

Fraccionamento de rendimentos

Sem prejuízo da anualidade do IRS, situações existem em que os rendimentos auferidos devem ser imputados a mais que um período dentro de cada ano fiscal: é o chamado fraccionamento de rendimentos previsto nos artigos 63º, nº 1 e 64º e regulado no artigo 65º.

Nestes casos há necessidade de estabelecer, por vezes recorrendo a uma ficção, qual o momento em que se considera que os rendimentos foram auferidos.

Declaração Modelo 3

A Declaração de IRS é de modelo oficial, anualmente aprovada por portaria do Ministro da tutela, devendo essa portaria ser consultada uma vez que contém informação relevante e complementar do disposto no artigo 57º do CIRS. Os impressos relativos ao ano de 2007 foram aprovados pela Portaria 10/2007, de 04 de Janeiro que substitui a Portaria 1287/2005, de 11 de Dezembro.

A Declaração de IRS começou por dividir-se em Modelo nº.1 e Modelo n.º. 2. A estes sucedeu o Modelo único de declaração periódica de rendimentos, a Declaração Modelo 3.

A entrega na internet

Pela Portaria 1461/2004, de 11 de Dezembro foram aprovados os novos modelos de impressos da Declaração Modelo 3 para 2005 e, o que foi novidade, passou a ser obrigatória a entrega por transmissão electrónica de dados para os titulares de rendimentos empresariais ou profissionais -Categoria B de IRS -, dos anos de 2001 e seguintes, determinados com base na contabilidade, bem como pelo regime simplificado de tributação, quando o montante líquido desses rendimentos seja superior a (euro) 10000 e não resulte da prática de acto isolado, devendo o sujeito passivo e o técnico oficial de contas, nos casos em que a declaração deva por este ser assinada, ser identificados por senhas atribuídas pela DGCI.

Os restantes sujeitos passivos, não estando obrigados a enviar a declaração modelo n.º 3 e respectivos anexos por transmissão electrónica de dados a Declaração, podem, contudo, optar pelo envio deste modo.

Se o fizerem, devem efectuar o registo, caso ainda não disponham de senha de acesso, através da página «Declarações electrónicas» no endereço www.e-financas.gov.pt; possuir um ficheiro com as características e estrutura de informação, a disponibilizar no mesmo endereço; e, efectuar o envio de acordo com os procedimentos indicados na referida página. Quando for utilizada a transmissão electrónica de dados, a declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correcção de eventuais erros no prazo de 30 dias. Se, findo este prazo, não forem corrigidos os erros detectados, a declaração é considerada sem efeito.

A entrega em papel

Caso possam proceder à entrega da Declaração em suporte de papel, devem utilizar os impressos que constituem modelo exclusivo da Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S. A., e, quando entregues em suporte de papel, integram original e duplicado, devendo este ser devolvido ao apresentante no momento da recepção, depois de devidamente autenticado.

Sobre a entrega por transmissão electrónica de dados leia-se ainda o decreto-lei n.º 51/2002, de 02 de Março, que atribui relevância jurídica à disponibilização e submissão por via electrónica dos modelos dos formulários dos organismos e serviços públicos integrados na Administração Pública, o Ofício Circulado 20080/2003, da DSIRS e a Portaria 1241/2001, de 23 de Outubro, que torna, desde 2002, obrigatória a entrega via Internet para os Sujeitos Passivos com volume de negócios superior a 1.250.000 euros, relativamente aos rendimentos respeitantes a 2001. Deve ainda referir-se que para enviar a declaração pela Internet deverá ser pedida a senha de autenticação até à semana anterior ao final do prazo legal de entrega das declarações, devendo ser pedida uma senha por cada sujeito passivo, no caso de se tratar de um agregado familiar.

Esta declaração terá de ser acompanhada:

- Dos anexos correspondentes às categorias de rendimentos recebidos ou colocados à disposição no ano anterior.
- No caso de rendimentos empresariais ou profissionais – Categoria B_, mesmo que não tenham sido auferidos, deverá ser entregue o Anexo B ou C, enquanto a actividade não estiver cessada, conforme esclarece o Ofício Circulado 20102/2005, de 14.03, da DSIRS;
- De elementos informativos relevantes, nomeadamente para os efeitos do art.º 89.º-A, da Lei Geral Tributária ou, por exemplo, os acréscimos por incumprimento, previstos no quadro 10 do anexo H por utilização indevida de PPR, CPH, e outros 25
- Dos elementos que estavam referidos no nº 6 do artigo 72º do CIRC até à revogação deste número e sua substituição pelo nº 3 do mesmo artigo, quando seja de aplicar o disposto no n.º. 8 do art.º. 10º. – Permuta de acções nas condições constantes dos nºs 1 e 3 do art.º. 72º do CIRC – os sócios da sociedade adquirida, deverão também juntar à sua declaração de rendimentos, (Al. b) do n.º. 1 art.º. 57º.), e
- Da informação relativa à comprovação do reinvestimento do valor de realização, nos termos previstos no nº 3 do artigo 57º ²⁶

Existem algumas regras especiais quanto ao dever de apresentar a Declaração Modelo 3

1.2. – Contribuintes casados ou equiparados: apresentação conjunta

²⁵ Redacção introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29/12.

²⁶ Ofício-circulado n.º 9/93- Mais-valias; reinvestimento de valores de realização de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo

No domínio da incidência pessoal – n.º 2 do art.º. 13º. - verificamos que, uma das facetas desta reforma tributária consiste em tributar unitariamente o conjunto dos rendimentos auferidos por cada um dos sujeitos passivos a quem incumbe a direcção do agregado familiar, bem como os rendimentos que a ele afluam relativos aos dependentes, quando for caso disso.

No caso dos contribuintes casados ou equiparados deve pois ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente, como determina o artigo 59º do CIRS.

Agregado familiar – uma única declaração

Assim, se o agregado familiar for constituído pelos cônjuges, não separados judicialmente de pessoas e bens, será apresentada uma única Declaração por ambos os cônjuges, ou só por um deles, se o outro for incapaz ou ausente (n.º. 1 do art.º. 59º.).

1.3. Separação de facto

Evitando inviabilizar o cumprimento desta obrigação, permite-se no n.º. 2 do art.º. 59º. que, havendo separação de facto, isto é, mantendo-se o estado civil de “casados”, cada um dos cônjuges possa apresentar a declaração dos seus próprios rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo.

Este procedimento é justificado devido às dificuldades que a exigência de Assinatura da Declaração em conjunto provocaria, por exemplo impedindo um dos cônjuges de cumprir as suas obrigações fiscais.

Abatimentos e Deduções à colecta

Contudo, para prevenir eventuais “abusos”, o legislador equiparou o separado de facto a “não casado” pelo que

- a) Sem prejuízo do disposto na alínea c), as deduções à colecta previstas no CIRS não podem exceder o menor dos limites fixados em função da situação pessoal dos sujeitos passivos ou 50% dos restantes limites quantitativos, sendo esta regra aplicável, com as devidas adaptações, aos abatimentos e às deduções por benefícios fiscais;
- b) Não é aplicável o splitting ou quociente conjugal na aplicação das taxas gerais
- c) Cada um dos cônjuges terá direito à dedução pessoal como casado (cf. alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º e c) do artº 59º)

Acrescenta ainda o artigo 63º especificidades relativas à tributação dos sujeitos passivos casados ou equiparados a casados.

Assim, se durante o ano a que o imposto respeite, tiver falecido um dos cônjuges, o cônjuge sobrevivente apresentará uma única declaração do total dos rendimentos auferidos nesse ano por cada um deles e pelos dependentes, se os houver, aplicando-se, para efeitos de

apuramento do imposto, o regime de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Já se durante o ano a que o imposto respeite se constituir ou se dissolver a sociedade conjugal, a tributação dos sujeitos passivos é feita de harmonia com o seu estado civil em 31 de Dezembro, de acordo com o disposto nos nºs 2 e 3 do artigo 65º.

Contitularidade de Rendimentos e falecimento de titular de rendimentos

Nas situações de contitularidade, tratando-se de rendimentos da categoria B, incumbe ao contitular a quem pertença a respectiva administração apresentar na sua declaração de rendimentos a totalidade dos elementos contabilísticos exigidos nos termos das secções precedentes para o apuramento do rendimento tributável, nela identificando os restantes contitulares e a parte que lhes couber (cf. Nº 2 do artº 57º)

Ocorrendo o falecimento de qualquer pessoa, determina o artigo 64º, que os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito são considerados, a partir de então, nos englobamentos a efectuar em nome das pessoas que os passaram a auferir, procedendo-se, na falta de partilha até ao fim do ano a que os rendimentos respeitam, à sua imputação aos sucessores e ao cônjuge sobrevivente, segundo a sua quota ideal nos referidos bens.

Falecimento de sujeito passivo: (Cabeça-de-casal)

No caso de falecimento de um contribuinte, a Declaração deverá ser apresentada pela pessoa a quem incumbe o encargo de cabeça-de-casal como impõem os artigos 63º e 64º⁽¹⁾.

No caso de contribuintes casados, o papel de cabeça de casal incumbirá ao cônjuge sobrevivente, que, como tal, apresentará a Declaração correspondente à totalidade dos rendimentos auferidos, e assinará, na qualidade de cabeça-de-casal.

A assinatura das Declarações é um requisito essencial para atribuição de responsabilidade pelos elementos nela declarados.

Dispensa de entrega

Poderão existir situações (cf. art.º. 58º. ⁽²⁾) em que o contribuinte está dispensado de apresentar qualquer Declaração, uma vez que é previsível que não existirá qualquer acerto a fazer em relação ao imposto que já foi pago por conta (por retenção na fonte), não havendo

⁽¹⁾ Cfr. artº. 2080º. do Código Civil.

⁽²⁾ Redacção introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29/12. Esta norma que possibilita a dispensa de entrega, havia sido revogada a partir de 31/12/99, pela Lei 87-B/98 de 31/12.

por isso necessidade de existir esta carga administrativa para a DGCI nem a criação de uma obrigação declarativa desnecessária para o contribuinte.

Porém, apesar de dispensado da apresentação, o contribuinte não está impedido de a apresentar, se eventualmente, tiver conveniência em fazê-lo uma vez que a lei não os impede, constando inclusive esse entendimento do Ofício Circulado 47/90, de 20 de Novembro, da DSIRS, que adianta não ser devida coima se estas declarações forem entregues para além do prazo legal.

Só através da Declaração é possível entrar em linha de conta com os Abatimentos, Deduções à colecta e Benefícios Fiscais, efectivas a que o sujeito passivo tem direito.

Quem está dispensado

As situações, em que os sujeitos passivos residentes estão dispensados de apresentar a Declaração Modelo 3, reduzem-se às seguintes situações ²⁷:

Obtenção, exclusiva de rendimentos tributados por retenção na fonte a título definitivo, nos termos do artigo 71º, desde que não optem, quando legalmente permitido, pelo englobamento (Al. a), do art.º. 58º.)

Obtenção exclusiva de pensões até a um montante que correspondia ao valor do salário mínimo nacional, até 2005, inclusive, e que, após 2006, passou a estar indexado ao valor da dedução específica da Categoria H, pelo que para rendimentos de 2007, a inscrever na declaração de 2008, corresponde a 6 100€ (Al. b), do art.º. 58º.).

Princípio da Verdade Declarativa

A importância que o legislador atribui à Declaração de rendimentos é largamente patenteada em vários normativos deste código, nomeadamente no n.º. 1 do art.º. 65º., onde se estabelece como regra que a determinação do rendimento colectável será feita com base na Declaração do sujeito passivo e noutros elementos de que a D.G.C.I. disponha.

Fazendo eco dessa regra, e já no domínio da liquidação, vemos que o art.º. 76º. dá um grande relevo à Declaração, determinando que se atenda ao rendimento colectável constante da Declaração, ainda que esta tenha sido apresentada fora do prazo legal, desde que o titular dos rendimentos a apresente, no prazo de 30 dias, contados da data em que for notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta.

²⁷ Em redacções anteriores, eram também dispensados os contribuintes que auferissem apenas rendimentos do trabalho, dentro de determinados montantes e situação pessoal e a dispensa de entrega no caso de contribuintes que auferissem apenas pensões tinha montantes distintos consoante a situação pessoal e familiar.

Requisitos da declaração

Face ao relevo que todos estes normativos dispensam à Declaração de Rendimentos e aos elementos dela constantes, compreende-se que o legislador tenha imposto certos requisitos, que a dita Declaração deverá preencher, como por exemplo:

- Ser clara e não conter faltas ou omissões
- Estar devidamente assinada pelos sujeitos passivos ou seus representantes.

Assim, dispõe no n.º 4 do art.º 57º., que a D.G.C.I. notificará os sujeitos passivos ou quem os represente, para, por escrito, e no prazo que lhes for fixado – entre 5 e 15 dias – prestarem os esclarecimentos, sempre que as Declarações não forem consideradas claras ou nelas se verifiquem faltas ou omissões.

Notificação do sujeito passivo

Essa notificação, diferente da notificação da alteração ou fixação de rendimentos - referida no art.º 66º., pode ser efectuada nos termos do n.º 3 do art.º 149º., ou seja, só por carta registada, considerando-se a notificação feita no terceiro dia posterior ao do registo.

Importa salientar que as notificações são feitas no domicílio fiscal do contribuinte, ou seja, aquele que constar do Número de Identificação Fiscal (NIF) do contribuinte (cf. n.º 1 do art.º 149º.).

Assinaturas das declarações

Relativamente à assinatura das Declarações, exige-se que estas sejam assinadas pelos próprios sujeitos passivos ou por quem os represente como procurador (representação voluntária), representante legal (representação legal) ou como “gestor de negócios”, devidamente identificados, sob pena de serem recusadas e sofrerem as sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação (art.º 146º.).

Sobre as várias figuras de “representação” é oportuno consultar o Código Civil, nomeadamente os artºs 262º. e seguintes 464º. e seguintes e 1878º. e seguintes.

Refira-se ainda que, no caso de Declarações respeitantes a sujeitos passivos casados, conforme entendimento veiculado pelo Ofício Circular X-1/93, de 28.01, da DSIRS, embora as declarações de rendimentos de IRS apresentadas por sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, devam ser assinadas por ambos os cônjuges, como resulta do disposto no artigo 136º do Código do IRS, não pode ser recusada uma declaração de rendimentos que se mostre assinada por apenas um dos cônjuges, desde que se refira expressamente que este assina por si e pelo outro.

Factos que alteram rendimentos já declarados ou impliquem obrigação de os declarar

Nos casos em que, tendo o sujeito passivo apresentado a declaração de rendimentos referente a um dado ano, ocorre posteriormente um facto que implica uma alteração no montante desses rendimentos, pode ser apresentada, nos termos do Ofício-Circular X-3/92, de 21/07 - Direcção de Serviços de IRS, dentro dos 30 dias imediatos à ocorrência desse facto, a correspondente declaração de alteração.

Também nos casos em que a ocorrência dum facto gera, para o contribuinte, a obrigação de declarar rendimentos relativos a um determinado ano, quando anteriormente tal não se verificava e portanto, não havia sido entregue qualquer declaração, deve ser apresentada dentro dos 30 dias imediatos à ocorrência desse facto, a correspondente declaração de alteração.

Não se aplica esta possibilidade ou obrigação legal de apresentar uma declaração de substituição nas situações em que os rendimentos auferidos não foram declarados nos prazos legalmente previstos por outro tipo de erros verificados na primeira declaração entregue.

Responsabilidade

Da Declaração de Rendimentos poderão constar elementos de vontade manifestados pelo contribuinte, com carácter vinculativo, quer para ele próprio, quer para a própria Administração.

Declaração de reinvestimento de Valor de Realização relativo a imóvel

Por exemplo, para efeitos do disposto nos n.º 5 e 7 do art.º 10º., os sujeitos passivos mencionarão na declaração do ano da realização da mais-valia a intenção de efectuar o reinvestimento do produto realizado na transmissão onerosa de um imóvel destinado à sua habitação ou do seu agregado familiar, noutro bem com a mesma finalidade, comprovando na mesma Declaração e nas Declarações dos dois anos seguintes os reinvestimentos efectuados (cf. n.º 3 do art.º 57º.).

Portanto, só se tributará esta mais-valia imobiliária, se, findo aquele prazo (24 meses), não se objectivar “a intenção manifestada e subscrita” pelo contribuinte, ou então, ainda que respeitada esta condicionante, não se encontrem reunidos os pressupostos do n.º 6 do art.º 10º. que à situação couberem.

Opção pelo englobamento

Também conjugando a al. a) do n.º 3 do art.º 22º., com o n.º 3 do art.º 119º., verificamos que os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias do art.º 71º., só são incluídos nas Declarações se o contribuinte optar pelo respectivo englobamento, quando tal seja permitido.

Já vimos a propósito das consequências dessa opção que se o fizer, vincular-se-á voluntariamente e ficará obrigado a proceder nos moldes previstos no n.º 5 daquele mesmo artigo 22º. – declarar a totalidade dos rendimentos compreendidos na mesma espécie – e

ainda “declarar expressamente que autoriza a D.G.C.I. a averiguar junto das entidades pagadoras desses rendimentos sujeitos a retenção na fonte com carácter liberatório, se em seu nome ou em nome dos membros do respectivo agregado familiar existem outros rendimentos de idêntica natureza. Essa autorização expressa vai permitir à D.G.C.I. confirmar se o contribuinte englobou efectivamente a totalidade dos rendimentos, a que ficou obrigado pelo facto de usar aquela faculdade de optar pelo englobamento.

Documento que acompanhará a declaração

Essa declaração de autorização não é inscrita na própria Declaração de rendimentos, no documento solicitado pelo contribuinte junto da entidade pagadora desses rendimentos, que comprova, para efeitos de englobamento, o montante dos rendimentos recebidos e ~~de~~ imposto retido na fonte, e tem de ser entregue conjuntamente com a Declaração de rendimentos face à redacção do n.º. 3 do art.º. 119º.

Perante os actuais normativos do CIRS e para além dos elementos referidos nas alíneas do n.º. 1 do art.º. 57º., apenas está prevista a junção à Declaração de rendimentos, deste documento comprovativo dos juros e dos rendimentos, pois os comprovativos dos restantes elementos constantes da Declaração ficarão em poder do contribuinte, e só serão exibidos quando a D.G.C.I. o exija, desde que o faça nos 4 anos seguintes àquele a que os rendimentos ou elementos a que os documentos digam respeito (art.º. 128º., n.º. 1 e 2).

Exigências quando a D.G.C.I. altere o rendimento declarado

Por seu turno, o n.º. 1 do art.º. 66º., reforçando as garantias que assistem ao contribuinte, determina que a D.G.C.I. notifique o sujeito passivo da decisão e dos respectivos fundamentos, quando altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda à respectiva fixação, exigindo ainda no seu n.º. 2, que a fundamentação seja expressa através da exposição das razões de facto e de direito que motivam a decisão.

Reclamação da fixação dos rendimentos

Só assim se assegura aos contribuintes uma correcta utilização dos meios de defesa e outros expedientes processuais colocados ao seu alcance para defesa dos direitos, nomeadamente a Reclamação da decisão que fixe os rendimentos líquidos regulada no art.º. 67º., matéria essa que, não abordaremos aqui em profundidade, uma vez que se optou por tratar este tema no domínio das “garantias do Contribuinte”.

Completando este breve apontamento, refira-se que, se o contribuinte desconhecer a razão de ser do “acto” praticado pela Administração, dificilmente poderá defender uma perspectiva diferente daquela que motivou a decisão, saindo, assim prejudicado o seu direito de defesa, se a Administração não lhe der a conhecer esses motivos, fundamentando devidamente o acto que vai afectar a sua situação tributária, legalmente protegida.

É preciso não esquecermos que estas exigências de fundamentação dos actos Administrativos e sua notificação aos interessados não são novidade no âmbito do Direito Administrativo, tendo resultado do disposto no Dec-Lei n.º. 256-A/77, de 17 de Junho, constituindo, por outro lado uma garantia constitucional assegurada pelo actual n.º. 3 do art.º. 268º. da CRP.

Rendimentos não incluídos nas declarações

Os rendimentos sujeitos às taxas liberatórias do art.º. 71º. nunca são incluídos na Declaração, excepto se houver opção do sujeito passivo pelo englobamento, nos casos em que tal é permitido pela lei e desde que sejam cumpridos os requisitos exigidos no CIRS (cf. n.º. 3 e n.º. 5 art.º. 22º.).

1.1. – Prazo e local de entrega da declaração

Começa por referir-se que os prazos de entrega previstos no artigo 60º são imperativos pelo que não poderão ser aceites declarações antes dos mesmos, tal como aliás esclareceu a Circular nº 17/94.

Para além de imperativos, os prazos de entrega são diferenciados em função das categorias de rendimentos recebidos ou colocados à disposição no ano anterior e, desde 2007, também em função do modo como são entregues as declarações e têm uma estreita relação com os prazos de que a DGCI dispõe para efectuar a liquidação e, sendo caso disso, o reembolso do IRS, e aquele em que os contribuintes devem efectuar o pagamento do imposto.

Assim, se estiverem em causa apenas rendimentos das Categorias A e H, e a declaração for entregue em suporte de papel, o prazo decorre de 01 de Fevereiro até 15 de Março, se for enviada por transmissão electrónica de dados, será enviada de 10 de Março até 15 de Abril.

Nos restantes casos, para declarações entregues em suporte de papel o prazo decorre de 16 de Março a 30 de Abril e para declarações enviadas por transmissão electrónica de dados De 16 de Abril até 25 de Maio (cf. n.º. 1 do art.º. 60º).

A comprovação da entrega das declarações será feita mediante aposição de carimbo e assinatura do funcionário receptor, caso a entrega se faça em papel ou, caso a entrega se faça por via electrónica, após 2007, mediante código de validação indicado no canto superior direito do comprovativo da declaração Modelo 3 extraída da página das declarações electrónicas do sitio oficial da DGCI na Internet - <http://www.e-financas.gov.pt> -²⁸.

O nº2 prevê a ocorrência de situações anómalas e a data para o cumprimento da obrigação acessória nesses casos.

Assim, se posteriormente à entrega da declaração ocorrer qualquer facto que origine alteração dos rendimentos declarados, ou implique em relação a anos anteriores a

²⁸ Até 2007, eram enviadas cartas comprovativas da recepção e validação destas declarações modelo 3.

obrigatoriedade de os declarar, ou ainda quando exista alteração dos montantes declarados que implique a alteração do IRS liquidado (por exemplo utilização indevida de um benefício fiscal, que obrigue à sua tributação), a declaração com os elementos daí decorrentes, deverá ser entregue nos 30 dias seguintes à verificação desses eventos, salvo se outro prazo estiver previsto, como é o caso da transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, situação em que, se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração Modelo 3, a declaração de substituição deve ser entregue durante o mês de Janeiro do ano seguinte (n.º. 2 art.º. 60º, nº 2 do artº 31º-A)

Quanto ao local de entrega da Declaração também varia consoante a sua apresentação seja feita pessoalmente, pelo correio ou por transmissão electrónica de dados.

Local de entrega da declaração

A declaração e demais documentos pode ser entregue (apresentada) em qualquer Serviço de Finanças ou nos locais que vierem a ser fixados na lei, no ano a que a declaração respeita (como tem sido o caso dos postos especiais de atendimento ou dos Serviços de Apoio ao Contribuinte ou ainda das Lojas do Cidadão), ou ser remetida pelo correio para o Serviço de Finanças ou Direcção de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo (art.º. 61º. n.º. 1).

De harmonia com o disposto no n.º. 2 do art.º. 61º., aditado pelo D.L. n.º. 67/99 de 11/3, as obrigações declarativas podem também ser cumpridas utilizando os meios disponibilizados no sistema de transmissão electrónica de dados que, para o efeito tenha sido autorizado.

Envio pelo correio

Quando a declaração seja enviada pelo correio, essa remessa deve fazer-se até ao último dia do prazo fixado na lei, considerando-se que a mesma foi efectuada na data aposta pelo carimbo do CTT ou na data do registo (n.º. 1 e 2 do art.º. 148º).

Procedimento no caso de extravio

Havendo extravio da Declaração, a D.G.C.I. pode exigir uma segunda via, que, para todos efeitos, terá a data em que comprovadamente haja sido entregue ou expedida a declaração (n.º. 3 do art.º. 148º.), evitando-se, assim, as consequências previstas neste código para os casos de falta de apresentação de declaração.

Regra geral

Nos termos do n.º 1 do art.º 65º. do CIRS o apuramento do rendimento colectável far-se-á de acordo com as regras estabelecidas nos preceitos do Código e com as regras respeitantes a benefícios fiscais a que haja lugar, tendo como suporte a declaração anual de rendimentos e outros elementos de que a D.G.C.I. disponha.

Aquela regra geral evidencia um sistema basicamente declarativo, onde a Declaração e os rendimentos dela constantes constituem a mola-real da tributação, sendo demonstrativa de uma acentuada tendência do legislador em aceitar os valores declarados pelo contribuinte.

Excepções

Já não será assim, por exemplo, quando ocorram situações que determinem a utilização de métodos indirectos ⁽²⁾ a que alude o art.º 39º., ou a D.G.C.I. fundadamente considere que há divergência de valores no domínio das mais-valias ao abrigo do disposto no art.º. 52º. ou 29º. n.º. 4 (neste caso assimiladas a rendimento da Categoria B) que levarão a D.G.C.I. a fixar o rendimento .

Porém, a tendência primordial vai no sentido apontado, tanto assim que, ao nível da liquidação, como iremos ver ao abordarmos o art.º. 76º., se determina que a liquidação deverá ter preferencialmente por base o rendimento colectável constante da declaração, ainda que esta venha a ser apresentada fora dos prazos legalmente estipulados, sendo que a falta de apresentação da declaração não determina fixação de rendimentos, antes, passa a dar lugar, após 2007, à liquidação oficiosa, nos termos do artigo 76.º.

Há uma clara "preocupação ", em proceder à liquidação com base em elementos fornecidos pelo contribuinte. Só na falta deles, isto é, na falta de Declaração após o período dado ao contribuinte para suprir a falta da sua entrega, pode a Administração Fiscal socorrer-se de outros elementos, nomeadamente o rendimento colectável do ano mais próximo que se encontre determinado, para proceder á liquidação (alínea b), n.º. 1 art.º. 76º.).

2.1. – Fixação do rendimento colectável pela D.G.C.I.

Fixação do rendimento

De harmonia com o que ficou dito, só em casos pontuais, rigorosamente definidos no n.º. 2 do art.º. 65º., é que a D.G.C.I. procederá à fixação do rendimento colectável, devendo observar os trâmites estabelecidos no art.º. 66º. notificar o sujeito passivo da decisão e dos respectivos fundamentos.

⁽²⁾ Cfr. artº. 87º. a 90º. da Lei Geral Tributária

A D.G.C.I. procederá à fixação do rendimento colectável quando:

- No domínio dos rendimentos provenientes de actividade empresarial e profissional, se verifique alguma das situações, ou factores previstos no art.º. 39º., que impliquem a utilização de métodos indirectos;
- No domínio das mais-valias, a D.G.C.I. considere fundamentamente que existe divergência entre o valor declarado e o valor real da transmissão geradora do ganho de mais-valia procedendo em conformidade com o disposto no art.º. 52º. (alínea a) do n.º. 2 do art.º. 65º.);
- Ainda no domínio das mais-valias, mas agora como componentes do rendimento da Categoria B, se o valor de mercado atribuído pelo sujeito passivo, nos casos de afectação ou transferência interpatrimonial referidos no art.º. 29º., não corresponder ao que seria praticado entre pessoas independentes (n.º. 4 art.º. 29º.);
- Não tendo sido apresentada a declaração e estando o sujeito passivo obrigado a fazê-lo, não a apresente no prazo de 15 dias depois de notificado para esse efeito (Al. b), n.º. 2 e n.º. 3 do art.º. 65º.).

2.2. – Alteração dos elementos declarados

Não havendo lugar àquela fixação e sempre que, na sequência da prática de erros e omissões nas declarações ou de divergência na qualificação de actos, factos ou documentos relevantes em termos de liquidação, sejam de efectuar correccões, também a D.G. dos Impostos procederá à alteração dos elementos declarados pelo contribuinte (n.º. 4 art.º. 65º.).

Entidade competente

A competência para proceder aos actos de apuramento, fixação ou alteração referidos no art.º 66º. é exercida pelo Director de Finanças do Distrito onde se situe o domicílio fiscal do sujeito passivo, podendo delegar noutros funcionários, desde que o elevado número de contribuintes o justifique (n.º. 5 do art.º. 65º.).

Territorialidade dos actos tributários

Importa ter presente também, que para efeitos deste imposto (IRS), os actos tributários, qualquer que seja a sua natureza, consideram-se praticados no serviço de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo ou do seu representante (n.º. 1 art.º. 142º.).

2.3. – A reclamação da fixação por métodos indirectos

O sujeito passivo pode reclamar da decisão que fixe o conjunto dos rendimentos líquidos, nos termos dos artigos 91.º e seguintes da lei geral tributária (art.º. 67º CIRS).⁽¹⁾

2.4 – A reclamação/Impugnação do acto de fixação do rendimento que não dê origem a liquidação de IRS.

A reclamação ou impugnação do acto de fixação do rendimento que não dê origem a liquidação de IRS, será efectuada nos termos e prazo previstos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (n.º 5 do art.º 140º CIRS).

2.5 – A reclamação/Impugnação do acto tributário – liquidação.

Os sujeitos passivos de IRS, os seus representantes e as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto podem reclamar contra a respectiva liquidação ou impugna-la nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário (n.º 1 do art.º 140º CIRS).

Resta-nos, pois, acrescentar, face às normas que analisamos neste capítulo, que o CIRS segue de perto o conteúdo normativo preconizado pelo art.º. 32º. da lei de autorização legislativa ao abrigo da qual foi publicado (lei n.º. 106/88, de 17 de Set.). Nesse artigo se dispunha que:

1. “Administração Fiscal só poderá proceder a fixação dos rendimentos colectáveis quando o contribuinte não apresentar a declaração ou quando os rendimentos declarados não correspondam aos efectivos ou se afastarem dos presumidos na lei.
2. Em qual dos casos... a Administração deverá fundamentar a decisão e notificá-la ao contribuinte...”

Ressalta, pois, da conjugação de todas as disposições legais, a importância e o lugar destacado em que o legislador “colocou” a Declaração do contribuinte e os elementos por si declarados.

Feita a apresentação da Declaração, “esta goza de uma “presunção de verdade” que só poderá ser ilidida por elementos fundados em poder da Administração Fiscal, que comprovem a sua inexactidão ou falsidade” – parafraseando Victor Faveiro, que na sua obra “Noções Fundamentais do Direito Fiscal Português” (página 408, edição de 1984 – Coimbra), já defendida essa opinião no domínio da legislação fiscal constante dos vários códigos que o anterior sistema fiscal comportava.

Dignificação da relação “fisco-contribuinte”

⁽¹⁾ Ver quanto à revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos, os artºs 91º. a 94º. da Lei Geral Tributária e artº. 3º. do D.L. 398/98 de 17/12 que o aprovou.

Regista-se, pois, que a Reforma Fiscal dos impostos sobre o rendimento e nomeadamente do CIRS assumiu esse entendimento, dignificando assim, a relação “fisco-contribuinte”. Ao estabelecer regras e critérios de actuação a observar pela Administração na determinação do rendimento colectável mais definidos, concretiza-se o advento de um melhor relacionamento fisco-contribuinte, tendencialmente mais cooperante do que o praticado no domínio fiscal anterior.

O êxito e a bondade dos princípios contidos nas normas legislativas tem vindo a ser aferido, em grande parte, através do resultado e da forma como tem sido estabelecida a relação deste binómio: “fisco-contribuinte” e se têm exercitado os respectivos direitos e deveres recíprocos!

Coube e continua a caber aos funcionários da Administração Tributária dar expressão aos objectivos e à mudança veiculada pelos diversos diplomas da reforma fiscal, nomeadamente pelo Código do IRS!

III Parte
Taxas, Liquidação, Pagamento,
Obrigações Acessórias,
Fiscalização e Garantias dos
Contribuintes

CAPÍTULO I

1. TAXAS

1.1. As taxas do IRS podem classificar-se da seguinte forma:

- Gerais: as constantes da tabela do art. 68.º
- Específicas: as constantes dos art. 71.º (taxas liberatórias), 72.º (taxas especiais) e 73º (taxas de tributação autónoma).

As taxas são percentagens cuja aplicação à matéria colectável permite apurar a colecta.

As taxas gerais, são progressivas e pessoais, enquanto as taxas especiais, são taxas proporcionais e reais, mas ambas visam o apuramento definitivo da colecta de IRS.

As taxas especiais aplicam-se apenas aos rendimentos a elas sujeitos e não ao somatório de todos os rendimentos da Declaração Modelo 3, como acontece com as taxas gerais.

As taxas liberatórias, têm o objectivo de determinar o IRS devido a título definitivo, pelo que os titulares de rendimentos a elas sujeitas ficam liberados da obrigação acessória de entrega da Declaração Modelo 3, a menos que exerçam a opção de englobamentos de rendimentos, nos casos em que a lei o permite e de que adiante se falará. Esta retenção na fonte a título é efectuada pela entidade devedora dos rendimentos sempre que os rendimentos a elas sujeitos são recebidos.

Existem outras taxas de retenção aplicáveis a rendimentos sujeitos a IRS que não são taxas de apuramento da colecta final, como as anteriores, e sim taxas aplicadas a título de pagamento por conta do IRS devido no final do período de tributação.

Estas taxas de retenção na fonte visam assim aproximar o pagamento do imposto do momento em que os rendimentos são recebidos pelo sujeito passivo, sendo este imposto retido tido em conta no cálculo do IRS devido definitivamente no final do período de tributação, razão porque configuram uma dedução à colecta.

Verifica-se uma particularidade relativamente à aplicação das taxas, gerais e específicas aos contribuintes residentes nas Regiões Autónomas.

Para os residentes na Região Autónoma dos Açores, todas estas taxas têm uma redução que começou por ser de 15%, estando actualmente em 20%, conforme determina o Decreto Legislativo Regional, nº 33/A/99, de 30 de Dezembro, com as sucessivas actualizações anuais.

Quanto aos residentes na Região Autónoma da Madeira, apenas as taxas gerais e as tabelas de retenção na fonte a que se refere o Decreto-Lei 42/91, de 22 de Janeiro, têm uma redução, por imperativo do artigo 2º do Decreto Legislativo Regional, nº 3/2001/M, de 22 de Fevereiro, que desde então faz todos os anos - mediante a publicação em Decreto Legislativo Regional que procede à aprovação do Orçamento da Região para cada ano fiscal - aprovar uma Tabela de Taxas gerais e Tabelas de retenção na fonte aplicáveis a rendimentos do trabalho dependente e de pensões, para vigorar naquela Região Autónoma

1.1.1. As taxas gerais são progressivas, aumentando à medida que aumenta a matéria colectável, e pessoais, uma vez que se ajustam à situação pessoal e familiar do sujeito passivo (art. 68º)

As taxas gerais aplicam-se aos rendimentos englobados na Declaração Modelo 3 pelos sujeitos passivos residentes em território português e, sendo progressivas, aumentam de acordo com o montante dos rendimentos a tributar – rendimento colectável –, atendendo ainda à situação pessoal dos contribuintes – casados ou não casados – uma vez que são também taxas pessoais.

Começemos por analisar o aspecto da progressividade das taxas.

As taxas gerais permitem, antes de mais, dar cumprimento à imposição constitucional de progressividade do imposto sobre o rendimento, aumentando à medida que aumenta a matéria colectável.

Dos modelos de progressividade possíveis, optou-se, no IRS, pelo modelo de progressividade por escalões no qual o rendimento de cada sujeito passivo é fraccionado em vários escalões aplicando-se a cada um dos segmentos de rendimento assim obtido uma taxa que aumenta à medida que sobe o escalão, através do recurso a uma tabela que funciona por escalões de rendimento e taxas, e como objectivo de cumprir a finalidade redistributiva do imposto, que constitui imperativo constitucional divulgado no Preâmbulo do Código do IRS.

Para atenuar a progressividade da tributação - o aumento da colecta apurada pela aplicação de taxas, que vão crescendo por escalões - que é tanto maior quanto maior for o número de escalões da tabela, adoptou-se, em sede de IRS, uma única tabela de taxas com um reduzido número de escalões quando comparados com os 11 escalões, desdobrados por 2 tabelas distintas (uma para contribuintes casados e outra para contribuintes não casados), que vigoravam no imposto complementar – Secção A, um dos impostos abolidos com a entrada em vigor do IRS a 01 de Janeiro de 1989.

Fazendo um pouco de história, recordamos que o IRS começou por ter uma tabela com 5 escalões, modelo que vigorou apenas por dois anos: de 01.01.1989 a 31.12.1990.

Em 1991 verificou-se uma redução para 4 escalões, tendo este modelo de tabela sido mantido até 1998.

A Lei n.º 87-B/98, de 31/12 (Orçamento para 1999) criou um novo escalão, voltando a respectiva tabela a comportar 5 escalões.

Posteriormente, com a Lei n.º 30-C/2000 de 29/12 (Orçamento para 2001) introduziu-se um outro escalão, pelo que a tabela passou a comportar 6 escalões.

Finalmente, com a Lei 60-A/2005, de 30/12 (Orçamento para 2006) foi adicionado novo escalão pelo que a tabela de taxas, em vigor desde 01.01.2006, tem 7 escalões.

Para o corrente ano de 2007, a Tabela de taxas gerais do IRS é a que abaixo se apresenta

TABELA DE TAXAS APLICÁVEL A 2007

Continente

Rendimento Colectável (euros)	Taxas Em Percentagem	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4544	10,5	10,5000
De mais de 4544 até 6873	13	11,3472
De mais de 6873 até 17 043	23,5	18,5991
De mais de 17 043 até 39 197	34	27,3036
De mais de 39 197 até 56 807	36,5	30,1545
De mais de 56 807 até 61 620	40	30,8701
Superior a 61 260	42	

Redacção da lei 53-A/2006, de 29.12

Região Autónoma dos Açores

Rendimento Colectável (euros)	Taxas Em Percentagem	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4544	8,4	8,4000
De mais de 4544 até 6873	10,40	9,0778
De mais de 6873 até 17 043	18,80	14,8793
De mais de 17 043 até 39 197	27,20	21,8429
De mais de 39 197 até 56 807	29,20	24,1236
De mais de 56 807 até 61 620	32,00	24,6961
Superior a 61 260	33,60	

Redacção do Decreto Legislativo Regional nº1/2007/A, de 23 de Janeiro

Região Autónoma da Madeira

Rendimento Colectável (euros)	Taxas Em Percentagem	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4544	8,5	8,5000
De mais de 4544 até 6873	11	9,3472
De mais de 6873 até 17 043	22	16,8974
De mais de 17 043 até 39 197	32,5	25,7159
De mais de 39 197 até 56 807	36	28,9040
De mais de 56 807 até 61 620	39	29,6379
Superior a 61 260	41	

Redacção do Decreto Legislativo Regional nº 3/2007/M, de 09 de Janeiro

Passemos agora a explicar a forma de cálculo da colecta.

De acordo com o artigo 68º do Código do IRS, a aplicação das taxas ao rendimento colectável, para cálculo da colecta de IRS, processa-se da seguinte forma:

- Aos rendimentos colectáveis até 4544 euros, aplicar-se-á uma só taxa: a taxa prevista no 1º escalão;
- Quanto aos rendimentos colectáveis de montante superior ao do 1º escalão de taxas, haverá que dividir o seu quantitativo global em 2 partes:
 - Uma, que não poderá exceder o limite do maior dos escalões em que couber, à qual se aplicará a taxa média (da coluna B) correspondente a esse escalão, e outra, igual ao excedente, a que se aplicará a taxa normal (da coluna A), respeitante ao escalão imediatamente superior (n.º 2, art. 68.º).

A colecta, que não é ainda o montante de imposto a pagar, uma vez que lhe serão ainda subtraídas as deduções à colecta, será o resultado da soma do produto da aplicação das taxas média e normal a cada um dos segmentos de rendimento.

A resultado idêntico somos conduzidos se utilizarmos a denominada tabela prática ou tabela simplificada, mas, desta feita aplicando ao rendimento colectável total a taxa normal (da coluna A) do escalão em que esse rendimento couber corrigido por uma parcela a abater.

Esta tabela prática foi de divulgação geral, mediante Circular até ao ano de 1998.

Desde essa data e até 2006, uma vez que a liquidação compete aos Serviços Centrais, mediante utilização da aplicação informática de liquidação de IRS, deixou a tabela Prática de ser objecto de divulgação geral (pese embora o facto de ser divulgada no folheto elaborado pela DGCI e distribuído nos Serviços, emitido anualmente enquanto está a decorrer o prazo de entrega das declarações), mas é essa tabela que é utilizada para proceder à liquidação automática do imposto, como pode ser comprovado pela observação da nota demonstrativa de liquidação do IRS, razão que, aliada à simplificação que permite na aplicação das taxas gerais do IRS, levou a que, em 2007, voltasse a ser divulgada por Circular²⁹ a tabela prática a aplicar à liquidação do IRS devido pelo conjunto de rendimentos sujeitos obtidos no ano de 2006.

Para rendimentos obtidos em 2007, as Tabelas Práticas de IRS são as seguintes:

²⁹ Circular 1/2007, de 10 de Janeiro

Continente

Rendimento colectável	Taxas - %	Parcela a abater - euros
Até 4544	10,5	0,00
De mais de 4544 até 6873	13	113,60
De mais de 6873 até 17043	23,5	835,27
De mais de 17043 até 39197	34	2624,78
De mais de 39197 até 56807	36,5	3604,72
De mais de 56807 até 61260	40	5592,93
Superior a 61260	42	6818,18

Região Autónoma dos Açores

Rendimento colectável	Taxas - %	Parcela a abater - euros
Até 4544	8,40	0
De mais de 4544 até 6873	10,40	90,87
De mais de 6873 até 17043	18,80	668,20
De mais de 17043 até 39197	27,20	2099,81
De mais de 39197 até 56807	29,20	2883,76
De mais de 56807 até 61260	32,00	4474,35
Superior a 61260	33,60	5454,53

Região Autónoma da Madeira

Rendimento colectável	Taxas - %	Parcela a abater - euros
Até 4544	8,5	0
De mais de 4544 até 6873	11,00	113,60
De mais de 6873 até 17043	22,00	869,63
De mais de 17043 até 39197	32,50	2659,16
De mais de 39197 até 56807	36,00	4031,06
De mais de 56807 até 61260	39,00	5735,23
Superior a 61260	41,00	6960,42

Como nota, refira-se que, da aplicação das taxas da Tabela Prática ao rendimento, resulta por vezes um valor de colecta ligeiramente diferente daquele que seria obtido mediante a aplicação da tabela de taxas aprovada pelas respectivas leis do Orçamento do Estado, divergência que resulta do facto as taxas médias da tabela terem quatro dígitos e a parcela a abater não comportar uma tal precisão.

Aplicação das Taxas a contribuintes não casados ou separados de facto

Para exemplificar as duas situações, vamos dar dois exemplos.

1º Caso:

Afonso, solteiro, maior, residente em Avintes, tem um rendimento colectável de IRS, em 2007, de 4350 euros. A sua colecta, aplicando as taxas constantes da tabela aprovada pela lei do Orçamento do Estado para esse ano será calculada da seguinte forma:

$$4350 \text{ euros} \times 10,5 \% = 456,75 \text{ €}$$

O mesmo resultado obteríamos utilizando a Tabela Prática uma vez que não há aplicação de taxa média, por o rendimento caber todo no 1º escalão.

$$(4350 \text{ euros} \times 10,5 \%) - 0\text{€} = 456,75 \text{ €}$$

2º Caso:

Teresa, separada de facto, residente em Olhão, tem um rendimento colectável de IRS, em 2007, de 7100 euros. A sua colecta, aplicando as taxas constantes da tabela aprovada pela lei do Orçamento do Estado para esse ano resulta dos seguintes cálculos:

7 100 €	}	6873 euros x 11,3472% = 779,89 €
	}	227 euros x 23,5% = <u>53,35 €</u>
		833,24€ (colecta)

Aplicando a Tabela prática teríamos o seguinte resultado:

$$(7100\text{€} \times 23,5\%) - 835,27 \text{ €} = 833,23 \text{ €}$$

Como tivemos oportunidade de verificar, tratando-se de pessoas físicas singulares, não casados, ou seja cidadãos residentes em Portugal cujo estado civil seja o de solteiro, viúvo, divorciado ou separado de facto, as taxas previstas no artigo 68º aplicam-se directamente ao rendimento colectável.

Sujeitos Passivos Separados de Facto

Por outro lado aos contribuintes casados, mas separados de facto, que exerçam a opção prevista no art.º 59.º, n.º 2 do Código, apresentando cada um uma declaração de rendimentos Modelo 3, não é aplicável, o quociente conjugal pelo que as taxas são directamente aplicadas aos rendimentos colectáveis respectivos (artº 59º, nº 2, b)), como se de contribuintes não casados se tratasse.

Sujeitos passivos Casados ou equiparados:

Efeito da progressividade das Taxas nestes sujeitos passivos

Existindo agregado familiar, a tributação é feita com base no conjunto dos rendimentos do agregado familiar.

Ora, tendo o IRS adoptado o regime das taxas progressivas em função do quantitativo total de rendimentos sujeitos a tributação em cada período de tributação, a aplicação, de uma forma simplista, das taxas gerais ao somatório dos rendimentos das pessoas singulares casadas teria como consequência um agravamento da sua tributação. Isto é: a conjugação da progressividade das taxas com a cumulação dos rendimentos auferidos teria como consequência o arrastamento, para taxas mais elevadas, dos rendimentos dos sujeitos passivos que o compõem e originaria uma situação discriminatória e penalizante destes em relação à tributação pessoal que cada um dos seus componentes suportaria se não fizesse parte de uma sociedade conjugal.

Sujeitos Passivos Casados

Assim, na tributação cumulada dos rendimentos dos sujeitos passivos casados, e não separados judicialmente de pessoas e bens, não podemos descurar a preocupação de obviar à sobre tributação decorrente da referida cumulação de rendimentos e da progressividade das taxas aplicáveis, como resulta quer do imperativo constitucional plasmado no nº 1 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa, quer do próprio Código do IRS, designadamente no ponto 18 do seu Preâmbulo.

Houve então que introduzir um mecanismo neutralizador desses efeitos.

Esse mecanismo está previsto no artigo 69º do Código do IRS e consiste no splitting ou quociente conjugal, em português, mecanismo que explicaremos adiante.

Sujeitos Passivos Unidos de Facto

Idêntica preocupação surgiu, mais tarde, relativamente aos contribuintes unidos de facto que optam pela tributação de acordo com o regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, nos termos da Lei 7/2001, de 11 de Maio transposta para o artigo 14º do Código do IRS aos quais é igualmente aplicável o quociente conjugal na determinação da sua colecta.

Quociente conjugal ou Splitting (artº 69º)

Afastada que foi pelo legislador, em obediência ao princípio da simplificação, a hipótese de criar duas tabelas de taxas (uma para contribuintes não casados e outra para contribuintes casados ou unidos de facto, com taxas mais baixas e progressividade menos acentuada), optou-se pela tributação dos rendimentos dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto recorrendo à técnica do quociente conjugal ou splitting.

Esta técnica, prevista no artigo 69º do Código do IRS, consiste em duas operações aritméticas: uma, prévia à determinação e aplicação da taxa geral e outra, posterior a essa aplicação da taxa.

A operação aritmética prévia à determinação e aplicação da taxa geral implica a divisão de todo o rendimento colectável em duas partes iguais, ou seja na divisão da totalidade do rendimento pelo dígito 2 – n.º 1, do art.º 69º³⁰.

Ao quociente assim obtido aplicam-se as taxas fixadas no art.º 68.º, o que corresponde portanto a aplicar as taxas a metade do rendimento colectável daqueles sujeitos passivos.

Após esta operação multiplica-se o resultado obtido por 2 para apurarmos a colecta devida pelo agregado familiar - n.º 2, art.º 69.º.

Traduzindo numa expressão numérica esta técnica do quociente conjugal teremos:

$\frac{\text{Rendimento colectável do agregado familiar}}{2} \times (\text{taxa média e taxa normal do artigo 68º}) \times 2 = \text{colecta IRS}$

ou

$\frac{\text{Rendimento colectável do agregado familiar}}{2} \times (\text{taxa geral do artigo 68º - Parcela a abater}) \times 2 = \text{colecta IRS}$

Exemplificando:

Carlos e Fernanda, casados no regime de comunhão de adquiridos, residentes em Ovar, tiveram, em 2007, um rendimento colectável de 8542 euros.

Cálculo da colecta:

Aplicação do splitting

³⁰ O quociente desta divisão nem sempre foi apenas o dígito 2, porquanto até ao ano de 1996, esteve prevista na lei uma modalidade “mitigada” de quociente conjugal cujo factor de divisão começou por ser de 1,85 (de 1989 a 1991), tendo evoluído para 1,90 (de 1991 a 1996) e 1,95 (em 1996), o qual se aplicava às situações em que mais de 95% do rendimento do agregado era exclusivamente imputável a um dos cônjuges:

(n.º 1, art.º 69.º)

10 542 euros : 2 = 5271 euros

Aplicação das taxas (recorrendo à Tabela Simplificada): artº 68º

(5271 euros x 13%) - 113,60 € = 685,23€ - 113,60€ = 571,63 €

(nº2, art.º 69)

571,63 € x 2 = 1 143,26€

Rendimentos produzidos em anos anteriores

Com a profunda alteração sofrida pelo Código do IRS no ano de 2000, em resultado da Lei 30-G/00, de 29 de Dezembro, foi revogado o artigo 24º que dizia respeito ao reporte de rendimentos e permitia que os rendimentos que tivessem sido produzidos nos cinco anos anteriores àquele em que fossem pagos ou postos à disposição do sujeito passivo, fossem reportados ao ano ou anos em que tinham sido produzidos, com base nos valores reais auferidos em cada um dos anos ou em parcelas iguais, se não fosse possível a determinação daqueles valores.

A revogação desta norma legal implicava a declaração e tributação de rendimentos de anos anteriores no ano em que eram recebidos o que, conjugado com o englobamento obrigatório e a progressividade das taxas, tornava a tributação destes rendimentos muito gravosa.

Para atenuar esta tributação mais gravosa no momento da percepção de rendimentos de anos anteriores em consequência daquela revogação, e uma vez que nas categorias B, E e G os rendimentos são desde logo, por imperativo do Código do IRS, imputados ao período a que respeitam, foi alterada, pelo artigo 6º da Lei 85/2001, de 04 de Agosto, a redacção do artigo 74º, no sentido de atenuar a progressividade da tributação de rendimentos de anos anteriores relativos a trabalho dependente e pensões, que, sendo englobados sem qualquer ajustamento provocariam uma tributação demasiado gravosa.

Assim, permite o artigo 74º que, sendo englobados rendimentos das categorias A ou H que, comprovadamente, tenham sido produzidos em anos anteriores àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo e sendo feita a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor seja dividido pelo número de anos ou fracção a que respeitem, com o máximo de quatro, aplicando-se à globalidade destes rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano a que o imposto respeita.

Exemplo:

David, divorciado, residente em Esposende, recebeu em 2007, 106126,53€ de rendimento de trabalho dependente, dos quais 81894,34€ respeitam aos anos de 2003 a 2006, inclusive, tendo sido feita retenção na fonte sobre estes rendimentos no valor de 22808,43€ e sendo o rendimento colectável de 94448,54€. Não tem qualquer despesa ou encargo dedutível. Qual o IRS devido?

1º Passo → Calculo do quociente de anos anteriores

Rend anos ant. x rend liquido do SP / rend. Bruto do SP x nº de anos ant - 1 / nº de anos ant

$$Q = \frac{81894,34 \times 94448,54}{106126,53\text{€}} \times \frac{4-1}{4} = 54662,12\text{...€}$$

2º Passo → Rend. Para determinação das taxas

Rend. Colectável - quociente + rend. Isentos

$$94448,54 - 54662,12 = 39786,42\text{€}$$

3º Passo → Calculo da colecta

$$(39786,42\text{€} \times 36,5\%) - 3604,72\text{€} = 14522,04\text{€} - 3604,72\text{€} = 10917,32\text{€}$$

4º Passo → Calculo da colecta de anos anteriores

Colecta x quociente de rend. Anos ant / rend. Para determinação das taxas

$$10917,32\text{€} \times 54662,12\text{€} / 39786,42\text{€} = 14999,18\text{€}$$

5º Passo → Colecta + colecta de anos anteriores = IRS apurado

$$10917,32\text{€} + 14999,18\text{€} = 25916,50\text{€}$$

2 - A faculdade prevista no número anterior não pode ser exercida relativamente aos rendimentos previstos no n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º

1.1.2. Mínimo de existência

O mínimo de existência consubstancia um limite à aplicação das taxas gerais do imposto, na medida em que da sua aplicação nunca pode resultar para o sujeito passivo um rendimento liquido disponível inferior a este mínimo de existência, e representa uma consequência do principio da capacidade contributiva, uma vez que dele decorre que cada sujeito passivo ou agregado familiar só deve ser tributado na medida da sua capacidade e que essa capacidade só começa onde acaba o montante dos rendimentos indispensáveis à sua existência, tendo este como medida de referência a retribuição mínima mensal garantida, anteriormente designada por salário mínimo nacional, razão pela qual se depois de apurado o imposto

devido se verificar que da subtracção do imposto apurado ao rendimento resulta um rendimento disponível líquido de imposto inferior à retribuição mínima mensal garantida, o montante de imposto devido será reduzido até que da subtracção resulte um montante de rendimento líquido disponível igual à retribuição mínima mensal garantida nos termos previstos neste artigo 70º.

Ao fazer menção ao rendimento líquido clarifica-se que não está apenas em causa a aplicação das taxas e consequente determinação da colecta e sim a própria aplicação de todas as regras que permitem chegar à determinação do imposto a pagar.

Nos termos do art.º 70.º, da aplicação das taxas gerais previstas no art.º 68.º, não pode resultar, para os titulares, que não sejam casados ou unidos de facto, com rendimentos com origem, em mais de 50%, em trabalho dependente, a disponibilidade de um rendimento, líquido de imposto, inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado ³¹ acrescido de 20%, ou seja 6770,40 € ³².

Exemplificando,

Vera, solteira, trabalhadora dependente, residente em Amarante, auferiu em 2007, 5 650€. Não teve quaisquer outros rendimentos. Não apresentou despesas elegíveis para dedução à colecta. Qual o IRS a pagar?

Rendimento Bruto = 5 650€

Mínimo de rendimento bruto tributável = 6 770,40 €

IRS a pagar = 0 €

Não haverá colecta apurada quando, para os mesmos contribuintes e rendimentos, a matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a 1812 euros.

Exemplo:

Pedro e Ivone, casados, ambos trabalhadores dependentes, auferiram em 2007, 11080€, tendo Pedro ganho 5620€ e Ivone 5460€.

Calcule o IRS

Rendimento Bruto = 11080€

Rendimento líquido = 11080€ - 6668,34€

Rendimento Colectável = 6668,34 €

Splitting = 6668,34€ : 2 = 3334,17€

Mínimo de matéria colectável por cada cônjuge = 1812€

³¹ Evolução da Retribuição Mínima Mensal, anteriormente designada por Salário Mínimo Nacional, nos últimos cinco anos

Ano	2007	2006	2005	2004	2003
Continente	403€	385,90	374,70	365,60	356,60

³² 403€ x 120% x 14 = 6770,40 €

Mínimo de matéria colectável por ambos = 3624€ 3624€ > 3334,17€
 IRS a pagar = 0€

Esta norma tem o duplo objectivo de salvaguardar um mínimo de rendimento ao contribuinte ou ao agregado familiar, quando exista, que permita prover as necessidades básicas da vida, como é imperativo constitucional, daí que o quantitativo de imposto a pagar não possa afectar o mínimo previsto neste artigo que, anualmente, é actualizado tendo em vista a taxa de inflação esperada para o ano fiscal em causa e ainda de discriminar, positivamente, os sujeitos passivos casados ou unidos de facto e os sujeitos passivos, que independentemente do seu estado civil, tenham um número de dependentes a seu cargo superior a três.

Este último propósito vem na senda da protecção à família, salvaguardando em especial a situação das famílias numerosas mediante a criação, desde 2002, com a Lei do Orçamento do Estado, duma ponderação de mínimo de existência diferente para os agregados familiares com mais de 3 dependentes, de forma a discriminá-los positivamente.

Dessa alteração legislativa resultou que ao rendimento colectável dos agregados familiares com 3 ou 4 dependentes cujo montante seja igual ou inferior ao valor do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 60% ³³ não serão aplicáveis as taxas do artigo 68º, isto é não haverá tributação, se o rendimento for inferior a 9027,20€, em 2007.

Para agregados familiares com 5 ou mais dependentes e rendimento colectável igual ou inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 120% ³⁴ não existe aplicação das taxas gerais, ou seja não existirá colecta se o rendimento for inferior a 18054,40€, em 2007.

1.1.2. Taxas Especiais

As taxas especiais são proporcionais, dado manterem-se constantes independentemente do montante da matéria colectável e reais por terem apenas em conta a natureza do rendimento a tributar e não quem o aufere.

São taxas especiais as taxas previstas nos artigos 71º, 72º, 73º e 101º do Código.

As taxas especiais aplicáveis à liquidação do IRS devido no final do período de tributação são as previstas nos artigos 71º, 72º e 101º do Código.

As taxas especiais do artigo 73º visam penalizar determinados tipos de encargos que, para além de não serem considerados dedutíveis ao rendimento bruto da categoria B, são ainda objecto de tributação a uma taxa que se lhes aplica autonomamente ao montante líquido, destacando-os do resultado obtido no apuramento do rendimento líquido da Categoria B e não os sujeitando quer a englobamento quer à taxa geral do artigo 68º.

³³ Para 2007 o limite está expresso no seguinte cálculo:
 403 € X 14 x 160% = 9027,20 euros

³⁴ Para 2007 o limite está expresso no seguinte cálculo
 403 € X 120 % x 14 = 6770,40 euros

1.1.2.1. Taxas liberatórias (artº 71º)

Estas taxas são assim designadas porque liberam o contribuinte da obrigação do englobamento dos rendimentos a elas sujeito e da obrigação de inscrição dos mesmos na declaração de rendimentos Modelo 3 uma vez que operam através de retenção na fonte.

As taxas liberatórias aplicam-se aos rendimentos obtidos por não residentes, que não são tributados com base na entrega da Declaração anual de rendimentos Modelo 3, e também a residentes (embora os residentes possam, em quase todos os casos de tributação a taxas liberatórias, optar pelo englobamento dos rendimentos e pela sua consequente sujeição às taxas gerais do artigo 68º). Feita a opção pelo englobamento, as retenções efectuadas deixam de ter carácter liberatório e passam a assumir a natureza de pagamento por conta do imposto devido, passando a integrar as deduções à colecta, podendo inclusivamente implicar o reembolso do excesso cobrado.

As taxas liberatórias aplicam-se usualmente ao rendimento ilíquido auferido, embora tal norma seja afastada no caso de rendimentos que beneficiem de redução por aplicação de um benefício fiscal ou caso se trate de pensões pagas a não residentes. ou caso seja aplicável uma Convenção destinada a evitar a dupla tributação internacional celebrada entre Portugal e outros países.

Actualmente existem Convenções com os seguintes países: Alemanha, Argélia, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canada, Chile, China, Coreia, Cuba, Dinamarca, Eslovénia, Eslováquia, Espanha, Estados Unidos da América, Estónia, Finlândia, França, Grécia, Holanda, Hungria, Índia, Indonésia, Irlanda, Islândia, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México, Moçambique, Noruega, Paquistão, Polónia, Reino Unido, Republica Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Turquia, Ucrânia, Venezuela.

Sendo estas taxas proporcionais, não atendem ao montante dos rendimentos a tributar nem à situação pessoal dos contribuintes mas apenas à natureza do rendimento sujeitos a tributação.

Os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, estão elencados no artigo 71º e 101º, nº2 e têm um tratamento fiscal separado dos restantes rendimentos obtidos pelos contribuintes, havendo uma retenção na fonte, rendimento a rendimento, a uma taxa proporcional, que varia de acordo com a sua natureza.

Reconhece-se que a aplicação destas taxas consubstancia um entorse à lógica do englobamento – somatório - dos rendimentos, própria da concepção do imposto único, traduzindo esta prática a opção do legislador para contornar situações que, por imperativos de leis específicas (anonimato e volatilidade na obtenção de certos rendimentos aliada à preocupação de anestesia fiscal - por exemplo, rendimentos provenientes do jogo e de títulos nominativos ou ao portador -, ou sigilo bancário – juros de depósitos -, por exemplo) ou de soberania fiscal (caso dos não residentes), tornaria de difícil execução a tributação com base na Declaração Modelo 3 a entregar no ano seguinte ao da percepção dos rendimentos.

A opção pelas taxas liberatórias deve-se pois à excepcionalidade das referidas situações admitindo-se, no entanto, a possibilidade de opção, por parte dos contribuintes residentes,

pela identificação e conseqüente englobamento de alguns dos rendimentos mencionados neste artigo 71º, funcionando, no caso de ser validamente exercida a opção pelo englobamento, a retenção na fonte, feita com base naquelas taxas, como pagamento por conta do imposto devido a final, isto é, como dedução à colecta. Estão neste caso os rendimentos mencionados nas alíneas n.ºs. 6 e 7 do art.º 71.º.

Todas as demais situações previstas no artigo 71º sofrerão retenção na fonte a título definitivo ou liberatório.

Outra característica das taxas liberatórias é a de incidirem sobre os rendimentos ilíquidos, salvo tratando-se de pensões, relativamente às quais há que ter em conta a dedução prevista no art.º 53.º (art.º 71.º, n.º 5).

Relembra-se que para os residentes em território nacional que sejam considerados residentes na Região Autónoma dos Açores estas taxas têm uma redução de 20% (Decreto-Legislativo Regional, nº 33 /A/99, de 30 de Dezembro).

Actualmente, são as seguintes as taxas liberatórias previstas no Código:

Tabela de taxas liberatórias (por percentagem crescente da taxa)

RENDIMENTO	TAXA	NORMA LEGAL	OPÇÃO POR ENGLOBAMENTO (Só possível para residentes)
Rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica, auferidos por não residentes, em Portugal e rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis, auferidos por não residentes, em Portugal	15%	71º, 4, a)	
Rendimentos, que não sejam de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável situado em Portugal, decorrentes de actividades profissionais e de outras prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico, técnico e de intermediação na celebração de quaisquer contratos, realizadas ou utilizadas em território português, com excepção das relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras e dos rendimentos de actos isolados e actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º e importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com uma actividade da Categoria B, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício e ainda cessão temporária de exploração de estabelecimento por titular de rendimentos da categoria B e subsídios ou subvenções no âmbito do exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias, desde que devidos por entidades que nele tenham residência, sede, direcção efectiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, pagos ou colocados à disposição de não residentes em território português	15%	71º, 4, b)	
Rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência no	15%	71º, 4, c)	

sector industrial, comercial ou científico, auferidos por titulares originários não residentes em Portugal			
Valores mobiliários devidos a não residentes e residentes, por entidades que não tenham domicílio em território português a que possam imputar-se o pagamento, quer sejam mandatados por estas ou pelos titulares, ou ajam por conta de umas ou de outros, com excepção dos casos em que os rendimentos sejam pagos ou colocados à disposição de fundos de investimento constituídos de acordo com a legislação nacional, em que os mesmos não estão sujeitos a retenção na fonte.	20%	101º, 2, b)	71º, nº 6, b)
Juros de depósitos à ordem ou a prazo, incluindo os dos certificados de depósito, devidos a não residentes e residentes	20% ³⁵	71º, 3, a)	71º, nº 6, c)
Rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como os rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins, devidos a não residentes e residentes	20% ³⁶	71º, 3, b)	71º, nº 6, a)
Lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, residentes ou não residentes, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão da transparência fiscal	20% ³⁷		71º, nº 6, c)
O valor atribuído aos associados não residentes e residentes em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital	20% ³⁸	71º, 3, c)	71º, nº 6, c)
Os rendimentos auferidos pelo associado, não residente e residente, na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, o valor atribuído aos associados, não residentes e residentes, em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados, devidos não residentes e residentes, na amortização de partes sociais sem redução de capital e o valor atribuído aos associados, não residentes e residentes, em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados, não residentes e residentes, na amortização de partes sociais sem redução de capital auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado	20% ³⁹	71º, 3, c)	71º, nº 6, c)
O ganho, obtido por não residentes e residentes, decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo	20% ⁴⁰	71º, 3, c)	71º, nº 6, c)

³⁵ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

³⁶ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

³⁷ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

³⁸ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

³⁹ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

Diferença positiva entre os montantes pagos, a não residentes e residentes, a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo «Vida» e os respectivos prémios pagos ou importâncias investidas, bem como a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social e as respectivas contribuições pagas, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daqueles	20% ⁴¹	71º, 3, c)	71º, nº 6, d)
Quaisquer rendimentos de capitais auferidos em Portugal, por não residentes, não expressamente tributados a taxa diferente	20%	71º, nº 3, d)	
Trabalho dependente, auferido em Portugal por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Rendimentos de actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Rendimentos de actos isolados de actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com uma actividade da Categoria B, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Cessão temporária de exploração de estabelecimento por titular de rendimentos da categoria B, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Subsídios ou subvenções no âmbito do exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, c)	
Pensões, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, e)	
Indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de transacção, de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão; Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título, auferidos por não residentes	25%	71º, 2, g)	
Prémios de lotarias, apostas mútuas desportivas e o bingo, auferidos por residentes e não residentes	25%	71º, 2, f)	

⁴⁰ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

⁴¹ 16% para residentes na região autónoma dos Açores

Prémios de rifas, totoloto e jogo do loto, sorteios ou concursos, auferidos por residentes e não residentes	35%	71º, 2, b)	
---	-----	------------	--

1.1.2. Taxa especial – Distribuição de lucros e juros de entidades residentes e não residentes, mais-valias, rendimentos de não residentes e gratificações, efectuadas por terceiros, a trabalhadores dependentes

As taxas especiais são também proporcionais e reais, como as taxas liberatórias, divergindo destas por obrigarem a que os rendimentos a elas sujeitos sejam inscritos na declaração Modelo 3 de rendimentos e pela sua tributação não ser feita por retenção na fonte mas apenas com base na Declaração anual de rendimentos Modelo 3, embora os montantes dos rendimentos a elas sujeitos não sejam englobados nem contam para efeitos de determinação da taxa geral a aplicar aos restantes rendimentos,

As taxas especiais que divergem das taxas liberatórias quanto ao momento da sua tributação e ao modo de as dar a conhecer à administração fiscal, têm em comum com as taxas liberatórias serem um desvio da filosofia de tributação pessoal e única subjacente ao IRS, devendo constituir uma excepção apenas aplicável a um número restrito de situações que, por imperativos que podem ver-se reflectidos, por exemplo, no Ponto 13 do Preâmbulo do Código do IRS, não poderiam ser sujeitas às taxas gerais.

Estas taxas, também designadas por taxas de tributação autónoma, não implicam pois o englobamento dos rendimentos a elas sujeitos nem a sua sujeição à tabela de taxas gerais e progressivas, embora obriguem à sua declaração mediante apresentação da declaração anual de rendimentos Modelo 3, sendo o único caso em que os contribuintes não residentes são tributados com base nos rendimentos inscritos na Declaração Modelo 3 e não por retenção na fonte a título definitivo, embora continuem a ver o seu IRS calculado por aplicação desta taxa especial e não das taxas gerais do artigo 68º, taxa que é aplicada ao rendimento bruto a ela sujeito (não são tidos em deduções específicas, abatimentos, deduções à colecta ou a sua situação pessoal ou familiar).

Quanto aos residentes em território português tributados por aplicação de taxas especiais, permite-se que possam optar pelo englobamento destes rendimentos. Se o fizerem são tributados às taxas gerais do artigo 68º em conjunto com todos os rendimentos constantes da Declaração anual de rendimentos Modelo 3.

Relembra-se que para os residentes em território nacional que sejam considerados residentes na Região Autónoma dos Açores estas taxas têm uma redução de 20% (Decreto-Legislativo Regional, nº 33/A/99, de 30 de Dezembro).

Estas taxas que, ao longo dos anos de vigência do IRS, vieram a ser alargadas em número de rendimentos abrangidos e ajustadas em percentagem de tributação, são as seguintes:

Tabela de tributação a taxa especial – por ordem crescente de taxa

RENDIMENTO	TAXA	NORMA LEGAL	OPÇÃO POR ENGLOBAMENTO (Só possível para residentes)
gratificações auferidas, por residentes, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação	10% ⁴²	72º, nº 3	
saldo positivo, obtido por residentes e não residentes, entre as mais-valias e menos-valias, resultante da: alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, e de outros valores mobiliários e, bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 75.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia; operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos decorrentes de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo; Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação; Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações decorrentes de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.	10% ⁴³	72º, nº 4	71º, nº 6
rendimentos prediais auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado	15%	72º, nº 1	
lucros distribuídos e os juros devidos por entidades não residentes, a residentes e não residentes, quando não sujeitos a tributação na fonte a taxa liberatória	20% ⁴⁴	72º, nº 5	71º, nº 6
rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado	25%	72º, nº 2	
mais-valias, de não residentes, resultantes de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo	25%	72º, nº 1	

⁴² Para residentes na Região Autónoma dos Açores a taxa é de 8%

⁴³ Para residentes na Região Autónoma dos Açores a taxa é de 8%

⁴⁴ Para residentes na Região Autónoma dos Açores a taxa é de 16%

seu proprietário; alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário; cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis; e, outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias			
--	--	--	--

1.1.3. Tributação autónoma de encargos – artigo 73º

As taxas especiais do artigo 73º são também um caso de tributação a que se não aplicam as taxas gerais e progressivas do artigo 68º, e sim taxas proporcionais, tal como acontece com as taxas liberatórias e as taxas especiais, embora aqui se apliquem taxas a encargos e não a rendimentos.

Estas taxas visam penalizar determinados tipos de encargos suportados por titulares de rendimentos da categoria B que, para além de não serem considerados dedutíveis ao rendimento bruto, são ainda objecto de tributação a uma taxa que se lhes aplica autonomamente ao montante líquido, destacando-os do resultado obtido no apuramento do rendimento líquido da Categoria B e não os sujeitando quer a englobamento quer à taxa geral do artigo 68º antes os adicionado ao imposto apurado com base nas taxas gerais do artigo 68º, após todas as deduções a que haja lugar, razão pela qual não se insere no apuramento do rendimento líquido da Categoria B nem é objecto de retenção na fonte, sendo antes apurado com base na sua inscrição na declaração Modelo 3.

Teremos que distinguir na aplicação destas taxas os titulares de rendimentos da Categoria B que tenham ou sejam obrigados a ter contabilidade organizada, ainda que tenham optado pela tributação de acordo com as regras aplicáveis ao regime simplificado de tributação, nos casos em que tal lhes é permitido pelo art. 28º, dos titulares de rendimentos da Categoria B tributados de acordo com as regras do artigo 31º do CIRS aplicáveis ao regime simplificado de tributação, uma vez que a norma em causa os diferencia, aplicando-se em todos os casos previstos no artigo aos 1ºs e apenas num caso aos 2ºs, como veremos.

Como nota refira-se ainda que no caso dos titulares de rendimentos da Categoria B incluídos no denominado regime de transparência fiscal ou que sejam herdeiros de herança indivisa - situações de contitularidade de rendimentos abrangidas pelo artigo 19.º- o imposto apurado com base nesta tributação autónoma é imputado a cada um dos contitulares na proporção das respectivas quotas.

Assim, os encargos tributados autonomamente no âmbito deste artigo a titulares de rendimentos da Categoria B que tenham ou sejam obrigados a ter contabilidade organizada e não estejam enquadrados no regime simplificado de tributação são:

- Despesas de representação -cuja definição para efeitos deste imposto é dada por este artigo 73º- e despesas com viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, motos e motociclos – sendo a definição destes encargos dada igualmente pelo artº 73º-, suportados por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades empresariais ou profissionais - 20%⁴⁵.

Quando a norma entrou em vigor em 2001, a tributação de encargos com despesas de representação e com viaturas era efectuada a uma taxa diferente que era menos penalizadora para a tributação de encargos com viaturas. Porém, logo nesse ano de 2001, com a Lei do Orçamento para 2002, reestruturou-se esta norma, passando, desde aí a tributação a ser feita à mesma taxa.

- Despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, não facturadas a clientes, escrituradas a qualquer título, excepto na parte em que haja lugar a tributação em sede de IRS na esfera do respectivo beneficiário, bem como os encargos da mesma natureza, que não sejam dedutíveis nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 42.º do CIRC, suportados por sujeitos passivos que apresentem prejuízo fiscal⁴⁶ no exercício a que os mesmos respeitam – 5%⁴⁷

Quanto à tributação autónoma de encargos de titulares de rendimentos da Categoria B que tenham ou sejam obrigados a ter contabilidade organizada, estejam ou não enquadrados no regime simplificado de tributação são:

- Despesas confidenciais ou não documentadas, efectuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, ela é aplicável aos os titulares de rendimentos da categoria B que sejam tributados de acordo com as regras do regime simplificado ou de acordo com os resultados da contabilidade, corrigidos nos termos previstos no CIRS e a taxa é de 50%.
- Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável, tal como definido para efeitos de IRC, salvo se o sujeito passivo puder provar que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado – 35%⁴⁸;

. CONSIGNAÇÃO DE COLECTA DE IRS

⁴⁵ 16% para residente na Região autónoma dos Açores

⁴⁶ *Quando há prejuízo fiscal, mesmo que estejam documentadas, tem uma dupla penalização: não são custo e ainda têm tributação autónoma*

⁴⁷ Cálculo para 2007: 20% x 25% = 5%

⁴⁸ 4% para residentes na Região Autónoma dos Açores

⁴⁸ 28% para residentes na Região Autónoma dos Açores

Poderão ainda os contribuintes atribuir, quando da entrega da sua declaração de rendimentos, uma parte, equivalente a 0,5% do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), ao abrigo do n.º 6 do art. 32.º da Lei n.º 16/2001, de 22 de Junho, Lei da Liberdade Religiosa (LLR) se forem cumpridos os requisitos e procedimentos que se encontram previstos na Portaria n.º 80/2003, de 22 de Janeiro e da Circular 16/2004, de 28.12. Desta consignação do IRS poderão beneficiar as pessoas colectivas de utilidade pública que prossigam fins de beneficência ou de assistência ou humanitários e, de harmonia com o disposto no n.º 2 do art. 65.º da Lei da Liberdade Religiosa, as instituições particulares de solidariedade social nela referida que não tenham optado pela restituição do IVA suportado, ao abrigo de Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro.

Para beneficiar desta consignação da quota equivalente a 0,5% do IRS liquidado aos sujeitos passivos deste imposto, deverão estas pessoas colectivas, junto da Direcção-Geral dos Impostos, fazer prova da obtenção do reconhecimento, pelo membro do Governo que tutela a respectiva actividade, da prossecução dos fins relevantes para o efeito da aplicação da Lei da Liberdade Religiosa ou de já terem obtido o reconhecimento da isenção de IRC, com fundamento no exercício de actividade com os mesmos fins, com carácter exclusivo, nos termos do artigo 10.º do Código do IRC; requerer o benefício fiscal correspondente, nos termos da parte final do n.º 4 do artigo 32.º da mesma lei; e ainda declarar que renunciam à restituição do IVA respeitante ao ano do IRS liquidado nos termos do Decreto-Lei n.º 20/90, de 13 de Janeiro.

Estas obrigações deverão ser cumpridas até 31 de Dezembro de cada ano anterior àquele em que pretendam usufruir do benefício e devem ser renovadas anualmente caso a entidade em causa pretenda continuar a usufruir do benefício.

Em caso de liquidação correctiva do IRS respeitante à consignação referida no n.º 1.º, o valor consignado será corrigido para mais ou para menos de acordo com os procedimentos que vierem a ser definidos por despacho ministerial.

CAPÍTULO II

1. LIQUIDAÇÃO

Em sentido estrito, denomina-se liquidação, a operação aritmética que consiste na aplicação das taxas gerais do artigo 68º ao valor do Rendimento Colectável anteriormente determinado, para cálculo da colecta devida pelo contribuinte, que não corresponde, ainda, ao imposto a pagar ou receber, como veremos.

Em sentido amplo, porém, designa-se por liquidação o conjunto de procedimentos necessários para apurar o imposto devido, sendo o acto de liquidação um acto decisório final do procedimento administrativo de liquidação, que se inicia, usualmente, com a entrega da declaração de rendimentos.

A liquidação consiste, numa primeira fase na definição do imposto devido, podendo posteriormente ser corrigida.

As primeiras liquidações podem ter por base a declaração entregue pelo sujeito passivo, ou ser impulsionadas pela DGCI, caso em que estamos perante uma liquidação oficiosa.

As liquidações correctivas podem configurar liquidações adicionais, reformas ou revogações das primeiras liquidações.

È neste sentido amplo que tomamos aqui o conceito.

1.1. Competência para a liquidação

Entidade Competente para a liquidação

Nos termos do art.º 75.º, a liquidação do IRS é da competência da DGCI, o que significa que são os serviços centrais da DGCI que procedem à liquidação.

1.1.1. Procedimento e formas de liquidação

O artigo 76.º define como principal critério para a liquidação de IRS a declaração Modelo 3 entregue pelo sujeito passivo e os valores nela inscritos os quais gozam da presunção de verdade, sem prejuízo de a DGCI poder proceder à alteração dos elementos declarados sempre que devam ser efectuadas correcções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações ou de correcções decorrentes da divergência na qualificação de actos, factos ou documentos que serviram de base à liquidação. Supletivamente, na ausência de Declaração Modelo 3 apresentada pelo sujeito passivo, a liquidação tem por base os elementos que a DGCI disponha, prevendo-se, a partir de 2007 inclusive, gravosas consequências para os contribuintes que persistirem no incumprimento desta obrigação declarativa, como seja a liquidação com base nos elementos que a DGCI disponha sem possibilidade de recurso por parte do contribuinte e ainda a não consideração de quaisquer deduções à colecta que não sejam a dedução relativa ao sujeito passivo prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º artigo e a consideração das retenções na fonte e pagamentos por conta.

Quer as primeiras liquidações, oficiosas ou não, quer as liquidações correctivas, podem ser revistas dentro do prazo de caducidade, cobrando-se ou anulando-se as diferenças apuradas, com juros compensatórios ou indemnizatórios, sempre que legalmente for caso disso.

Assim a liquidação processar-se-á nos seguintes termos:

- Quando foi apresentada Declaração
 - Tendo sido apresentada a Declaração Modelo 3 até 30 dias após o termo do prazo legal, a liquidação terá por base o rendimento colectável apurado com base nos elementos nela declarados podendo estes, no entanto, vir a ser alterados pela DGCI, de harmonia e nas circunstâncias constantes do n.º 4 do art.º 65.º (alínea a) do n.º 1 do art.º 76.º).

- Quando não é apresentada Declaração
 - Não tendo sido apresentada a Declaração, há que distinguir duas situações:

- Titulares de rendimentos das Categorias A, E, F, G e H: a partir de 2007, com a nova redacção dada ao artigo 76º pela Lei do Orçamento do Estado para 2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro), os titulares dos rendimentos destas categorias são notificados por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias.

Findo este prazo sem que tenha sido apresentada a declaração, a liquidação é efectuada sem ter em conta valores que constem de declaração que entretanto venha a ser apresentada, e não se atendendo também ao disposto no artigo 70.º - mínimo de existência - nem sendo feitas quaisquer deduções à colecta apurada para além das previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º - dedução pessoalizante - e no n.º 3 do artigo 97.º - retenções na fonte e pagamentos por conta.

Se for caso disso, liquidar-se-ão juros compensatórios nos termos do art.º 91º.

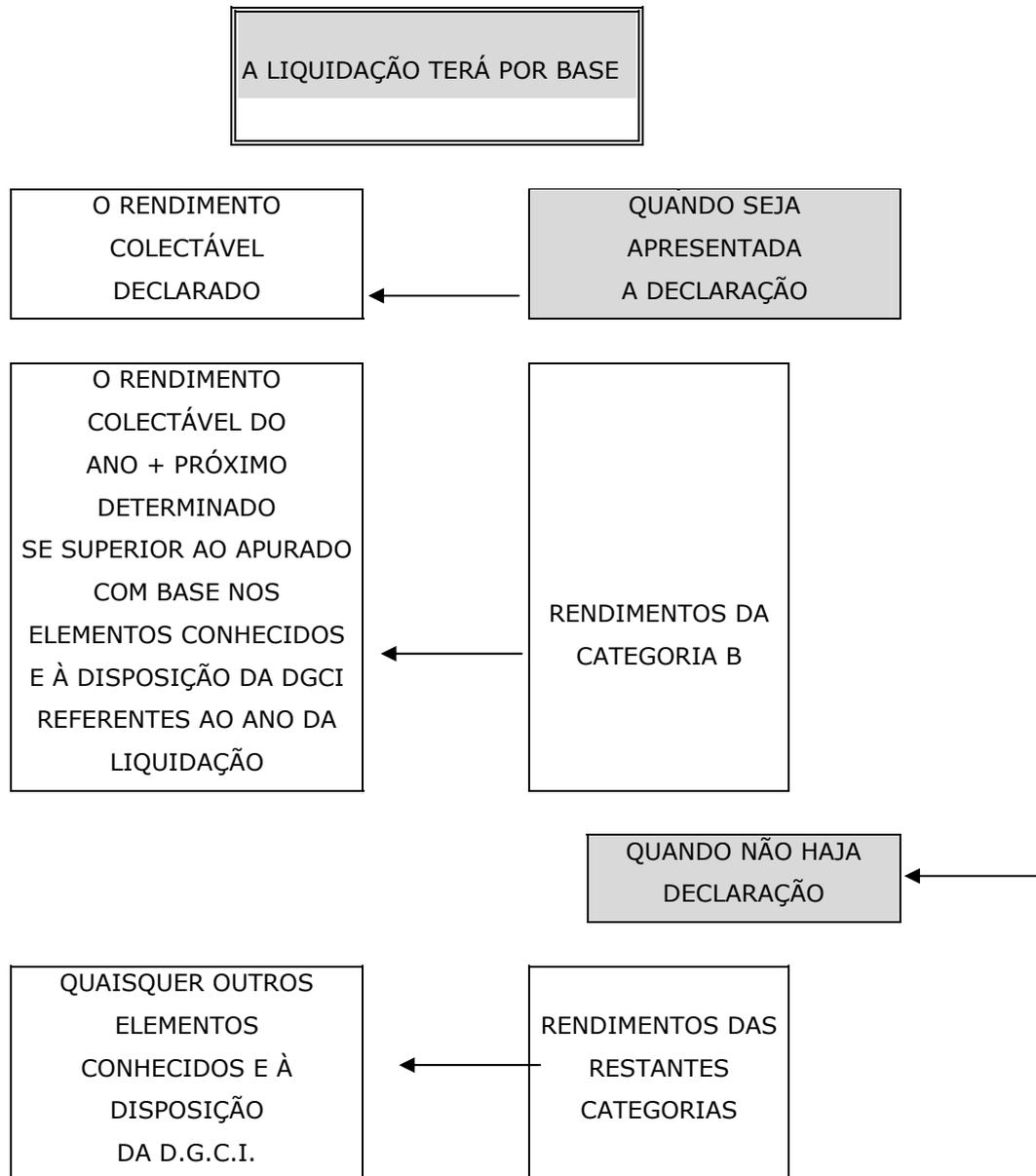
Relembra-se que até 2006, inclusive, a liquidação, nestes casos, tinha por base os elementos de que os serviços centrais da DGCI dispunham, mas tomava-se sempre em consideração os elementos constantes das declarações, ainda que entregues fora do prazo legal, entretanto apresentadas pelos sujeitos passivos.

- Tratando-se de titulares de rendimentos da categoria B, que não tenham declarado a cessação de actividade, e que, após notificados por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, não o tenham feito, a liquidação é efectuada com base nos elementos de que os serviços centrais da DGCI dispunham ou com base na totalidade do rendimento líquido da categoria B

obtido, pelo titular do rendimento, no ano mais próximo que se encontre determinado, se superior ao anterior, ao qual se aplicam as regras de determinação do regime simplificado de tributação, utilizando o coeficiente mais elevado previsto no n.º 2 do artigo 31.º, sem ter em conta valores que constem de declaração entretanto apresentada, liquidando-se também juros compensatórios (alínea b), do n.º 1 do art.º 76.º, conjugado com o n.º 2, do art.º 97.º) sempre que for caso disso.

Relembra-se que até 2006, inclusive, a liquidação destes rendimentos, tinha por base a totalidade do rendimento colectável do ano mais próximo que se encontrava determinado, salvaguardando-se porém a possibilidade de ser feita a liquidação com base nos elementos de Declaração entretanto apresentada

Procedimentos de Liquidação - Resumo:



Correcção das liquidações:

Quando se verifique a ocorrência de erros de facto ou de direito na liquidação de IRS, a mesma será corrigida por iniciativa dos Serviços ou dos sujeitos passivos, consoante o caso, como passamos agora a analisar, dando origem a liquidações adicionais, anulações, revogação ou reforma de liquidações.

- Liquidação adicional

A liquidação adicional consiste na correcção da liquidação anteriormente efectuada ao mesmo sujeito passivo, quando essa liquidação anterior gerou um imposto inferior ao que deveria ter sido liquidado.

As liquidações efectuadas pelos Serviços Centrais da DGCI com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou por fixação de rendimento nos termos previstos no artigo 76º, ou ainda em resultado de exame à contabilidade do sujeito passivo ou de erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado, podem ser corrigidas, dentro do prazo de caducidade estabelecido nos art.ºs 45.º e 46.º da L.G.T e no art.º 92.º do CIRS – uma vez que, em caso de ter sido efectuado reporte de resultado líquido negativo, o prazo de caducidade é o do exercício desse direito e em caso de a não afectação de imóvel à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar no prazo referido nas alíneas a), b) e c) do n.º 6 do artigo 10.º, bem como do pagamento de qualquer capital em vida nos termos do n.º 3 do artigo 27.º e do n.º 5 do artigo 86.º, o início da contagem do prazo de caducidade para as liquidações a que deva proceder-se inicia-se nesses momentos (cf. n.º 4, do art.º 76.º) -, sendo cobrada a diferença apurada, após a correcção da liquidação, mediante liquidação adicional (art.º 89.º).

Deve ter-se em conta que não se procederá a liquidação e à conseqüente correcção quando o montante a cobrar for inferior a 24,94€ (art.º 95.º).

Adiante voltar-se-á a falar destas liquidações

- Anulação ou Revogação da liquidação

Pode também existir necessidade de corrigir as liquidações efectuadas pelos Serviços Centrais da DGCI, com base na declaração apresentada pelos sujeitos passivos ou nos termos previstos no artigo 76º, respeitando os prazos de revisão oficiosa previstos no artigo 78º da LGT, por ser necessário anular imposto que tenha sido a mais liquidado e cobrado ou anular a própria liquidação (revogação da liquidação), restituindo a diferença apurada ou a totalidade do imposto apurado (art.º 89.º).

A restituição do imposto assim corrigido é feita mediante a emissão de um reembolso, tendo em conta que não se procederá à correcção quando o montante a restituir for inferior a 9,98€.

O reembolso gerado por esta correcção pode ser satisfeito por ordem de pagamento ou por compensação nos termos previstos na lei (art.º 95.º do CIRS, artº 40º da LGT e artº 89º do CPPT). Se o imposto ainda não tiver sido pago será anulada a dívida dele resultante.

Note-se, porém que, se tiver sido cobrado imposto superior ao devido por motivos não imputáveis aos Serviços, estes não poderão promover oficiosamente a revogação da liquidação (ver n.º 1, do art.º 93.º), cabendo ao contribuinte reclamar ou impugnar a liquidação nos termos do art.º 140.º do Código do IRS, impulsionando a revogação da liquidação, como acontece, por exemplo na caso de retenções a taxas liberatórias.

Reforma da liquidação

A reforma da liquidação é também uma liquidação correctiva, como as anteriores. Tem porém uma particularidade: referir-se a uma liquidação que é corrigida em sede de IRC, porque se refere a uma liquidação de uma pessoa colectiva – a sociedade transparente mas repercute-se na esfera singular dos sócios ou membros dessa sociedade, uma vez que o pagamento do imposto gerado por aquela liquidação não ocorre em sede de IRC e sim em sede de IRS.

Esta correcção dá lugar a uma Liquidação Adicional ou a uma Revogação da Liquidação anterior, por cada sócio da sociedade transparente, consoante haja a cobrar ou a anular imposto (art.º 90.º).

1.1.2. Prazo para a Liquidação

Prazos normais para a liquidação

A liquidação do IRS é da competência dos Serviços Centrais da DGCI e deve ser efectuada no ano imediato àquele a que os rendimentos respeitam, nos prazos peremptórios legalmente previstos no CIRS (cf. artº 77º).

Estes prazos em 2007 sofreram uma alteração com o objectivo de os ajustar aos novos prazos de apresentação da declaração periódica de rendimentos e dando ainda satisfação a uma necessidade há muito sentida de adequar os prazos de liquidação aos prazos de entrega das declarações de modo a que fosse possível à DGCI cumpri-los.

As liquidações efectuadas pela DGCI com base nas declarações apresentadas pelos contribuintes dentro dos prazos legais ou no prazo especial previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 76º, serão pois, liquidações dentro do prazo normal, das quais serão remetidas demonstrações das liquidações aos sujeitos passivos, seguindo em notificação separada as respectivas notas de cobrança ou de crédito ou da demonstração do “ cálculo sem imposto”, conforme os casos.

Todas as liquidações, que vierem a ser efectuadas fora desses prazos do art.º 77.º, terão de ser notificadas aos sujeitos passivos pela forma prevista no art.º 149.º, para que estes efectuem o pagamento do imposto devido nos 30 dias subsequentes (art.º 104.º), uma vez

que existe uma relação de dependência entre os prazos de liquidação e os prazos de pagamento.

Assim nos termos do art.º 77.º a D.G.C.I. efectuará,

- Prazo para a DGCI efectuar as liquidações
- Até 31 de Julho do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam, com base na declaração Mod. 3, apresentada dentro do prazo legal, quando a declaração contenha apenas rendimentos das categorias A ou H (Al. a), do n.º 1, art.º 60.º e Al. a), do art.º 77.º);
 - Até 31 de Agosto do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam, com base na declaração Mod. 3 apresentada no prazo legal quando esta contenha apenas rendimentos de todas as outras categorias para além da A ou H (Al. b), do n.º 1, do art.º 60.º e Al. b), do art.º 77.º);
 - Até 30 de Novembro do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitem, nos casos em que o contribuinte não apresente a declaração dentro do prazo legalmente estabelecido (Al. b), n.º 1, art.º 76.º e Al. b), do art.º 77.º).

1.3. Liquidação adicional:

Esta liquidação, que já caracterizámos antes, pressupõe uma liquidação anterior e visa reparar erros ocorridos na quantificação ou qualificação de rendimentos em resultado das quais se verifique ser de exigir ao sujeito passivo imposto superior ao liquidado anteriormente, conforme decorre do artigo 89º.

A liquidação adicional, é assim, dada a sua natureza, sempre feita em benefício do Estado, estando sujeita a condições relativas a prazo, quantitativo e procedimentos estabelecidos na lei e de acordo com os quais só poderá ser feita uma liquidação adicional se não se tiver esgotado o prazo de caducidade, previsto nos art.º 45.º e 46.º da L.G.T. (n.º1 do art.º 92.º), se a diferença a cobrar for superior a 24,94 euros (art.º 95.º). Para que esta liquidação tenha validade perante a lei é ainda necessário que seja notificada ao sujeito passivo dentro do prazo de caducidade referido.

Proceder-se-á pois a liquidação adicional, nos termos do art.º 89.º, em quatro situações tipificadas no Código:

- Se existir divergência entre a contabilidade ou a escrituração do sujeito passivo ou titular de rendimentos e os valores apurados pela DGCI em resultado de

exame aos mesmos (cf. Artº 89º, nº 2, a) e art. 134º do CIRS e artº 63.º da LGT e ainda RCPIT);

- Se existirem irregularidades na contabilidade ou na escrituração do sujeito passivo ou titular de rendimentos de que a DGCI tenha tomado conhecimento por exame às mesmas (cf. Artº 89º, nº 2, a) e art. 134º do CIRS e 63.º da LGT e ainda RCPIT);
- Se existirem erros de facto ou de direito ou omissões verificadas em qualquer liquidação, de que haja resultado prejuízo para o Estado (cf. Artº 89º, nº 2, b).
- E ainda nos casos de aplicação de métodos indirectos (cf. Artº 39º e 67º), correcção do valor de aquisição ou alienação de imóveis no âmbito da determinação do rendimento líquido da categoria B (cf. artº 31º-A), divergência de valores declarados em sede de Categoria G com referência a transmissões geradoras de mais valias (cf. Artº 52º), entrega de declaração de rendimentos superveniente (cf. Artº 60º, nº 2) ou qualquer outra correcção que nos termos da lei seja de efectuar à liquidação inicial e que dê lugar ao apuramento de a imposto superior ou reembolso inferior ao anteriormente apurado.

1.5. Juros compensatórios

Visa-se com a liquidação dos juros compensatórios ressarcir o Estado, indemnizando-o, pelo "atraso da liquidação" devido a facto imputável ao contribuinte, pelo mero retardamento na "entrega do imposto retido" ou "autonomamente liquidado" ou pelo recebimento de reembolso superior ao devido, imputáveis ao contribuinte.

Assim, sempre que, por facto imputável ao sujeito passivo:

- For retardada a liquidação de todo ou parte do imposto devido (v.g. a falta de apresentação da declaração ou a prática de erros, omissões ou inexactidões no seu preenchimento que dêem origem a liquidação inferior à devida);
- For retardada a entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter no âmbito da substituição tributária,

ao valor do imposto acrescerão juros compensatórios cuja taxa é equivalente à dos juros legais fixados no n.º1 do art.º 559.º do C. Civil (n.º1 do art.º 91.º do CIRS e art.º 35.º da L.G.T⁽¹⁾).

São também devidos juros compensatórios quando, por facto imputável ao S.P., haja lugar a reembolso superior ao devido (n.º 2 do art.º 91.º).

Contagem e taxa dos juros

⁽¹⁾ A taxa dos juros legais previstos no n.º 1 do art.º 559.º do C. Civil é de 4% -

1.5.1. A contagem do juro faz-se dia-a-dia desde o termo da apresentação da declaração ou do termo do prazo de entrega do imposto a pagar antecipadamente ou retido ou a reter, até à data em que vier a ser corrigida ou suprida a falta (n.º 3 do art.º 35.º da L.G.T.) e durante um período máximo de 180 dias – tratando-se de erros evidenciados na declaração ou 90 dias se forem irregularidades detectadas em acção inspectiva (cf. Artº 35º da LGT). O suprimento da falha, ocorre com a apresentação ou correcção da declaração por parte do contribuinte, com a entrega do imposto em falta ou com o levantamento do auto de notícia por parte dos Serviços.

A fórmula para cálculo do juro é dada pela seguinte expressão

$$\frac{CNT}{36500}$$

em que “C” é o imposto em dívida, “N” o tempo (contado em nº de dias) que decorreu desde o prazo legal para entrega, “T” a taxa de juro em vigor e 36 500 um divisor fixo.

A taxa de juro compensatório começou por ser a taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor na data da verificação dos factos que determinaram o vencimento do juro, acrescida de 5%, sendo irrelevante a alteração de taxa que eventualmente acontecesse durante o período em que seriam devidos os juros compensatórios.

Contudo, a partir de 01.01.1999, a taxa de juros compensatórios passou a ser igual à taxa de juro legal fixada no artigo 559º, nº 1 do Código Civil, a qual está actualmente em 4%.

Os juros compensatórios são liquidados em conjunto com o IRS devido, caso esteja em causa a liquidação final do imposto ou em conjunto com a retenção na fonte ou com o pagamento autónomo de imposto efectuados fora do prazo legal de entrega, caso sejam estas as situações em causa. Em qualquer dos casos, a liquidação deve sempre evidenciar claramente o montante principal da prestação e os juros compensatórios, explicando com clareza o respectivo cálculo e distinguindo-os de outras prestações devidas

Juros nas declarações fora do prazo legal

1.5.2. Nos termos do nº 6 do art.º 35.º da L.G.T., há retardamento da liquidação sempre que, as declarações de rendimentos referidas no art.º 57.º sejam apresentadas fora do prazo legal. Assim sendo, ainda que as operações de liquidação venham a ser efectuadas dentro do prazo legal, há sempre lugar a juros compensatórios desde que a declaração tenha sido entregue fora dos prazos estipulados no art.º 60.º, e haja imposto a cobrar.

1.6. Prazo de caducidade

Prazo para a liquidação

A liquidação do IRS, ainda que adicional, assim como a revogação, anulação ou reforma da liquidação só podem efectuar-se nos termos e prazo previstos nos art.ºs 45.º e 46.º da L.G.T., devendo ser notificadas ao contribuinte dentro do mesmo prazo de quatro anos (n.º

1, art.º 92.º do CIRS e art.º 45.º da L.G.T.) ⁽²⁾, sem prejuízo de outros prazos previstos em leis especiais, como acontece com os prazos previstos neste artigo do IRS, que são mais alargados, para as seguintes situações:

- Reporte de resultado líquido negativo onde o prazo de caducidade é o do exercício desse direito. Por exemplo se em 2007 se reportasse o rendimento líquido negativo de 2003 e não existisse esta norma, a caducidade ocorria nesse ano e não em 2011!
- Não afectação de imóvel à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar no prazo referido nas alíneas a), b) e c) do n.º 6 do artigo 10.º; para evitar que o prazo de caducidade seja encurtado.
- Pagamento de qualquer capital em vida nos termos do n.º 3 do artigo 27.º e do n.º 5 do artigo 86.º, determina o início da contagem do prazo de caducidade para as liquidações a que deva proceder-se apenas quando o pagamento é feito, para que para evitar que o prazo de caducidade seja encurtado, uma vez que esta situação se subsume a um reporte de rendimentos.
- Rendimentos litigiosos: o prazo suspende-se no momento da propositura da acção e até ao trânsito em julgado da mesma

O prazo de caducidade, que abrange as liquidações e a válida notificação destas, começa a contar-se a partir do dia 1 de Janeiro do ano seguinte àquele a que o imposto respeita (n.º 3 do art.º 92.º do CIRS) e termina, regra geral, em 31 de Dezembro do quatro ano seguinte. Uma vez esgotado este prazo já não pode mais ser liquidado o imposto.

1.7. Revogação

Revisão oficiosa

Quando, por motivos imputáveis aos Serviços, como seja a prática de erros de facto ou de direito ou em virtude de duplicação de colecta, foi liquidado imposto superior ao devido, quer na liquidação inicial, quer em liquidação adicional ou reformada, a administração fiscal procederá à sua revisão (anulação oficiosa), nos termos do art.º 78.º da L.G.T. e à emissão da correspondente reembolso (n.ºs 1 e 2 do art.º 93.º do CIRS).

Esta revisão oficiosa pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação e com fundamento em qualquer ilegalidade ou duplicação de colecta, ou, por iniciativa da administração tributária, com os mesmos fundamentos, no prazo de quatro anos após a liquidação, ou a todo o tempo, se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços.

A tramitação do procedimento é efectuada, desde 2001, mediante o preenchimento de uma DCU (Documento de Correção Único)

⁽²⁾ O art.º 45.º da Lei Geral Tributária reduz o prazo de caducidade para 4 anos ou, em certos casos, 3 anos, sendo os novos prazos aplicáveis aos factos tributários ocorridos a partir de 1/1/98 (art.º 5.º n.º 5 do D.L. 398/98 de 17/12)

Até essa data era utilizada uma Declaração de Correção (DC), como determinava o Ofício Circulado 15/91, de 05 de Junho.

Revisto o acto de liquidação, caso tenha sido pago o imposto objecto de revisão, é emitida o consequente reembolso (cf. Artº 40º da LGT e artº 89º do CPPT).

Se o imposto ainda não tiver sido pago será anulada a dívida dele resultante.

A compensação terá lugar quando se verifique a existência de dívidas de qualquer imposto e tais dívidas se encontrem em fase de cobrança coerciva (artº 20º do DL 442/88, de 30 de Dezembro).

Relembra-se que, se tiver sido liquidado imposto superior ao devido por motivos imputáveis ao contribuinte, não se procede oficiosamente à revogação, cabendo a este, reclamar ou impugnar judicialmente a liquidação, nos termos do C.P.P.T. e do art.º 140.º do CIRS.

1.8. Juros indemnizatórios

Quando há lugar a juros a favor do contribuinte

Com esta norma tenta garantir-se que o sujeito passivo receba, pelo IRS pago além do devido, e com referência a declarações entregues dentro do prazo legal, normal ou especial, uma quantia que se aproxima da que resultaria do juro ganho por aplicação financeira do mesmo montante durante o mesmo período de tempo. Estamos perante uma indemnização de montante legalmente pré determinado devida pelo custo da imobilização de capital representada pela cobrança indevidamente retida de imposto antecipadamente pago, que não tem a natureza de rendimento de capitais sujeita a tributação pela Categoria E.

Quando a dívida tiver sido paga em montante superior ao legalmente devido, há lugar a juros indemnizatórios, quando se determine em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços, independentemente de terem ou não sido pedido pelo sujeito passivo (cf. art.º 43.º da L.G.T. e art.º 94.º do CIRS e Ofício Circulado 60052, de 03.10.2006 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária). Considera a lei serem imputáveis aos Serviços os erros de preenchimento da declaração cometidos pelo contribuinte devido a ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.

Estes juros podem também ser reclamados ou impugnados autonomamente, caso o pagamento do imposto seja efectuado após o termo dos prazos gerais de reclamação ou impugnação e não são cumuláveis com a remuneração, fixada anualmente no Despacho do Ministro das Finanças que aprova as Tabelas de retenção na fonte, prevista no artigo 14º do DL 42/91, de 22 de Janeiro, com a actualização do DL 194/2002, de 25.09, para a mesma diferença.

Há igualmente lugar a estes juros quando por motivos imputáveis aos serviços, o imposto não for restituído no prazo previsto no artigo 97º

O juro é contado dia a dia desde a data do pagamento do imposto indevido até á data da emissão da nota de crédito, nos termos do art.º 61.º do CPPT, a uma taxa que coincide com a taxa dos juros compensatórios e é actualmente de 4%.

1.2. Deduções à colecta

A determinação do quantitativo de imposto devido, passa, como vimos, pela aplicação ao rendimento colectável determinado, da(s) taxa(s) correspondente (s) e ainda pela consideração das deduções à colecta legalmente previstas.

Numa tributação unitária, as deduções atinentes à situação pessoal e familiar de cada contribuinte, apenas se compreendem se subtraídas ao seu rendimento colectável total, como acontece com os abatimentos previstos no art.º 56.º, ou deduzidas à colecta, como é o caso das deduções que passamos a analisar.

São os abatimentos e as deduções à colecta que, conjuntamente com a aplicação de taxas progressivas, asseguram nitidamente o objectivo da tributação pessoal e progressiva.

As deduções à colecta traduzem-se em subtracções à colecta do IRS, tendo por objecto, não só adequar o imposto à situação familiar de cada contribuinte como também evitar ou atenuar a dupla tributação de determinados rendimentos englobados.

Até 1998 as deduções à colecta contemplavam apenas as situações relativas à dedução personalizante, (que tem em conta o estado civil e familiar do sujeito passivo e a condição de dependente no âmbito do agregado familiar), e ainda as deduções que visavam eliminar ou atenuar os efeitos económicos de tributações diferenciadas (a então contribuição autárquica e o IRC relativo a lucros distribuídos) e ainda as deduções de natureza técnica por corresponderem a imposto retido na fonte ou a pagamentos por conta.

A partir de 1998, com as alterações introduzidas pela Lei do OE para 1999 (Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro), os abatimentos até então previstos no artigo 55º do código, que visavam atender às necessidades básicas da vida dos sujeitos passivos e do seu agregado familiar, foram transformados em deduções à colecta. Estão neste caso despesas de saúde; despesas com educação; encargos com lares ou outras instituições de apoio à terceira idade; encargos relativos a imóveis situados em território português; prémios de seguro de vida, que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou de reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade e cinco anos de duração do seguro, bem como os prémios de seguro de doença ou de acidentes pessoais e as contribuições para fundos de pensões ou outros regimes complementares de segurança social, nos termos da legislação aplicável.

Estes abatimentos passaram então a integrar o conceito de dedução à colecta em 1999, autonomizados por artigos próprios.

Assim, e em conclusão, os abatimentos existentes desde a entrada em vigor do CIRS em 01.01.1989 e que vigoraram até 31.12.1998, previstos nos então artigos 55º e 56º, foram sofrendo ajustamentos qualitativos e actualizações quantitativas.

Após 1999, inclusive, com a entrada em vigor da Lei 87-B/98, de 31 de Dezembro, ficaram apenas a ter a natureza de abatimentos ao rendimento colectável as pensões a que o sujeito

passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo judicialmente homologado, actualmente previstas no artigo 56º do CIRS.

Os restantes abatimentos de carácter igualmente pessoalizante (saúde, educação, juros de habitação e rendas pagas, lares e seguros) que configuravam "abatimentos ao rendimento global líquido" passaram a ter a natureza de deduções à colecta ou de benefícios previstos em legislação avulsa na sequência da modificação introduzida na estrutura do IRS pela Lei n.º 87-B/98, de 31/12, traduzida na transformação dos 1.ºs (abatimentos) nos 2.ºs (deduções à colecta), tendo estas sido transformadas em deduções à colecta, inicialmente previstas nos artigos 80º a 80º-L do CIRS e posteriormente, em de 2001 nos artigos 78º a 88º do Código do IRS.

No entanto, por virtude do disposto no n.º 6 do art.º 29.º da referida Lei, no ano de 1999 e relativamente a contribuintes com rendimentos brutos anuais inferiores a 9 800 contos, aquelas importâncias teriam de ser consideradas nas 2 vertentes, para efeitos de confrontação entre os cálculos a efectuar pelo regime anterior (aplicação das disposições legais vigentes para 1998) e pelo novo regime. O contribuinte aproveitaria da liquidação mais favorável

Os Benefícios Fiscais previstos inicialmente no artigo 56º, integraram-se após 1999, numa primeira fase o Estatuto do Mecenato e a partir de 2007 no Estatuto dos Benefícios Fiscais. Constituem ainda deduções à colecta, por natureza, os pagamentos por conta e as retenções na fonte, uma vez que são montantes de imposto antecipadamente pagos que, em consequência, têm que ser subtraídos à colecta apurada sob pena de ocorrer uma dupla tributação, razão pela qual só estas deduções à colecta conferem direito a reembolso (cf. Nº 2 do artigo 78º) quando sejam superiores ao imposto devido apurado na liquidação final. Caso tal não sucedesse o imposto indevidamente cobrado por antecipação da liquidação final não seria restituído.

As deduções à colecta devem ser efectuadas pela ordem indicada na primeira parte do nº 3 do artigo 78º (e não pela ordem dos artigos subsequentes que se referem a cada uma de per si). Nos termos daquela norma a ordem das deduções à colecta é a seguinte:

- sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
- despesas de saúde;
- despesas de educação e formação;
- encargos com lares;
- encargos com imóveis e equipamentos novos de energias renováveis;
- encargos com prémios de seguros;
- pessoas com deficiência;
- dupla tributação internacional;
- benefícios fiscais;
- retenções na fonte e pagamentos por conta.

Com excepção das deduções à colecta referentes a retenções na fonte e pagamentos por conta, as restantes têm, por imposição legal, limites estabelecidos com base numa determinada percentagem do total dispendido e ainda, na maioria dos casos, um montante máximo estabelecido em euros.

Refira-se ainda que estas deduções se aplicam apenas a residentes, com excepção das relativas ao crédito de imposto por dupla tributação internacional ou a retenções na fonte e pagamentos por conta e a benefícios fiscais que, na legislação que os regula, não digam expressamente que se aplicam somente a residentes.

Finalmente, refira-se que as deduções à colecta têm que ser documentalmente provadas e, no caso de terem sido efectuadas no estrangeiro, devem ser comprovadas com documentos autênticos ou particulares passados em conformidade com a lei dos países em que foram realizadas.

Deduções pessoalizantes e outras

1.2.1. Nestes termos, à colecta do IRS, serão deduzidas:

Dedução dos Sujeitos Passivos, descendentes e Ascendentes

Até ao seu montante e apenas relativamente a sujeitos passivos residentes em território português, nos termos em que é definida a residência no artigo 16º do CIRS:

Artº 78º e art.º 79º

- a) 55% do valor da retribuição mínima mensal ⁴⁹, por cada sujeito passivo ⁵⁰
- 221,65€
- b) 80% do valor da retribuição mínima mensal ⁵¹, por sujeito passivo, nas famílias monoparentais - 322,40€;
- c) 40% do valor da retribuição mínima mensal ⁵², por cada dependente que não seja sujeito passivo deste imposto - 161,20 €
- d) 85% da retribuição mínima mensal, por ascendente que viva efectivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo e não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral (342,55€) ou
- e) 55% ⁵³, no caso de existir apenas um ascendente (221,65€)

⁴⁹ Até 2006, inclusive, designada por Salário Mínimo Nacional

⁵⁰ Uniformiza-se a partir de 2007 a dedução dos sujeitos passivos casados e não casados, eliminando-se assim um dos factores susceptíveis de penalizar fiscalmente os contribuintes casados

⁵¹ Até 2006, inclusive, designada por Salário Mínimo Nacional

⁵² Até 2006, inclusive, designada por Salário Mínimo Nacional

⁵³ Até 2002, inclusive, esta percentagem ficava-se pelos 50%, tendo a lei do OE para 2003 (Lei 32-B/2002, de 30 de Dezembro) elevado para 55% . Com a Lei do OE para 2007 (Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro), passa a distinguir-se entre a dedução com um ascendente da dedução relativa a dois ou mais ascendentes e também se procede à alteração da dedução traduzida em euros para a dedução com base numa percentagem do valor da retribuição mínima mensal assim evitando que venha a ser objecto de actualização anual.

DEFICIENTES - artº 87º

À dedução pessoalizante supra, aplicável ao caso, acresce:

- f) três vezes a retribuição mínima mensal por cada sujeito passivo com deficiência ⁵⁴ - 1209€
- g) uma retribuição mínima mensal, a título de despesas de acompanhamento, por cada sujeito passivo, cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 90%, cumulativa com a dedução da alínea e) – 403 €
- h) uma retribuição mínima mensal, por cada sujeito passivo deficiente das Forças Armadas, abrangido pelos decretos lei nºs 43/76, de 20 de Janeiro e 314/90, de 13 de Outubro, que beneficie da dedução prevista no nº 1 do artigo 87º, cumulativa com a dedução da alínea e) – 403€
- i) três vezes a retribuição mínima mensal por cada dependente com deficiência ⁵⁵ - 1209€
- j) uma retribuição mínima mensal, a título de despesas de acompanhamento, por cada dependente, cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 90%, cumulativa com a dedução da alínea h) – 403€
- l) três retribuições mínimas mensais por cada ascendente com deficiência que esteja nas condições da alínea e) do nº 1 do artigo 79º - 1209€

1.2.3. Até 2006 inclusive, os limites previstos para a dedução relativa aos sujeitos passivos ou aos dependentes deficientes, com grau de incapacidade, devidamente comprovado, igual ou superior a 60%, eram elevados, nos termos do nº 2 do artigo 79º.

Com a Lei 53-A/2006, de 29 de Dezembro, esta majoração da dedução foi revogada, passando a ser autonomizada em artigo próprio, que assim mantém a discriminação positiva dos deficientes imposta pela Constituição da República Portuguesa: o artigo 87º. Também o conceito de deficiente foi revisto passando a respeitar a pessoas que apresentem um grau de incapacidade permanente, devidamente comprovado mediante atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável, igual ou superior a 60%.

A partir de 2007, inclusive, esta dedução pode atingir 5 Retribuições mínimas mensais se estivermos em presença de um sujeito passivo deficiente das Forças Armadas com um grau de deficiência de 90% ou superior ou 4

⁵⁴ A partir de 2007, inclusive, esta dedução pode atingir 5 Retribuições mínimas mensais se estivermos em presença de um sujeito passivo deficiente das Forças Armadas com um grau de deficiência de 90% ou superior

⁵⁵ A partir de 2007, inclusive, esta dedução pode atingir 4 Retribuições mínimas mensais se estivermos em presença de um dependente com um grau de deficiência de 90% ou superior

Retribuições mínimas mensais se estivermos em presença de um dependente ou de um sujeito passivo com um grau de deficiência de 90% ou superior.

Exemplificando:

Florindo, deficiente das Forças Armadas com 91% de incapacidade

Dedução à colecta ⇨

5 x RMM (3 x RMM por SP + 1 RMM de despesas de acompanhamento + 1 RMM por ser deficiente das Forças Armadas) ⇨ 403€ x 5 = 2015 €

O documento comprovativo apenas será exibido quando solicitado, pelo que não é necessário qualquer requerimento prévio para a concessão do benefício (cfr. art.º 128.º).

Dedução por dependentes – início e termo

1.2.4. Quanto à dedução por cada dependente, é de referir que a mesma se aplica logo no ano do nascimento, independentemente da sua data (dia e mês), perdendo-se o direito à dedução no ano em que atinge a maioridade (ano em que completa os 18 anos) ou naquele em que deixem de verificar-se os pressupostos para tal, o que ocorre no ano em que completa os 26 anos de idade (cf. art.º 13.º e Ofício-Circulado n.º 20001 de 29/01/99 da DSIRS).

Despesas de Saúde - Art.º 78.º, N.º 1, Al. b) e Art.º 82.º

30% do montante suportado com:

- a) A aquisição de bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do Sujeito Passivo e do seu agregado familiar, isentas de IVA ou sujeitas à taxa de 5%;
- b) A aquisição de bens e serviços directamente relacionados com aquele tipo de despesas e definidas nos mesmos termos, relativas a ascendentes e colaterais até ao 3º grau do Sujeito Passivo, que com ele vivam em economia comum e não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal
- c) Juros de dívidas contraídas para pagamento das despesas anteriormente mencionadas;
- d) Aquisição de outros bens e serviços também directamente relacionados com despesas de saúde das pessoas referidas nas alíneas anteriores, com o limite de 60€ ou 2,5% das despesas citadas nas alíneas

anteriores, se superior.

Exemplificando a aplicação desta alínea d) teremos que num determinado agregado familiar são declaradas despesas de saúde à taxa de 5% de IVA, no valor de 3400€ e à taxa de 21%, no valor de 700€. Qual é o montante da dedução à colecta?

A dedução é feita de acordo com as alíneas a) e d) do n.º 1 do artigo 82.º como se segue

Despesas à taxa de 5% de IVA: $3\,400€ \times 30\% = 1\,020€$

Despesas à taxa de 21% de IVA: $700€ \times 30\% = 210€$

Contudo, esta última dedução é limitada pelo maior dos seguintes valores: 60€ ou 2,5% de 3 400€ (85 €), pelo que a dedução a considerar será de 85€ e não de 210€

As despesas de saúde são as únicas deduções à colecta com carácter pessoalizante que têm apenas como limite uma percentagem do montante total dispendido e não um outro limite fixado em euros que constitua um travão à consideração destas deduções.

Sobre o conceito de despesas de saúde é essencial consultar a doutrina administrativa – Circulares e Ofícios Circulados – que consagram o entendimento administrativo nesta matéria, que é importante conhecer uma vez que a análise do carácter de despesa de saúde está nele plasmado apesar de não dispensar a análise casuística em caso de dúvidas, apreciação que tem sempre em atenção que é indispensável ao reconhecimento da dedução a indispensabilidade da mesma e o esgotar-se a sua utilização na natureza terapêutica.

Quando estas despesas forem parcialmente participadas por qualquer entidade pública ou privada, a parte suportada pelo beneficiário é dedutível no ano em que o Sujeito Passivo for reembolsado da parte participada e não no ano em que as suportou (n.º 2, art.º 82.º) não sendo as despesas integralmente participadas objecto de dedução, como é obvio.

Por outro lado, para poderem relevar como dedução à colecta, estas despesas têm que ser documentadas. Acerca dos meios de prova admissíveis já houve várias orientações da administração fiscal das quais genericamente se pode extrair a conclusão de que:

Tratando-se de despesas com medicamentos devem as mesmas ser documentadas com factura-recibo ou fotocópia ou original da receita médica anotada e completada com recibo da farmácia;

Tratando-se de internamentos hospitalares ou em casas de saúde oficiais ou particulares, desde que licenciadas para o efeito, ou de outras despesas

de saúde serão documentadas com factura ou documento equivalente emitido nos termos legais

Despesas com Educação e Formação - Art.º 78.º, n.º 1, al. c); art.º 83.º e artº 87º, nº 2 ⁽¹⁾

- 1- 30% das despesas de educação e formação profissional do S.P. e dos seus dependentes como limite de 160% da retribuição mínima mensal mais elevado, independentemente do Estado civil do S.P., ou seja 644,80€.
- 2- Nos agregados familiares compostos por 3 ou mais dependentes, aquele limite é elevado em 30% da retribuição mínima mensal, por cada dependente (caso existam, relativamente a todos eles, despesas de educação ou formação) o que perfaz 120,90€ de elevação das despesas por cada dependente

Como exemplo, veja-se o caso de um agregado familiar com 5 dependentes, todos eles com despesas de educação em que o limite em 2007 é de de 644,80€ (valor da RMM de 2007 x 160%) passa a 1249,30€, uma vez que acresce 120,90€ por cada dependente. Ou seja:

$$120,90 \text{ €} \times 5 = 604,50 \text{ €}$$

$$644,80 \text{ €} + 604,50 \text{ €} = 1249,30 \text{ €}$$

No caso do sujeito passivo ou dependentes com deficiência, nos termos do artigo 87º, são dedutíveis à colecta 30% da totalidade das despesas efectuadas com a educação e reabilitação, sem o limite dos 644, 80€.

O conceito de despesas de educação, está contido no nº 3 do artigo 83º que enumera a título exemplificativo os encargos com creches, lactários, jardins-de-infância, formação artística, educação física, educação informática e explicações respeitantes a qualquer grau de ensino (abrangendo desde o ensino obrigatório aos doutoramentos), desde que devidamente comprovados, o que significa que esta dedução abrange encargos suportados pelo sujeito passivo com despesas decorrentes da frequência de estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação, públicos ou privados. Os estabelecimentos de ensino privado devem ser certificados e reconhecidos pelos ministérios competentes,

⁽¹⁾ Cfr. Circular n.º 2/99 e outras instruções administrativas, relacionadas com este tipo de despesas e referidas na capítulo da Matéria Colectável.

como esclarece o nº 4 do artigo 83º ao referir que são aceites encargos efectuados junto de estabelecimentos de ensino integrados no sistema nacional de educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes, ou por entidades reconhecidas pelos ministérios que tutelam a área da formação profissional e, relativamente às últimas apenas na parte em que não tenham sido consideradas como dedução específica da categoria A ou encargo da categoria B.

São ainda despesas de educação dedutíveis à colecta as referentes a despesas com aquisição de livros escolares obrigatórios, pagamento de propinas de matrícula e outras, sendo este conceito objecto de vários entendimentos da administração fiscal expendidos em Circulares e Ofícios Circulados, e, em caso de dúvidas, são ainda objecto de análise casuística. Refira-se que não são dedutíveis as despesas de educação até ao montante do reembolso efectuado no ano em causa no âmbito de um Plano Poupança-Educação, nos termos previstos na legislação aplicável, os quais foram até 2005 objecto de benefício fiscal, constituindo a sua dedução como dedução à colecta a título de despesa com educação um duplo benefício. Embora o benefício fiscal tenha acabado esta limitação à dedução à colecta mantém-se.

Em sentido contrário, foi revogada com a Lei do OE para 2005, Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro a limitação que impunha que estas despesas e os encargos com lares, não podiam exceder, no seu conjunto, um determinado montante.

Encargos com Lares - Artº. 78.º, n.º 1, al. d) e art.º 84.º

1 - 25% dos encargos com lares e outras instituições de apoio à Terceira idade, quer relativos ao S.P. quer aos seus ascendentes e colaterais até ao 3º grau que não possuam rendimentos superiores à retribuição mínima mensal (até 2006 - retribuição mínima mensal mais elevado), com o limite de 85% do valor da retribuição mínima mensal, o que se traduz em 342,55 €.

Foi revogada com a Lei do OE para 2005, Lei 55-B/2004, de 30 de Dezembro a limitação que impunha que estas despesas em conjunto com as despesas de educação, não podiam, até 2005, exceder, no seu conjunto, um determinado montante, tendo o OE para 2007, abolido o limite expresso em euros, para um limite indexado à retribuição mínima mensal, tentando obviar à actualização anual do montante que assim se actualiza automaticamente com aquela indexação.

Esta dedução tem duas vertentes: ou diz respeito aos sujeitos passivos e tem como limites a percentagem do total dispendido e como valor máximo 85% da RMM ou diz respeito a ascendentes e colaterais até ao 3º grau ⁵⁶ e nesse caso exige-se uma outra condição: que estes não tenham um rendimento superior a determinado montante.

A despesa terá que ser comprovada com factura-recibo ou documento equivalente emitida pelo lar.

Note-se que, caso o internamento tenha sido prescrito pelo médico, constitui uma despesa de saúde e não um encargo com um lar, seguindo as regras do artigo 82º.

Encargos com Imóveis e Equipamentos Novos de Energias Renováveis - Artº. 78.º, n.º 1, al. g) e art.º 85.º

1- 30% dos seguintes encargos referentes a imóveis situados em território português:

- a) Juros e amortizações de dívidas contraídas com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente ou arrendamento devidamente comprovado para habitação permanente do arrendatário, com excepção das amortizações efectuadas por mobilização dos saldos das contas poupança-habitação, até ao limite de € 574 ;

Não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças ⁵⁷, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis

- b) Prestações devidas em resultado de contratos celebrados com cooperativas de habitação ou no âmbito do regime de compras em grupo, para a aquisição de imóveis destinados a habitação própria e permanente ou arrendamento para habitação permanente do arrendatário, devidamente comprovadas, na parte que respeitem a juros e amortizações das correspondentes dívidas, até ao limite de € 574
- c) Importâncias, líquidas de subsídios ou participações oficiais, suportadas a título de renda pelo arrendatário de prédio urbano ou da sua fracção autónoma para fins de habitação permanente, quando referentes a contratos de arrendamento celebrados a coberto do Regime do Arrendamento Urbano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-

⁵⁷ A Portaria actualmente em vigor é a Portaria 150/2004, de 13 de Fevereiro

B/90, de 15 de Outubro, ou do Novo Regime de Arrendamento Urbano, aprovado pela Lei n.º 6/2006, de 27 de Fevereiro, ou pagas a título de rendas por contrato de locação financeira relativo a imóveis para habitação própria e permanente efectuadas ao abrigo deste regime, na parte que não constituem amortização de capital, até ao limite de € 574.

Não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis, excepto se o valor anual das rendas for igual ou superior ao montante correspondente a 1/15 do valor patrimonial do prédio arrendado

- 2 - 30% das importâncias, que não susceptíveis de serem considerados custos na categoria B, despendidas com a aquisição de equipamentos novos para utilização de energias renováveis e de equipamentos para a produção de energia eléctrica e ou térmica (co-geração) por microturbinas, com potência até 100 kW, que consumam gás natural, incluindo equipamentos complementares indispensáveis ao seu funcionamento, com o limite de € 761

Estas deduções não são cumulativas.

Esta dedução contempla apenas os encargos com imóveis que sejam uma concretização do direito fundamental à habitação consagrado na Constituição da República portuguesa, e por isso se referem a habitação própria e permanente e tem ainda como condição ter existido recurso ao crédito para além de ter em comum com a maioria das demais deduções à colecta de natureza pessoalizante o limite de uma percentagem do total do encargo suportado e ainda um limite absoluto expresso numa importância em euros.

Seguros - Art.º 78.º, n.º 1, al. f), art.º 86.º e artº 87º, nº 2

1 -25% das importâncias despendidas, com o limite de € 60, tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens, ou de € 120, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, despendidas em:

- a) Prémios de seguros de "acidentes pessoais", que de acordo com o entendimento da administração fiscal incluem os seguros de ocupantes de viaturas;
- b) Prémios de "seguros de vida" que apenas garantam riscos de morte, invalidez

ou reforma por velhice e neste último caso, o benefício seja garantido depois dos 55 anos de idade e 5 anos de duração do contrato, desde que este não garanta o pagamento e o mesmo não se verifique, nomeadamente por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em vida fora das condições mencionadas.

Para os sujeitos passivos ou dependentes deficientes, nos termos do artigo 87º, esta dedução quando aqueles figurem como primeiros beneficiários, mantém o limite de 25% do total dispendido mas não tem o limite dos 60€ ou 120€, de acordo com o seu estado civil, imposto pelo artigo 86º aos cidadãos não deficientes, embora não possa exceder 15% da colecta de IRS.

Refira-se que, se houver qualquer resgate ou adiantamento de capital em vida nos cinco primeiros anos do contrato, o artigo 6º tributa tais montantes como rendimentos de capitais, pelo que esta dedução tem a natureza de dedução sob condição resolutive e há um agravamento que se traduz na soma dos montantes anuais deduzidos, agravados de uma importância correspondente à aplicação a cada um deles do produto de 10% pelo número de anos decorridos desde aquele em que foi exercido o direito à dedução, é acrescido ao rendimento ou à colecta, conforme a dedução tenha sido efectuada ao rendimento ou à colecta, do ano em que ocorrer o pagamento, para o que as empresas de seguros ficam obrigadas a comunicar à administração fiscal a ocorrência de tais factos.

Os prémios tanto podem ser relativos ao S.P. como aos seus dependentes, operando a dedução quer sejam pagos pelo próprio S.P. quer por terceiros, desde que, neste último caso, esteja comprovada a sua tributação como rendimento daquele;

As contribuições para fundos de pensões relativos ao S.P. ou aos seus dependentes quer sejam pagas por aquele quer por terceiros, mostrando-se neste último caso, a dedução condicionada à tributação das mesmas contribuições na esfera do S.P. deixaram de estar previstas neste artigo com o OE para 2003, passando a integrar o nº4 do artigo 14º do EBF.

2- 30%, dos seguintes encargos, com o limite de € 80, tratando-se de sujeitos passivos não casados ou separados judicialmente de pessoas e bens, e € 160, tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens:

- Prémios de seguros que garantam exclusivamente riscos de saúde relativos ao S.P. ou aos seus dependentes e pagos por aquele ou por terceiros, desde que, neste caso, tenham sido tributados como rendimento do S.P., sendo os limites anteriores elevados em 40€ por cada dependente a cargo do sujeito passivo.

Nesta dedução à colecta relativa a seguros estão pois em causa três tipos de seguros: seguros de saúde, seguros de acidentes pessoais e seguros de vida. Os primeiros tem apenas limites quantitativos, quanto aos seguros de vida têm outro tipo de condições para além de limites quantitativos, como se viu.

Aconselhamento Jurídico e patrocínio judiciário

De 2001 a 2004 foram também dedutíveis à colecta de IRS, nos termos da redacção que vigorava para o artigo 87º, as despesas suportadas com a obtenção de aconselhamento jurídico e patrocínio judiciário que não fossem consideradas como custo da Categoria B

BENEFICIOS FISCAIS E DONATIVOS

À colecta do IRS, como permite o artigo 88º, são também dedutíveis os benefícios fiscais, contidos no Estatuto dos Benefícios Fiscais e demais Legislação complementar, nas condições neles previstas.

A dedução de benefícios fiscais sofreu uma profunda evolução e redução desde a reforma do Código do IRS ocorrida em 2001. Vamos de seguida enumerar os benefícios que eram dedutíveis à colecta e que já o não são:

- OPV (artº 60º, nº1 do EBF) – foi dedutível até 2002
- CPH (artº 18º do EBF) – foi dedutível até 2004
- PPA (artº 24º, nº 2 do EBF) – foi dedutível até 2004
- IVA suportado com a aquisição de serviços de alimentação e bebidas, de reparações domésticas e de veículos, nas condições referidas no artigo 68º do EBF – foi dedutível nos anos de 2003 e 2004

Em 2007, o Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março (Estatuto do Mecenato), foi revogado pela Lei n.º 53-A/2007, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento do Estado), com efeitos a partir de 01 de Janeiro de 2007, tendo apenas subsistido a parte relativa ao mecenato científico e tendo sido aditado ao Estatuto dos Benefícios Fiscais, o capítulo X – Benefícios relativos ao mecenato (art.s 56.º-C a 56.º-H), em vigor a partir da mesma data.

Assim, após as grandes restrições ocorridas com a lei do OE para 2005, são dedutíveis:

- a) 20% das contribuições individuais dos participantes e os reembolsos pagos por fundos de pensões e outros regimes complementares de segurança social que garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência, a pessoas físicas não reformadas ou aposentadas, cuja dedução é cumulativa com a subscrição de PPR mas não pode exceder os limites máximos de dedução permitido para PPR (esta dedução não foi possível para o ano de 2005) - artº 14º, nº 4 do EBF

- b) 20% dos valores aplicados em Planos de Poupança Reforma, no respectivo ano, por sujeito passivo não casado, ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que não sejam reformados ou aposentados, em planos de poupança reforma, tendo como limite máximo, em 2007, de € 400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos; € 350 por sujeito passivo com idade compreendida entre os 35 e os 50 anos; € 300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos (esta dedução não foi possível para o ano de 2005) - artº 21º, nº 2 do EBF
- c) 50% dos montantes despendidos com a aquisição de computadores de uso pessoal, incluindo software e aparelhos de terminal, até ao limite de € 250, impedindo-se a utilização dos mesmos para uso profissional. Esta dedução é aplicável uma vez durante os anos de 2006 a 2008, sendo também consideradas as aquisições dos bens realizadas durante o mês de Dezembro de 2005, e fica dependente de quatro condições: a taxa normal aplicável ao sujeito passivo ser inferior a 42%; o equipamento ter sido adquirido no estado de novo; o sujeito passivo ou qualquer membro do seu agregado familiar terá que frequentar qualquer nível de ensino; e a factura de aquisição deve conter o número de identificação fiscal do adquirente e a menção 'uso pessoal' (esta dedução existiu de 2001 a 2003 e voltou a ser possível para os anos de 2006 e até 2008) - artº 64º do EBF
- d) Donativos em dinheiro ao Estado e a outras entidades, mecenato social, mecenato cultural, ambiental, científico ou tecnológico, desportivo e educacional e por donativos a organismos associativos, a igrejas, instituições religiosas e pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por elas instituídas, atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional, nos termos e condições previstos no artigo 56º-D do EBF para as pessoas colectivas, no ano a que dizem respeito, no caso de não terem sido contabilizadas como custos da Categoria B, em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, nos casos em que não estejam sujeitos a qualquer limitação ou em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, nos restantes casos, incluindo-se aqui os donativos concedidos a igrejas, instituições religiosas, pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por eles instituídas, sendo a sua importância considerada em 130% do seu quantitativo - artºs 56º- E do EBF
- e) Donativos atribuídos pelas pessoas singulares, residentes em território português, que não exerçam actividades profissionais ou empresariais e que não tenham sido contabilizadas como custos da Categoria B, sejam às entidades referidas no artº 9º do Estatuto do Mecenato Científico, aprovado pela Lei 26/2004, de 08 de Julho
- f) Entregas feitas a cooperativas de habitação e construção em resultado de

contratos para a aquisição, construção, recuperação ou beneficiação de imóveis para habitação própria e permanente (artº 17º, nº 1 da Lei 85/98, de 16 de Dezembro)

- g) Entregas feitas pelos cooperantes para a realização do capital social das cooperativas, na parte que exceda o capital legal ou estatutariamente obrigatório, e para subscrição de títulos de investimento por estes emitidos (artº 17º, nº 4 da Lei 85/98, de 16 de Dezembro)

B - Serão ainda deduzidos (art.º 78.º n.º 1, Al. h) e 81.º) ⁵⁸:

- 1 - Mantém-se a dedução relativa ao crédito de imposto por dupla tributação internacional prevista no artigo 81º, para os titulares de rendimentos obtidos no estrangeiro, dedutível até à concorrência da parte da colecta de IRS proporcional a esses rendimentos líquidos (que por sinal são englobados ilíquidos do imposto pago no estrangeiro – Al. b) do n.º 6, do art.º 21.º).

Como exemplo, veja-se o caso de Mariana, casada com André, que em 2007 auferiu em França rendimentos de trabalho dependente, no montante de 44.352,58€ sobre os quais pagou 12492,82€. André, obteve em Portugal rendimentos de trabalho dependente no montante de 30359,51 €.

O cálculo, correspondente à fracção da colecta relativa aos rendimentos obtidos no estrangeiro, apurado de acordo com as regras estabelecidas na Convenção para evitar a dupla tributação celebrada entre Portugal e França, será feito da seguinte forma:

1. Rendimento total da categoria A (anexo A + anexo J) :

$$44\,352,58\text{€} + 30\,359,51\text{€} = 74.712,09\text{€}$$

2. Dedução Específica da categoria A – 3 481,92 € x2 = 6 963,84€

$$\text{Rendimento líquido categoria A} - 74\,712,09\text{€} - 6\,963,84\text{€} = 67\,748,25\text{€}$$

3. Cálculo da dedução específica correspondente ao rendimento obtido no estrangeiro

$$\frac{44.352,58\text{€} \times 3.481,92\text{€}}{74.712,09\text{€}} = 2.067,03\text{€}$$

$$74.712,09\text{€}$$

4 . Rendimento líquido obtido no estrangeiro:

$$44.352,58\text{€} - 2.067,03\text{€} = 42.285,55\text{€}$$

⁵⁸ O crédito de imposto por dupla tributação económica foi transformado em dedução específica com o OE 2002 (Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro), que aditou ao Código o artigo 40º-A.

5. Cálculo da colecta líquida para efeitos de apuramento do crédito de imposto:

5.1 – Rendimento Colectável

$74\,712,09\text{€} - 6.963,84\text{€} = 67\,748,25\text{€}$

5.2 - Colecta total

$67\,748,25\text{€} / 2 = 33.874,13\text{€}$

$33.874,13 \times 34\% = 11.517,20$

$11517,20 - 2.624,78\text{€} = 8.892,40\text{€}$

$8.892,40\text{€} \times 2 = 17.784,80\text{€}$

5.3 - Colecta total - deduções à colecta = colecta líquida

$17.784,80\text{€} - 443,30\text{€} (*) = 17.341,50\text{€}$

(*) Deduções à colecta (artigo 78º, nº1, a) + artº 79º do código do IRS) :

Dedução por cada sujeito passivo – 221,65 €

6. Cálculo da fracção da colecta correspondente ao rendimento obtido no estrangeiro, ou seja do crédito de imposto:

$\frac{42.285,55\text{€} \times 17\,341,50\text{€}}{67\,748,25\text{€}} = 10.823,82\text{€}$

Imposto suportado no estrangeiro - 12.492,82 €

$12.492,82\text{€} > 10.823,82\text{€}$

7. Crédito de Imposto por Dupla Tributação Internacional considerado na liquidação (artº 81º, nº 1) - 10.823,82 €

Não existindo Convenção para evitar a dupla tributação, celebrada entre Portugal e o país onde os rendimentos foram obtidos pelo sujeito passivo residente, esse crédito corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- c) Imposto sobre o rendimento, pago no estrangeiro;
- d) Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados líquidos das deduções específicas previstas neste Código.

Trata-se de um mecanismo de eliminação da dupla tributação jurídica internacional⁽¹⁾ que consiste na dedução do imposto pago no país da fonte

⁽¹⁾ Há dupla tributação jurídica quando o mesmo sujeito fiscal é duplamente tributado em relação à mesma realidade (facto tributário). A dupla tributação jurídica internacional consistirá então, na tributação cumulativa dos mesmos rendimentos no país de residência do S.P. e no país da fonte (tributação em mais de um Estado).

do rendimento, até ao limite da fracção do imposto português, calculado antes da dedução, correspondente ao rendimento proveniente do exterior. Daqui se retira que nem sempre o crédito de imposto se traduz numa imputação integral. Com efeito, o método de "crédito de imposto" pode operar usando a sua variante menos generosa – a imputação ordinária – em que se estabelece um limite máximo para a dedução. Neste sistema, portanto, a dedução do imposto pago no país onde os rendimentos foram produzidos, é meramente parcial.

Existindo convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, o crédito de imposto é calculado nos moldes acima referidos tendo como limite o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção (cf. n.º 2 do art.º 81).

Até à redacção dada ao artigo 81º pela Lei do OE para 2006 (Lei 39-A/2005, de 29 de Julho) era possível, em caso de insuficiência de colecta no ano em que fossem englobados os rendimentos provenientes do estrangeiro, o remanescente poder deduzir-se até ao fim dos 5 anos seguintes, à parte da colecta do IRS que proporcionalmente corresponder ao rendimento líquido da respectiva categoria. Esta possibilidade não subsiste pelo que o crédito de imposto que não for possível deduzir no ano em que os rendimentos obtidos no estrangeiro sejam englobados, fica perdido para sempre.

2- Os pagamentos por conta do imposto, efectuados nos termos do art.º 95.º e bem assim as importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza respeitantes ao mesmo período de tributação.

Ordem das deduções

1.2.2. O n.º 3 do artigo 78.º em apreciação estabelece a ordem segundo, a qual devem ser feitas as deduções à colecta. Essa ordem tem consequências importantes, uma vez que apenas os créditos resultantes de pagamentos por conta e as importâncias retidas na fonte conferem direito à restituição da diferença.

As demais deduções são efectuadas apenas até à concorrência da colecta do IRS. Se esta as não comportar nada há a restituir e não poderão ser dedutíveis para além do valor da colecta. Mas a restituição daqueles pagamentos por conta e retenções na fonte é de efectuar sempre que não seja viável a sua dedução à colecta.

Para exemplificar, vamos supor que a José Filipe, casado com Catarina e com um filho, David, de 14 anos, foi calculada com referência a 2007, uma colecta de IRS igual a 5000 euros, tendo os respectivos rendimentos sofrido retenções na fonte ao longo do ano no total de 4500 euros.

Para apuramento do imposto devido, teremos ainda de ter em conta as deduções a que de direito haja lugar no presente caso. Logo,

$$5000 \text{ €} - (221,65 \text{ €} \times 2 + 161,20 \text{ €} + 4500 \text{ €}) = 5104,50 \text{ €}$$

Al. a) do n.º 1 do art.º 79.º
Al. d) do n.º 1 do art.º 79.º
N.º 2 do art.º 78.º

104,50€ a restituir
5000€ : não há restituição

Se, tratando-se do mesmo contribuinte, a colecta de IRS fosse 100 euros, teríamos:

$$100 \text{ €} - (221,65 \text{ €} \times 2 + 161,20 \text{ €} + 100 \text{ €}) = 5104,50 \text{ €}$$

al. b) do n.º 1 do art.º 79.º
al. c) do n.º 1 do art.º 79.º
n.º 2 do art.º 78.º

4500€ a restituir
604,50€ : não há restituição

1.9. Mínimo liquidável

Isenção técnica

Nos termos do art.º 95.º, quando da liquidação, ainda que adicional, reforma ou revogação, resultar uma importância, juros incluídos (no caso de existirem), a cobrar inferior a 24,94 € ou a restituir inferior a 9,98€ não se procederá a qualquer cobrança ou reembolso. Estes limites mínimos visam a simplificação de procedimentos em casos em que seria financeiramente mais oneroso proceder a cobranças que prescindir delas. A razão da não efectivação do reembolso é simétrica desta, sendo o limite inferior uma vez que é em benefício do contribuinte.

1.10. Restituição oficiosa do imposto

Quando há restituição de imposto

A restituição do imposto decorre do facto de no CIRS se estabelecerem formas de cumprimento antecipado do pagamento do imposto: a retenção na fonte e os

pagamentos por conta.

Os montantes da retenção na fonte e dos pagamentos por conta tem por base uma projecção do imposto devido a final baseada no rendimento colocado à disposição (retenção na fonte) ou nos rendimentos de anos anteriores (pagamentos por conta), projecção que só muito raramente coincide com o imposto definitivamente calculado no final do período de tributação feitas as deduções e abatimentos previstos no CIRS e aplicadas as taxas gerais do imposto.

Se o montante entregue por conta deste imposto devido a final for inferior ao devido haverá que cobrar a diferença, mas, se pelo contrário, tiver sido já entregue antecipadamente IRS superior ao devido, deverá o mesmo ser restituído. É dessa restituição que é uma das formas de reembolso do imposto, que trata o artigo 96º do CIRS.

As formas de reembolso do imposto estão reguladas nos artigos 19º a 24º do Decreto-Lei n.º 492/88, de 30 de Dezembro, que trata da cobrança e reembolsos

Determina este artigo 96º do CIRS, que sofreu um ajustamento com a Lei do OE para 2007, em virtude da alteração também verificada nos prazos de liquidação dados à administração fiscal para proceder à liquidação e aos contribuintes para procederem à entrega da declaração Modelo 3, que, quando, por virtude de retenções na fonte ou de pagamentos por conta, tenha sido entregue nos Cofres do Estado, importância superior ao imposto devido a final, a diferença daí resultante deverá ser restituída até 31 de Agosto, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea a) do artigo 77.º; até 30 de Setembro, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea b) do artigo 77.º; e até 31 de Dezembro, quando a liquidação seja efectuada no prazo previsto na alínea c) do artigo 77.º

Regula-se ainda que é devida uma remuneração compensatória sobre aquela diferença, quando o imposto devido a final tiver sido apurado com base em declaração apresentada dentro do prazo legal (n.º 2 do art.º 96.º)

Esta remuneração é líquida e não tem a natureza de rendimento de capitais (n.º 3 art.º 96.º e), pelo que não se enquadra na Categoria E, sendo o seu calculo efectuada de acordo com o disposto nos artigos 14.º a 17.º do Decreto Lei n.º 42/91 de 22 de Janeiro.

CAPÍTULO III

1. PAGAMENTO

Duas grandes formas de cumprimento da obrigação principal, se retiram da análise do capítulo V do Código – os pagamentos antecipados e o acerto final – incluindo-se nos primeiros, a retenção na fonte e os denominados pagamentos por conta.

Retenção na fonte

Neste capítulo são reguladas as retenções na fonte a título não liberatório, porquanto as retenções na fonte a título liberatório o foram já tratadas no capítulo das taxas.

A retenção na fonte, também designada por substituição tributária (cf. art. 21º e 103 do CIRS e 28º da LGT), surge quando há a obrigação de a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a imposto – neste caso a IRS-, no acto do seu pagamento ou colocação à disposição, proceder à dedução do imposto respectivo.

Estas retenções na fonte a título não liberatório consistem numa técnica de antecipação do pagamento do imposto mediante a subtracção ao rendimento, a título de IRS, de certo montante, subtracção que é feita pela entidade pagadora do rendimento no momento em que o mesmo é posto à disposição do sujeito passivo ou titular do rendimento, para, em seguida e em prazo estipulado no CIRS, fazer a entrega do imposto retido ao Estado.

Esta técnica aproxima, no tempo, o pagamento do imposto do facto tributário que lhe serve de base, permitindo, entre outras vantagens:

- Regularidade de arrecadação de receitas para o Estado;
- Redução do número de obrigações fiscais e consequente simplificação na actuação dos serviços;
- Comodidade do contribuinte, uma vez que a dedução do imposto fica a cargo de uma única entidade, em vez dos titulares dos rendimentos.

Pagamentos por conta

O CIRS levou até às últimas consequências o efeito de anestesia fiscal com técnicas de aproximação do pagamento do imposto ao momento da verificação do seu facto gerador. Uma dessas técnicas é a retenção na fonte, supra referida. A outra é a dos pagamentos por conta.

Os pagamentos por conta, são também antecipações do pagamento do imposto com a natureza de dedução à colecta e com a eventual consequência de reembolso do imposto pago em excesso e, como na substituição fiscal, tendem a aproximar a cobrança da verificação do facto gerador de imposto, sendo por isso efectuados no próprio ano em que se verificam os factos tributários. Diferem da retenção na fonte por, ao invés daquela, não ser

um dever cumprido através de substituição tributária e sim pelo próprio sujeito passivo ou titular dos rendimentos (cf. Artºs 33º da LGT).

Estes pagamentos são divididos em três prestações e correspondem a 85% do imposto devido relativamente aos rendimentos da Categoria B auferidos. A base de cálculo corresponde a uma expressão matemática, algo complexa, razão que leva a administração fiscal a efectuar e comunicar aos devedores o montante de cada pagamento. A base de cálculo é a colecta do penúltimo ano, permitindo, tal como acontece com as retenções na fonte, certas vantagens:

- Diluição da carga fiscal, dado o seu pagamento gradual;
- Regularidade de arrecadação de receitas para o Estado;
- Facilidade de gestão de tesouraria para os sujeitos passivos.

Antecipações por conta

Quer os pagamentos por conta, quer os pagamentos por retenção na fonte, são antecipações por conta do IRS devido a final, com pagamento gradual ao longo do ano em que ocorrerem os factos geradores do imposto.

O artigo 103º, em consonância com os artigos 21º a 28º da LGT, refere claramente que a entidade obrigada à retenção é responsável pelo imposto retido não entregue.

Acerto

Só a liquidação a efectuar no ano seguinte ao da verificação daqueles factos, que abarque os rendimentos das diversas categorias e respectivas deduções específicas, abatimentos e deduções à colecta, há-de permitir apurar o IRS correcto devido pelo sujeito passivo, deduzindo-se as importâncias pagas adiantadamente, (nº. 2 do art.º 78.º) e encontrando-se um valor a pagar à Administração Fiscal, a que chamamos pagamento por acerto final.

1.1. Retenção na fonte

Está regulada no CIRS e no Decreto-lei 42/91 de 22.01, cuja leitura é imprescindível para a correcta aplicação e entendimento das taxas de retenção na fonte não liberatórias, especialmente no que diz respeito a rendimentos de trabalho dependente e pensões, pela complexidade que envolve a determinação da sua taxa de retenção, e quanto ao modo de pagamento no Decreto-lei 442/88, de 30 de Dezembro.

Como nota refira-se que até à aprovação do DL 42/91, de 22.01, estas regras constavam de decretos regulamentares.

A retenção na fonte de IRS ocorre nas seguintes categorias e condições:

Categoria A Rendimentos do trabalho dependente:

Art.ºs 99.º e 100.º do CIRS e artigos 1º a 4º e 6º do Dec.-Lei n.º 42/91 de 22/01

Por imposição do D.L. 42/91 de 22/1, há que observar, no cálculo das taxas de retenção, os aspectos relacionados não só com o montante mensalmente auferido, como também com a dedução específica consagrada no art.ºs 25.º, os abatimentos ao rendimento líquido total nos termos do art.º 56.º, as deduções à colecta previstas no n.º 1 do art. 78.º e a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, pretendendo-se, assim, aproximar, tanto quanto possível, o imposto retido do imposto devido a final.

È essa complexidade que justifica a existência de 6 tabelas de retenção para titulares de rendimentos de trabalho dependente.

É claro que a entidade retentora, que, no caso destes rendimentos mesmo não possuindo contabilidade organizada é obrigada a efectuar a retenção, tem de conhecer alguns dados pessoais dos titulares dos rendimentos de que é devedora já que os mesmos se vão reflectir nas tabelas. Assim, os sujeitos passivos devem comunicar no início da relação contratual, a solicitação da entidade devedora dos rendimentos, os dados indispensáveis relativos à sua situação pessoal e familiar (n.º 2 do art.º 99.º) e ainda as alterações que venham a ocorrer, ficando essas comunicações na posse da entidade pagadora dos rendimentos. Caso o não façam ser-lhes-á retido o IRS de acordo com a situação pessoal mais gravosa: não casado, sem dependentes.

Até 2006, inclusive, esta comunicação era ainda obrigatoriamente entregue no Serviço de Finanças, tendo esta obrigação cessado com a alteração sofrida pelo artigo 99º do CIRS nos termos do DL 238/2006, de 20.12.

Quanto às consequências da falta daquela comunicação, diz-nos o artigo 6º do D.L. 42/91, que a retenção será efectuada de acordo com a tabela de taxas mais elevadas (não casado). È também este artigo 6º daquele diploma que alude à forma de resolver situações de incorrecção nos montantes retidos e nos alerta ainda para o facto da retenção mensal não poder exceder 40% do rendimento pago ou colocado á disposição de cada titular no mesmo período.

As de taxas para retenção na fonte de rendimentos respeitantes a trabalho dependente, constam de tabelas aprovadas anualmente por Despacho do Ministro das Finanças, por determinação do artigo 18º do DL 42/91, de 22.01 e são de aplicação obrigatória, excepto se o titular dos rendimentos tiver optado, nos termos da lei, por uma retenção de taxa superior, com um máximo de 40%. É este Despacho que prevê a consideração de situações especiais como a da existência no agregado familiar de dependentes deficientes.

As tabelas de retenção de IRS para 2007 foram aprovadas pelo Despacho n.º 2366-A/2007, publicado no DR II Série, de 14.02 e 2484_A/2007, II Série, de 19.02 – para os Açores - e divulgadas pelas Circulares n.º 2/2007, de 14.02, para o Continente; Circular n.º 3/2007, de 15.02, para a Região Autónoma dos Açores e Circular n.º 4/2007, de 06.03, para a Região Autónoma da Madeira.

As retenções sobre rendimentos da Categoria A, tratando-se de titulares de rendimentos residentes em Portugal, são efectuadas então, por aplicação de tabelas específicas para cada uma das situações de “não casado”, “casados único titular” e “casados dois titulares”, acrescendo as tabelas de retenção exclusivamente destinadas, nas mesmas três situações familiares, a titulares deficientes e ainda Tabelas específicas para as Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, que decorrem da discriminação positiva de taxas de que estas Regiões beneficiam nos termos da lei, como foi referido no Capítulo das taxas.

Nos termos da Circular da DGCI nº 11/94, de 18 de Março, cuja vigência se reporta a 01.01.1994, a Tabela de “casados único titular” só pode ser aplicada a quem aufera mais de 95% do rendimento englobado. Anteriormente, era possível desta opção ser também exercida pelo cônjuge que obtivesse mais rendimentos nesta Categoria. Porém tal opção que vigorava nos termos da Circular 08/89, terminou e apenas quem a tenha exercido pode continuar a beneficiar deste regime mesmo que não aufera mais que os 95% do rendimento total da Categoria.

Relembra-se que para os rendimentos do trabalho dependente auferidos por não residentes, mas neste caso com carácter liberatório, a retenção é efectuada de acordo com a taxa prevista no art.º 71.º, n.º 2. Al. c) – taxa 25%.

Na Categoria A pode ainda ser efectuada retenção na fonte de acordo com a Tabela constante do artigo 100º do Código, no caso de estarmos perante o pagamento de rendimentos do trabalho dependente de natureza exclusivamente variável, ou seja: que são na sua totalidade independentes de qualquer fixação prévia. Este regime foi ainda alargado a rendimentos parcialmente variáveis auferidos pelos pescadores, pela Circular 17/91, de 31.07.

A aplicação desta tabela faz-se da seguinte forma: os valores indicados na coluna da direita são os da remuneração anual estimada no início de cada ano, no início de funções do titular dos rendimentos ou o montante do somatório das remunerações já recebidas ou colocadas à disposição acrescidas de eventuais aumentos verificados no ano a que respeita o imposto. Se for impossível estimar o valor das remunerações só haverá retenção quando o montante já pago exceda 4887€. Quando o somatório das remunerações já recebidas e a receber implique mudança de escalão a entidade pagadora dos rendimentos deve reter, no mês em que se verifique

a mudança de escalão, não só o montante da aplicação da taxa desse escalão aos rendimentos auferidos no mês em causa como ainda o montante que, em função da aplicação de uma taxa mais baixa nos meses anteriores, tenha deixado de ser retido.

Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais e Rendimentos decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária

(art.º 101.º do CIRS e art.º 8.º a 10º do D.L. 42/91 de 22/1)

Retenção à taxa de 25%, para os rendimentos empresariais e profissionais, (art.º 71.º, n.º 2, Al. c)), e à taxa de 15% para os referidos no art.º 71.º n.º 4 als. b) e c), para sujeitos passivos não residentes. Esta taxa de retenção tem, nestes casos, natureza liberatória e incide sobre o montante ílquido de IRS, mas líquido de IVA sempre que seja de liquidar este imposto, sendo efectuada apenas quando a entidade devedora dos rendimentos tenha contabilidade organizada, por opção ou imposição legal. E à taxa de 10%, 15% ou 20%, consoante o caso, para os rendimentos da categoria B devidos a residentes, taxa esta que incide sobre o montante ílquido de IRS, mas líquido de IVA sempre que seja de liquidar este imposto, desde que a entidade devedora dos mesmos disponha ou deva dispor de contabilidade organizada (art.º 101.º n.º 1 do CIRS e art.º 8.º do D.L. 42/91 de 22/1).

Falaremos no capítulo seguinte, mais em detalhe, de cada uma destas taxas.

Há casos em que a retenção incide apenas sobre 50% dos rendimentos desta categoria (cf.. art.º 10.º, D.L. 42/91 de 22/1).

No âmbito da Categoria B pode haver dispensa de retenção, nos casos permitidos no art.º 9.º do D.L. 42/91 que define os termos e condições em que tal procedimento opera.

Para rendimentos de capitais e prediais, quando imputáveis a actividades empresariais e profissionais (art.º 3.º n.º 2 alíneas a) e b)), sujeitos a tributação em território nacional, aplicam-se as regras da retenção das Categorias E e F. Estando em causa comissões pela intermediação na celebração de quaisquer contratos, a taxa de retenção é 20% para residentes, sem carácter liberatório - art.º 101.º n.º 1. Não existe obrigação de efectuar a retenção, relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas c), d), e), f) e h) do n.º 2 do art.º 3.º (art.º 101.º n.º 3).

Categoria E – Rendimentos de capitais

Aos rendimentos de capitais, aplicam-se as normas que obrigam à retenção na fonte dos art.ºs 71.º, 101.º e art.º 11.º do D.L. 42/91 de 22/1. No primeiro normativo as taxas de retenção, podendo ser liberatórias (para residentes e não residentes) ou ter a natureza de pagamento por conta (para residentes que possam optar pelo englobamento) variam consoante os destinatários dos rendimentos sejam ou não residentes, como aliás já vimos quando tratámos o capítulo da liquidação. Para aplicabilidade da retenção prevista no artigo 101º do CIRS e 11º do DL 42/91, de 22.01, é necessário que a entidade devedora dos rendimentos disponha ou deva dispor de contabilidade organizada, sendo a taxa de retenção de 15%, a qual incide sobre o rendimento ílquido sujeito a IRS e tem a natureza de pagamento por conta.

Pode haver dispensa de retenção, nos termos previstos no D.L. 42/91.

Categoria F – Rendimentos Prediais

Há retenção na fonte, para residentes e não residentes, à taxa de 15%, de acordo com o art.º 101.º do CIRS, e art.º 11.º do D.L. 42/91 de 22/01, sempre que a entidade pagadora tenha contabilidade organizada. Pode haver dispensa de retenção, nos termos previstos no art.º 9.º do D.L. 42/91.

Categoria G – Será feita retenção, com carácter liberatório, à taxa de 35% sobre os ganhos provenientes de quaisquer sorteios ou concursos, bem como sobre os prémios de rifas, totoloto e jogo do loto (art.º 71.º n.º 2 Al. b)); e retenção, também com carácter liberatório, à taxa de 25% sobre os rendimentos de lotarias, apostas mútuas desportivas e bingo (art.º 71.º n.º 2 Al. f)). Para ser feita a retenção é obrigatório que a entidade devedora tenha contabilidade organizada, sendo a taxa aplicada ao rendimento ílquido ⁵⁹ devido. No caso de indemnizações (alínea b) do nº 1 do artº 9º) e importâncias auferidas para assunção de obrigações de não concorrência (alínea c) do nº 1 do artº 9º), pagas por entidades que tenham contabilidade organizada, a retenção é feita à taxa de 15%.

Categoria H – Pensões

Estes rendimentos estão sujeitos a retenção à taxa de 25%, sobre o rendimento líquido auferido, para os titulares não residentes (artº 71º, nº 2, e) e nº 5).

Para os titulares residentes, a retenção é regulada pelo D.L. 42/91 de 22/01 que estipula que há que observar, no cálculo das taxas de retenção

⁵⁹ Ver sobre esta matéria o Ofício Circulado 20067/2002, de 09 de Abril

constantes das tabelas, os aspectos relacionados com o montante mensalmente auferido e a dedução específica consagrada no art. 53º, os abatimentos ao rendimento líquido total nos termos do artº. 56.º, as deduções à colecta previstas no nº. 1 do art. 78.º e a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, pretendendo-se, assim, aproximar, tanto quanto possível, o imposto retido do imposto devido a final. É essa igualmente a justificação para a existência de 3 tabelas de retenção.

É claro que a entidade retentora para efectuar uma correcta retenção, tem de conhecer alguns dados pessoais dos sujeitos passivos já que os mesmos se vão reflectir nas tabelas. Assim, os sujeitos passivos devem comunicarlhos.

As taxas para retenção na fonte constam de tabelas aprovadas anualmente por Despacho do Ministro das Finanças e são de aplicação obrigatória, distinguindo a situação de “não deficientes”, “deficientes” e “deficientes das Forças Armadas”. Tal como acontece com a retenção sobre rendimentos do trabalho dependente cujas normas legais são comuns aos pensões, existem tabelas de retenção exclusivamente destinadas a pensões obtidas por residentes nas Regiões Autónomas da Madeira e dos Açores, que decorrem da discriminação positiva de taxas de que estas Regiões beneficiam nos termos da lei, como foi referido no Capítulo das taxas.

Regra geral de Retenção

O devedor dos rendimentos está obrigado à retenção do imposto no momento da verificação de qualquer dos factos referidos no n.º 1 do art.º 98.º, sendo este imposto retido considerado um adiantamento por conta do IRS do respectivo ano.

Nos casos previstos nos artigos 99.º a 101.º e noutros estabelecidos na lei, a entidade devedora dos rendimentos sujeitos a retenção na fonte, as entidades registadoras ou depositárias, consoante o caso, são obrigadas, no acto do pagamento, do vencimento, ainda que presumido, da sua colocação à disposição, da sua liquidação ou do apuramento do respectivo quantitativo, consoante os casos, a deduzir-lhes as importâncias correspondentes à aplicação das taxas neles previstas por conta do imposto respeitante ao ano em que esses actos ocorrem.

Local, prazo e documento de entrega das quantias retidas na fonte: art.º 98.º e 105.º do CIRS

- Local
- Secções de Cobrança dos Serviços Locais de Finanças
 - Lojas do Cidadão
 - Caixas Multibanco
 - Instituições bancárias autorizadas
 - Estações dos Correios
 - Homebanking
 - Qualquer outro local determinado por lei

As importâncias retidas devem ser entregues até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (n.º 3 art.º 98.º).

O pagamento das retenções é feito por submissão do formulário via Internet, no site www.e-financas.gov.pt, sendo atribuída uma referência de pagamento a utilizar em qualquer local da rede de cobrança, conforme determina a Portaria n.º 523/2003, de 4 de Julho, cujos pormenores de cumprimento se encontram esclarecido nos ofícios circulados 30064/2003, de 21 de Outubro e 30067/2007, de 30 de Dezembro.

A declaração de pagamento de retenções na fonte pode ainda ser feita verbalmente nos CTT ou nas Secções de Cobrança dos Serviços Locais de Finanças, submetendo-a estes Serviços e procedendo simultaneamente à cobrança das importâncias devidas.

Outras Formas De Pagamento

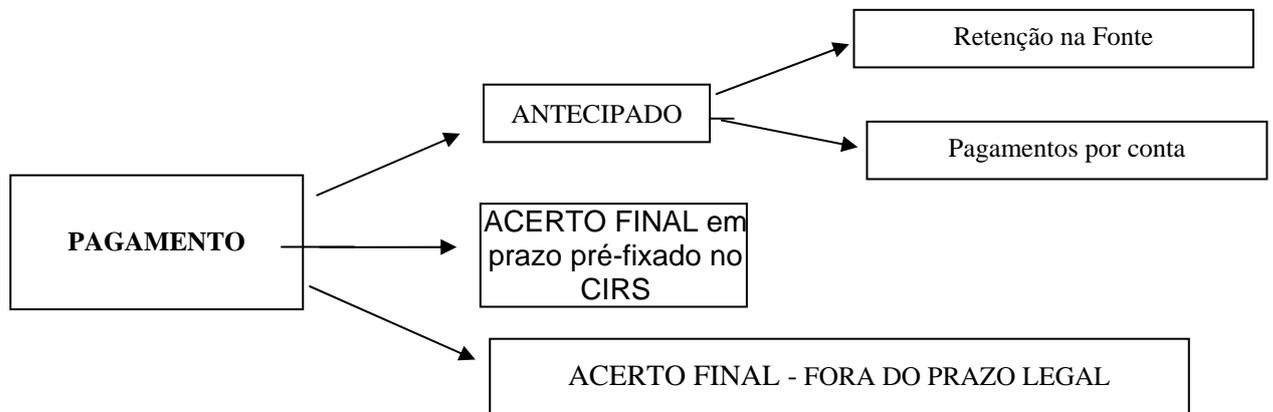
Outra forma de pagamento antecipado de IRS é os denominados PAGAMENTOS POR CONTA, aplicáveis apenas aos rendimentos da categoria B.

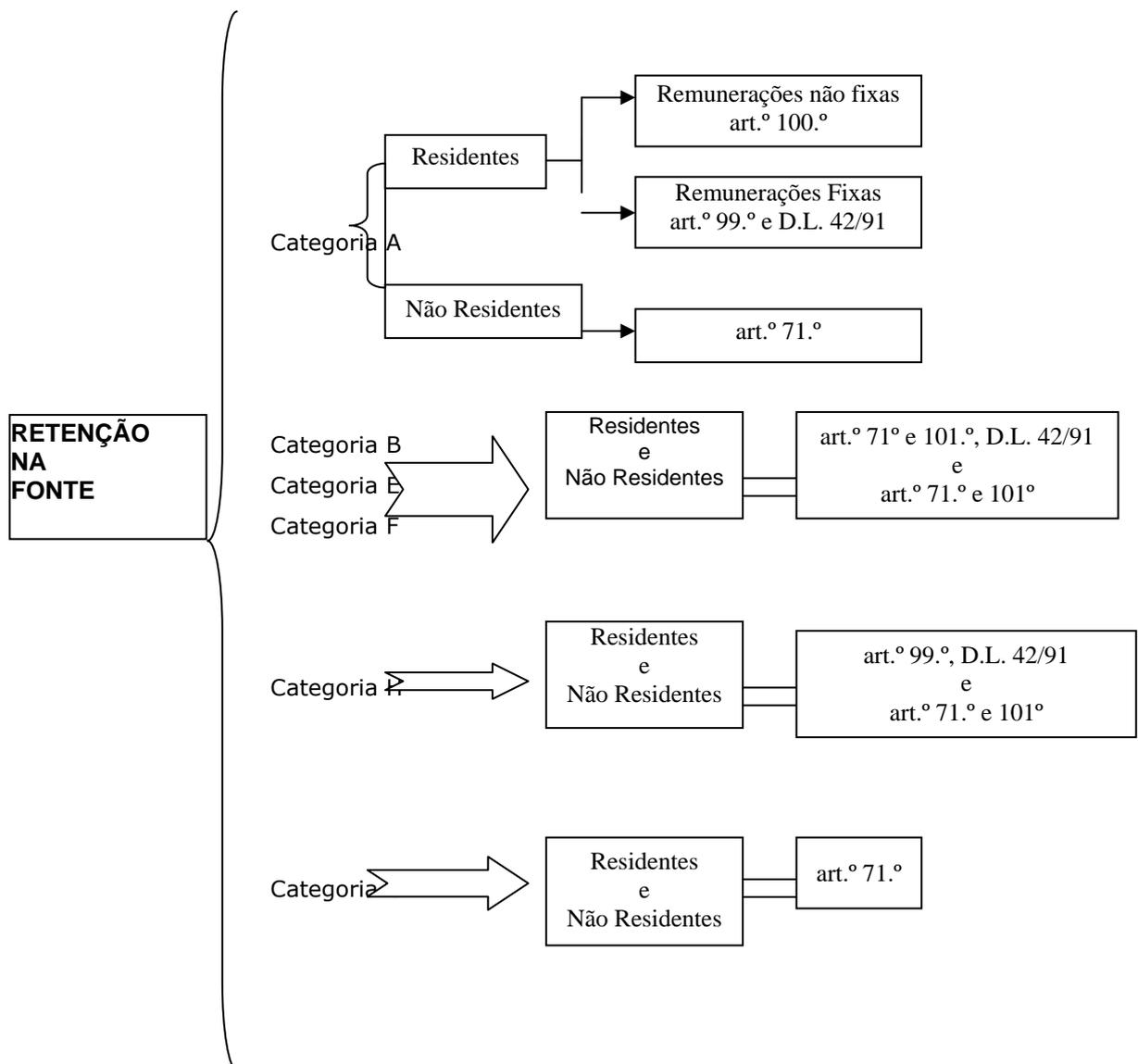
Diferentes destes, são o ACERTO FINAL e o PAGAMENTO FORA DO PRAZO NORMAL, referidos nos artigos 97.º e 104.º do CIRS, respectivamente.

O primeiro tem prazos para cumprimento da obrigação principal pré-determinados na lei e visa o pagamento do imposto liquidado tempestivamente pelos serviços centrais. A este imposto liquidado com base na Declaração Modelo 3 entregue pelos sujeitos passivos é deduzindo-se o valor do IRS antecipadamente de pagamento por retenção na fonte ou pagamento por conta, encontrando-se o valor a receber ou a devolver pela Administração Fiscal, daí a designação de ACERTO FINAL.

No pagamento fora do prazo normal procede-se também ao acerto final nos termos referidos com a especificidade de se referir a pagamento que é efectuado não em data pré fixada pela lei, como o anterior, mas nos 30 dias a contar da notificação pelos Serviços da Administração

Fiscal, e ocorre quando, por qualquer razão, não se procedeu à liquidação no prazo pré fixado previsto no artigo 77.º.





1.2. Pagamentos por conta

Pagamentos por conta obrigatórios na Categoria B

Previu-se no artigo 102.º Código "um esquema de pagamentos por conta com base em liquidações provisórias, permitindo uma maior aproximação com o momento da percepção dos rendimentos e consequente obtenção regular de receitas fiscais, facilitando o desdobramento do pagamento em parcelas escalonadas no tempo." (cf. Ponto 19 do Preambulo do Código do IRS).

Estamos em presença de adiantamentos por conta do IRS, cujo montante só poderá ser determinado com exactidão no termo do ano civil a que esses rendimentos digam respeito, sendo apenas obrigatórios para os sujeitos passivos que auferirem rendimentos da categoria B, independentemente de o seu rendimento líquido ser apurado com base na contabilidade organizada ou determinado com base nas regras do regime simplificado.

Os pagamentos por conta são calculados pela DGCI, em função da parte da colecta de IRS do penúltimo ano (líquida das deduções do art.º 78.º n.º 1 Al. a) a f) e Al. j) e das retenções na fonte), proporcional aos rendimentos da Categoria B.

Cálculo dos pagamentos por conta

A totalidade dos pagamentos por conta é igual a 85% do montante calculado com base na fórmula que se segue, arredondado por excesso para euros,

$$\frac{C \times RLB}{RLT} - R$$

em que as siglas utilizadas têm o seguinte significado:

C = colecta do penúltimo ano, líquida das deduções referidas no n.º 1 do art. 78.º, excepto as das alíneas b) e c);

R = total das retenções efectuadas no penúltimo ano aos rendimentos da categoria B;

RLB = rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B;

RLT = rendimento líquido total do penúltimo ano (art.º 102.º n.º 2 do CIRS)

Como exemplo veja-se o seguinte caso:

Armando, residente em Amarante, teve uma colecta de IRS em 2005, líquida das deduções referidas no n.º 1 do art. 78.º de 25537,43€ e de retenções sobre os seus rendimentos profissionais desse ano de 0€. O seu rendimento líquido de 2005 na categoria B foi de 19984,18€, tendo sido o seu rendimento líquido total desse ano de 93319,55€. Em 2007, os seus pagamentos por conta serão de 1549,49€ cada, como se vê pelo cálculo abaixo:

$$\frac{25537,43 \times 19984,18 - 0}{93319,55} = 5468,79€$$

$$5468,79€ \times 85\% = 1549,49€$$

3

Uma vez que os sujeitos passivos podem obter rendimentos de várias categorias, sendo a colecta a expressão de todas e só havendo pagamentos por conta nos rendimentos empresariais e profissionais, lógico será que se determinem estes adiantamentos com base

apenas nos rendimentos obtidos na categoria B. Para apurar a proporcionalidade no cálculo destes rendimentos divide-se o Rendimento Líquido da Categoria B, pelo Rendimento Líquido total, como expressa a fórmula atrás indicada.

E porque as quantias retidas na fonte têm a mesma natureza de antecipações por conta, há que efectuar a respectiva dedução, sob pena de duplicação de adiantamentos, quando sejam retenções correspondentes aos rendimentos das categoria B, deduzindo-se também as importâncias mencionadas no art.º 78.º, com o objectivo de aproximar o valor desta antecipação de pagamento da quantia no final.

Os pagamentos por conta serão efectuados em 3 prestações iguais com pagamento em 20 de Julho, 20 de Setembro e 20 de Dezembro, sendo comunicados através de nota demonstrativa da liquidação do imposto respeitante ao penúltimo ano, sem prejuízo do envio do documento de pagamento, no mês anterior ao do termo do respectivo prazo, porque caso esta notificação para pagamento por conta do IRS não seja enviada o mesmo não pode ser exigido ao sujeito passivo, nem lhe pode ser imposta qualquer sanção por incumprimento. O cumprimento deste dever da Administração Fiscal é pois muito importante e constitui uma garantia dos contribuintes, a qual foi reforçada em 2003, com o DL 160/2003, de 19 de Julho, que veio dar uma nova redacção à norma, a qual se mantém e veio substituir a que até aí vigorava e no âmbito da qual a DGCI só era obrigada a comunicar o montante e prazo de vencimento dos pagamentos por conta numa única notificação a enviar até ao final do mês de Maio do ano em que os pagamentos deveriam ser efectuados.

Até 2002, as datas para efectuar os pagamentos por conta eram diferentes (20 de Julho, 20 de Outubro e 20 de Dezembro), porém com a Lei do Orçamento do Estado para 2002 - Lei 109-B/2001, de 27 de Dezembro -, decidiu-se harmonizar a data dos pagamentos por conta de IRS com a dos pagamentos por conta de IRC, situação que se mantém.

Os pagamentos por conta são feitos mediante entrega do Modelo P1 aprovado pela Portaria 514/2003, de 02 de Julho que veio substituir as Guias anteriormente utilizadas.

1.2.1. Limites aos pagamentos por conta

Dispensa Absoluta

Têm os titulares de rendimentos da categoria B a faculdade de não efectuarem estas antecipações de pagamento, quando o valor de cada prestação seja inferior a 50€. É a esta possibilidade, justificada pela reduzida expressão financeira do adiantamento, que se chama dispensa absoluta (n.º 3 do art.º 102.º).

Dispensa relativa (n.º 4 e n.º 5 art.º 102.º)

Existem ainda situações de dispensa relativa que dizem respeito aos montantes dos rendimentos obtidos ou a obter no próprio ano a que aqueles pagamentos se referem.

Não esqueçamos que se tratam de adiantamentos por conta do IRS e calculados com base na colecta do penúltimo ano. Com efeito, a actividade comercial e industrial, agrícola e do

trabalho independente não é susceptível de pré-determinação, podendo os respectivos rendimentos variarem anualmente por motivos conjunturais ou por razões de instabilidade e características inerentes à própria actividade, ou até por cessação da mesma, pelo que se estabeleceu a dispensa relativa na efectivação destas antecipações.

Assim, cessarão os pagamentos por conta, se o sujeito passivo,

- Deixar de obter rendimentos da categoria B,
- Constatar, pelos elementos de que disponha que o valor destes pagamentos e das retenções com a natureza de adiantamentos por conta referentes à Categorias B, já efectuados num determinado ano, é igual ou superior ao IRS que será devido a final.

Poderá ainda o titular dos rendimentos da Categoria B limitar a prestação relativa ao pagamento por conta, à diferença entre o imposto que julgue devido e os pagamentos já efectuados.

Exemplificando,

1) Em Fevereiro de 2007, Jorge deixou de auferir rendimentos da Categoria B, Jorge deixa de efectuar qualquer pagamento por conta (n.º 4, Al. b) do art.º 102.º)

2) Em Novembro de 2007, Marília constata que só pagará de IRS, 1350€, tendo já efectuado dois pagamentos de 600€ cada, Marília não efectuará a 3.ª prestação

3) Em Dezembro de 2007, Carlos tendo já efectuado dois pagamentos por conta de 800€ cada, verifica que só terá de pagar de IRS, a quantia de 1800€

Carlos, usando da dispensa referida no n.º 5 do art.º 102.º, limitará o pagamento da 3.ª prestação à quantia de 200€

1.2.2. Juros compensatórios

As situações de “dispensa relativa” enunciadas, são uma faculdade do contribuinte, e a sua utilização depende, nalguns casos, apenas de apreciação subjectiva quanto à sua actividade, pelo que o incorrecto uso da dispensa, acarreta para o mesmo, o pagamento de juros compensatórios desde o termo do prazo em que deveria efectuar-se cada pagamento por conta até à data em que por lei a liquidação de IRS deva ser efectuada, sempre que deixe de ser paga importância superior a 20% da que deveria ter sido entregue, em virtude da cessação ou redução do pagamento (n.º 6 art.º 102.º). Aqueles juros atingem apenas as quantias que deixarem de ser pagas, quando excedam a percentagem referida e só são devidos se a liquidação do penúltimo ano tiver sido efectuada até 31 de Maio do ano em que os pagamentos devam ser efectuados, sendo a importância em falta imputada em partes iguais ao valor de cada um dos pagamentos devidos.

Donde se conclui que a margem de “erro” do sujeito passivo usando da suspensão, não pode exceder 20% da quantia que deveria ter sido entregue por conta, sob pena de pagamento de juros compensatórios o que tem um efeito preventivo, quanto ao exercício abusivo da dispensa relativa.

1.2.3. Remuneração por excesso de imposto antecipadamente pago

A par do imposto, o artigo 96.º n.º 2 do CIRS e o Decreto Lei 42/91, de 22.01, consagram o direito a uma remuneração por excesso de imposto antecipadamente pago, ou seja, o direito a juros remuneratórios sempre que se verifique, na liquidação anual de IRS, que foi retido ou pago por conta imposto superior ao devido, determinado de harmonia com o art.º 14.º deste último diploma. Essa remuneração sobre a diferença favorável ao Sujeito Passivo é fixada anualmente no Despacho do Ministro das Finanças que aprova as tabelas de retenção na fonte para os rendimentos das categorias A e H.

O art.º 17.º deste mesmo diploma refere-se aos casos em que essa remuneração se torna devida mais tardiamente por a declaração ter sido apresentada fora de prazo ou se extingue, por não ter sido apresentada a declaração ou quando foi apresentada em prazos legais diferentes do prazo previsto no artigo 57º do Código.

A remuneração será devida tendo em conta o número de meses em que o Sujeito Passivo esteve em crédito de imposto, o qual é determinado nos termos do art.º 15.º do diploma referido.

1.3. Acerto final

Tratámos, anteriormente, da retenção na fonte e dos pagamentos por conta, que como vimos, são antecipações por conta do IRS devido a final, ou seja: uma forma de pagamento gradual ao longo do ano em que ocorrerem factos geradores do imposto.

Contudo, só a liquidação a efectuar pela Administração Fiscal no ano seguinte ao da verificação daqueles factos que tenha em conta a totalidade dos rendimentos das diversas categorias, deduções e abatimentos, subtraindo-se ainda as retenções na fonte e os pagamentos por conta efectuados nos termos dos artigos 98.º a 102.º, há-de permitir apurar o montante do imposto a suportar pelo contribuinte – Pagamento (art.º 97.º do CIRS e D.L. n.º 492/88 de 30 de Dez) - ou a devolver pela DGCI –Reembolso - (art.º 96.º do CIRS e D.L. n.º 492/88 de 30 de Dez).

Nos casos em que não existam antecipações de pagamento, ou havendo-as não tenham a natureza de adiantamentos por conta, também só face à liquidação final a efectuar pela DGCI (art.º 75.º) se há-de apurar o IRS correcto devido pelos sujeitos passivos.

São estas situações que designamos por acerto final, dada a relação necessária a estabelecer com os eventuais pagamentos antecipados e referida no n.º 3 do art 97.º.

Efectuada a liquidação pela DGCI, no ano seguinte àquele a que respeitam os rendimentos e nos prazos previstos no art.º 77.º (até 31 de Julho, 31 de Agosto ou 30 de Novembro) o pagamento final do IRS, ocorrerá:

Até 31 de Agosto	—	<p>Para os sujeitos passivos cuja liquidação tenha sido efectuada até 31 de Julho (declaração apresentada no prazo legal estabelecido no artigo 60º contendo apenas rendimentos das Categoria A e H)</p>
------------------	---	--

Até 30 de Setembro	—	<p>Para os sujeitos passivos cuja liquidação tenha sido efectuada até 31 de Agosto (declaração apresentada no prazo legal estabelecido no artigo 60º, contendo rendimentos de todas as outras categorias.</p>
--------------------	---	---

(art.º 97.º n.º 1 al. a) do CIRS)

Até 31 de Dezembro	—	<p>Para os sujeitos passivos cuja liquidação tenha sido efectuada até 3º de Novembro, nos termos da Al. b) do nº 1 do art.º 76.º (falta de apresentação da declaração no prazo legal, quando estejam em causa rendimentos da Categoria B, sendo devidos juros compensatórios, que acrescem ao imposto).</p>
--------------------	---	---

(art.º 97.º n.º 1 al. b) e n.º 2)

1.4. Pagamento fora do prazo normal

O pagamento fora do prazo normal, previsto no art.º 104.º surge, quando por qualquer razão não se procede à liquidação nos prazos referidos no art.º 77.º.

Nestes casos, os prazos normais de pagamento não se poderão cumprir, pelo que o pagamento será efectuada nos 30 dias seguintes ao da notificação para o efeito.

A notificação para pagamento, deve ser enviada por carta registada, considerando-se a notificação efectuada no terceiro dia posterior ao registo, data a partir da qual se contarão os 30 dias a que se refere o art.º 104.º (n.ºs 1, 3, 4 e 5 do art.º 149.º do CIRS).

1.5. Local e Meios de Pagamento

Quer os pagamentos antecipados, quer os pagamentos por acerto final poderão ser efectuados em qualquer Secção de Cobrança de um Serviço Local de Finanças, nas Lojas do Cidadão, nas Caixas Multibanco, por Home banking, nas instituições bancárias autorizadas,

nos Correios ou noutro local determinado por lei (art.º 105.º do CIRS e Decreto Lei 442/88, de 30 de Dezembro).

Esta diversidade de meios e locais para proceder ao pagamento do IRS procura uma maior comodidade do contribuinte no cumprimento das suas obrigações, mas acarreta para a D.G.C.I. um controlo centralizado dos pagamentos como decorre do citado Decreto Lei, criado para regulamentar a cobrança e os reembolsos.

Os pagamentos serão efectuados por quaisquer dos meios referidos no art.º 3.º do D.L. n.º 492/88 de 30 de Dezembro e art.º 106.º do CIRS:

Meios de pagamento

- Moeda corrente;
- Cheque;
- Vale Postal;
- Transferência conta a conta;
- Outros meios de pagamento autorizados por lei

apresentando-se para o efeito a nota de cobrança (quando a liquidação seja efectuada pelos serviços) emitida pela D.G.C.I. ou os documentos gerados informaticamente nos casos em que existe a obrigatoriedade ou a possibilidade de submeter os formulários para os pagamentos antecipados (art.º 6.º n.º 1 do D.L. n.º 492/88 de 30 de Dezembro).

A matéria inerente ao pagamento do IRS é disciplinada quer no CIRS, quer em legislação complementar, nomeadamente o D.L. n.º 492/88 de 30/12, pelo que se recomenda a leitura deste último diploma, sendo de particular interesse o seu Capítulo III que compreende os artigos 19.º a 24.º, sob a epígrafe "Reembolsos".

1.6. Juros de mora e cobrança coerciva

Juros de Mora

Os juros de mora sancionam o não pagamento do imposto no prazo devido.

Começarão a contar juros de mora sempre que não for pago o imposto liquidado ou apurado pela D.G.C.I. no prazo em que o deveria ser, contando-se os mesmos a partir do termo daquele prazo (art.º 110.º do CIRS e art.º 44.º da L.G.T.) num máximo de três anos.⁽¹⁾ A taxa dos juros de mora foi fixada pelo artigo 3º do DL 73/99, de 16.03 e é de 1% por mês de calendário, sendo esta taxa reduzida para 0,5% no caso de dívidas com garantia real ou bancária. Pode ainda ser reduzida esta taxa por despacho do Ministro das Finanças.

⁽¹⁾ A taxa mensal aplicável na liquidação dos juros de mora é actualmente de 1% (cfr. D.L. 73/99 de 16/3 e ofício- circulado n.º 60.005 de 25/02/99 da D.S.J.T.).

Cobrança Coerciva

Consequência da falta de pagamento atempado é, não só o pagamento de juros de mora, mas também a cobrança coerciva do imposto em dívida.

Esta concretiza-se formalmente através do processo de execução fiscal, regulado nos art.º 148.º a 278.º do Código de Procedimento e Processo Tributário e instaurado com base na certidão de dívida extraída pela D.G.C.I. (art.º 108.º n.º 1 do CIRS), podendo o pagamento do IRS em dívida ser efectuada em qualquer local de cobrança autorizado pela lei com base na referência de cobrança gerada pelo sistema informático.

CAPÍTULO IV

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

O CIRS estabelece diversas obrigações acessórias. Uma das obrigações acessórias dos sujeitos passivos está incluída no capítulo denominado “processo de determinação do rendimento colectável” e referem-se à entrega da Declaração Modelo 3. As demais obrigações acessórias ou declarativas encontram-se no presente capítulo e abrangem quer os sujeitos passivos, quer as entidades devedoras de rendimentos

1 . CATEGORIA A

DEVEDORES DOS RENDIMENTOS

Retenção na fonte

Atendendo à modalidade de pagamento prevista para os rendimentos do trabalho dependente, retenção na fonte – art.ºs 98.º a 100.º - , é à entidade devedora dos mesmos que, por se substituir ao sujeito passivo – cf.. art.º 21.º - compete cumprir com algumas das disposições previstas nesta matéria.

Obrigações do devedor

Neste sentido dispõe o n.º 1 do art.º 119.º que, as entidades – pessoas singulares ou colectivas – obrigadas à retenção total ou parcial do imposto, independentemente de possuírem ou não contabilidade organizada, deverão;

- 1) Possuir registo actualizado das pessoas credoras desses rendimentos não obstante não se ter procedido à retenção do imposto, com excepção feita para os não residentes – atendendo ao carácter definitivo da taxa liberatória, porque estão abrangidos nos termos da alínea c) do n.º 2 do art.º 71.º. Farão parte integrante do registo: o nome, número fiscal e respectivo código do Serviço Local de Finanças, bem como a data e valor de cada pagamento ou dos rendimentos em espécie que lhes tenham sido atribuídos.

O registo é efectuado na Declaração Modelo 30 aprovada pela Portaria nº 438/2004, de 30 de Abril.

Por imperativo do disposto no n.º 5 do art.º 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) deverá, ainda, aquele registo ser conservado em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

- 2) Entregar à D.G.C.I., declaração Modelo 10 relativa aos rendimentos pagos ou postos à disposição dos respectivos titulares (devidamente identificados pelo nome, número fiscal e código do Serviço Local de Finanças) bem como as retenções efectuadas.

Esta mesma obrigação deve ser cumprida nos 30 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos já declarados ou que implique a obrigação de os declarar.

A Declaração Modelo 10, que substituiu o Anexo J à declaração Anual, destina-se a declarar rendimentos retidos na fonte em IRS e IRC e foi inicialmente aprovada pela Portaria 1145/2004 (2ª Série), de 30 de Outubro de 2004. Para 2007 a declaração foi aprovada pela Portaria 11/2007, de 4 de Janeiro. O prazo de entrega decorre actualmente até ao final do mês de Fevereiro, mas foi anteriormente até ao final do mês de Junho, e o seu envio é obrigatoriamente efectuado na Internet, no site oficial da DGCI, na página das declarações electrónicas, excepto para quem pague só rendimentos da Categoria A e não tenha contabilidade organizada nem necessite preencher mais que um impresso (cf.. Portaria 51/2004, de 16 de Janeiro).

Os rendimentos devem ser discriminados por áreas fiscais (continente, Madeira e Açores) e indicar o número de anos a que respeitam sempre que existam rendimentos da Categoria A e H de anos anteriores.

Esta obrigação é cumprida através do envio por transmissão electrónica de dados da declaração Modelo 10

- 3) Entregar aos sujeitos passivos, até 20 de Janeiro de cada ano – com excepção para os não residentes – documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior incluindo as correspondentes aos rendimentos em espécie, quando for caso disso, e do imposto retido na fonte, bem como das deduções a que eventualmente tenha havido lugar.

Esta declaração deve, ainda, ser entregue nos 15 dias imediatos à ocorrência de qualquer facto que determine a alteração dos rendimentos ou a obrigação de os declarar.

Evidente se torna que a actualização atempada e eficaz dos referidos ficheiros passará de certo modo pela colaboração dos credores daqueles rendimentos, os quais deverão dar a conhecer à respectiva entidade devedora - cf.. n.º 2 art.º 99.º - e, à própria D.G.C.I. (através da declaração de rendimentos respeitantes ao ano da verificação dos factos, no caso de estarem obrigados à sua apresentação), as alterações que ocorrerem a nível da sua situação pessoal ou familiar – cf.. art.º 150.º.

Por outro lado, sempre que a entidade patronal atribua aos seus trabalhadores subsídios a título de despesas com saúde⁽¹⁾ ou educação⁽²⁾, bem como outras susceptíveis de dedução

(1) DESPESAS DE SAÚDE
- Subsídios eventuais

ou abatimento aos rendimentos, estará obrigada a entregar-lhes até 20 de Janeiro, documento comprovativo de tais pagamentos - cf.. n.º 2, art.º 127.º.

Tratando-se de sujeitos passivos não residentes que apenas obtenham em território português rendimentos sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, compete à entidade devedora desses rendimentos proceder à sua inscrição para efeitos de atribuição do número de contribuinte, conforme disposto no artigo 3.º, n.º 5 do Decreto-Lei n.º 463/79, de 30 de Novembro.

— Sujeitos Passivos

Registo

Com base nos dados fornecidos pelas entidades devedoras dos rendimentos e, simultaneamente dos constantes das declarações periódicas, apresentadas pelos titulares dos mesmos, a D.G.C.I. conseguirá reunir na sua base de dados – Datawarehouse - os elementos essenciais referentes a cada sujeito passivo, detectando e corrigindo situações em que se evidenciem dos dados obtidos – cf.. n.º 1, art.º 150.º ⁽³⁾.

Obviamente que, para o efeito, a informática desempenhará aqui (e noutros casos) papel de extrema relevância na medida em que possibilitará, por meio de informação cruzada um controlo mais rápido e seguro da informação.

Prova documental dos valores declarados

A entrega da declaração de rendimentos – cf.. art.º^{os} 57.º e 58.º - não implica a apresentação simultânea dos documentos comprovativos referentes aos valores declarados.

Todavia, a D.G.C.I. poderá, a todo o tempo, no decurso do prazo de caducidade, previsto no art.º 92.º, solicitar ao sujeito passivo não só prova documental dos rendimentos obtidos, das

Os subsídios eventuais destinados a despesas com assistência (incluindo medicamentos) ou hospitalização, quando reembolsados pela empresa aos seus trabalhadores mediante a entrega por estes dos documentos de despesa (recibo do médico, do hospital, etc.) não são, para efeitos de IRS, adicionados aos rendimentos do trabalho, nem a respectiva despesa considerada nas deduções previstas no art.º 82.º, ficando os documentos de despesa arquivados na empresa a comprovar as importâncias entregues a título de subsídio.

Quando estes subsídios são pagos sem a respectiva contrapartida dos documentos de despesa, são considerados como rendimentos do trabalho sujeito a imposto, sendo a despesa, comprovadamente documentada, deduzida à colecta, nos termos do art.º 82.º.

(2) DESPESAS DE EDUCAÇÃO

Subsídios

Os subsídios eventuais concedidos pela empresa aos seus trabalhadores, respeitantes a livros escolares, são considerados rendimentos do trabalho sujeitos a IRS, sendo as despesas deduzidas à colecta do sujeito passivo, nos termos do art.º 83.º, desde que por ele declaradas e comprovadas.

⁽³⁾ O n.º 1 do art.º 150.º ao referir-se a “... outros elementos de que disponha...” faz apelo não só aos elementos a que as entidades devedoras ou ligadas de outra forma às diversas categorias de rendimentos estejam obrigadas a fornecer à D.G.C.I., como ainda, aos que aquela pode obter através dos elementos da fiscalização.

deduções e abatimentos declarados, mas também de outros factos ou situações a que a declaração aluda – n.º 1, art.º 128.º - pelo que devem os sujeitos passivos conservar na sua posse os documentos relevantes para a liquidação do imposto durante os 4 anos seguintes àquele a que o mesmo respeita. Este prazo era de 5 anos até ao ano de 2003, data em que a redacção foi alterada para harmonização com o prazo geral de caducidade previsto na Lei Geral Tributária.

Caso seja notificado pela DGCI para apresentar os documentos e não o possa fazer por não os ter na sua posse ou se terem extraviado, pode o sujeito passivo utilizar outros elementos de prova, desde que prove que tal se deve a motivo que não lhe é imputável - n.º 3 do art.º 128.º.

Entidades emitentes e utilizadoras de vales de refeição

As entidades emitentes de vales de refeição, devem possuir registo dos adquirentes dos mesmos e bem assim, dos documentos de alienação e respectivos valores, sendo obrigadas a enviar à D.G.C.I, anualmente, até ao final de Maio, DECLARAÇÃO MODELO 18, aprovada pela Portaria 698/02, 25.06, da qual conste a relação dos adquirentes desses vales e respectivos montantes (n.ºs 1 e 2 do art.º 126.º). Este envio é, desde 03 de Janeiro de 2001, obrigatoriamente feito através da Internet.

As entidades utilizadoras, para além de cumprirem o disposto no art.º 126.º, no que concerne às importâncias que excedam em 70% o limite legal referido no artigo 2º, devem possuir registo donde conste a identificação dos emitentes e documentos de aquisição, tal como dos beneficiários e montantes atribuídos (n.ºs 3 e 4 do art.º 126.º).

2. CATEGORIA B

TITULARES DOS RENDIMENTOS

Obrigatoriedade de contabilidade organizada

Alguns titulares de rendimentos profissionais ou empresariais são obrigados a ter contabilidade organizada, quer por imposição extra fiscal, quer por imposição fiscal. Estão neste último caso os titulares de rendimentos que, não sendo obrigados por lei extra fiscal a ter contabilidade, não optem pelo apuramento do rendimento de acordo com as regras do denominado regime simplificado de tributação, ou não possam optar, por excederem os limites de rendimentos previstos para a tributação de acordo com aquelas regras (n.ºs 2 e 3 do art.º 28.º).

Nos casos em que se mostre obrigatória a existência de contabilidade ou o titular de rendimentos por ela tenha optado, a sua execução será feita de acordo com as normas estabelecidas no art.º 115.º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC).

Opção por contabilidade organizada

Assim, poderão optar pelo regime de contabilidade organizada, os contribuintes que não pretendam ser tributados pelo “regime simplificado”, ainda que reúnam condições para tal (art.º 28.º n.º 2).

A manifestação dessa vontade deverá ser formalizada ou na declaração de início de actividade ou na declaração de alterações que será entregue até ao fim do mês de Março do ano em que o sujeito passivo pretende utilizar a contabilidade como forma de determinação do seu rendimento, dentro dos prazos permitidos na lei.

Se o contribuinte não exercer a opção pelo regime de contabilidade organizada, e a verificarem-se os requisitos de enquadramento no regime simplificado, será este aplicável por um período mínimo de 3 anos, sendo prorrogável automaticamente por iguais períodos.

Para obviar a essa prorrogação, o sujeito passivo que pretenda transitar para o regime de contabilidade organizada deverá comunicar a respectiva opção, mediante declaração de alterações, até ao final do mês de Março do ano seguinte ao período de 3 anos.

Assim, a permanência do sujeito passivo no regime de tributação pela contabilidade organizada, depende da formulação dessa opção até ao fim do mês de Março de cada ano.

Forma de Tributação	Data da opção	Forma da opção	Validade da opção
Regime Simplificado	-----	Declaração de início	3 anos
	Até 30 de Março	Declaração de alterações	3 anos
Contabilidade organizada	-----	Declaração de início	3 anos
	Até 30 de Março	Declaração de alterações	3 anos

Estas instruções constam da Circular nº 5/2007, de 13 de Março, da DGCI que se transcreve e cuja leitura atenta se recomenda:

“Tendo surgido dúvidas relativamente ao enquadramento dos sujeitos passivos, quanto à forma de determinação dos rendimentos da categoria B, face às alterações introduzidas pela Lei nº 53-A/2006, de 29 de Dezembro, no artigo 28º do Código do IRS, foi sancionado, por despacho, do meu substituto legal, de 8 de Fevereiro de 2007, o seguinte entendimento:

Aos sujeitos passivos que estejam obrigatoriamente abrangidos pelo regime de apuramento dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade por não preencherem os requisitos previstos no nº 2 artigo 28º do Código do IRS não se aplica o período mínimo de permanência previsto no nº 5 do mesmo artigo, uma vez que o seu enquadramento não resulta de uma opção.

Os sujeitos passivos que, embora preenchendo os requisitos para tributação pelo regime simplificado, optaram, em 2006, pelo regime da contabilidade, devem exercer

novamente a opção a que se refere o nº 3 do artigo 28º do Código do IRS, até ao fim do mês de Março de 2007, para se manterem neste regime durante o triénio 2007-2009.

Se estes sujeitos passivos não optarem pelo regime da contabilidade, ficarão abrangidos, no triénio referido pelo regime simplificado.

Face à alteração das regras de determinação do rendimento líquido no âmbito do regime simplificado, os sujeitos passivos abrangidos pelo este regime, podem optar pelo regime da contabilidade até ao fim do mês de Março de 2007, ainda que não tenham completado 3 anos de permanência neste regime. Esta opção será válida para o triénio 2007-2009.

No caso de não ser exercida a opção pela contabilidade em 2007, estes sujeitos passivos mantêm-se no regime simplificado até terem concluído três anos de permanência, podendo depois exercer a sua opção para o triénio seguinte, nos termos previstos na actual redacção do nº 5 do artigo 28º do Código do IRS.

Centralização, arquivo e conservação da escrita

Com vista a facilitar o trabalho a desenvolver pelos elementos da fiscalização e, simultaneamente a garantir aos sujeitos passivos a detenção dos meios de prova indispensáveis à prossecução do mesmo, deverão aqueles proceder, no seu domicílio fiscal ou instalação situada em território nacional à centralização e arquivo da contabilidade (ou livros de escrituração), bem como à documentação que com ela se relacione – n.ºs 1 e 2 do art.º 118.º.

Limite temporal

O limite temporal previsto para a sua conservação aponta para os 10 anos civis subsequentes (cf.. Art.º 118.º, n.º 2). Prazo, aliás, estabelecido de acordo com o previsto no art.º 40.º do Código Comercial.

LIVROS DE ESCRITURAÇÃO

Livros a adoptar

Não se verificando as circunstâncias anteriormente descritas – não obrigatoriedade de contabilidade e falta de opção pela mesma – os sujeitos passivos, titulares de rendimentos da categoria B (com dispensa para os que pratiquem actos isolados – n.º 5 do art.º 116.º), por imperativo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art.º 116.º do Código deverão proceder ao registo das importâncias recebidas nos livros de registo a que se referem as alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art.º 50.º do CIVA, sem prejuízo de utilização dos

livros citados nos n.ºs 2 e 3 do mesmo art.º 116.º, pelos sujeitos passivos que exercem actividades agrícolas, silvícolas e/ou pecuárias.

O regime simplificado é sinónimo de uma forma de escrituração simplificada. Os Livros de Registo obrigatório para esses sujeitos passivos são:

- a) Livro de registo de vendas de mercadorias e/ou Livro de Registo de produtos fabricados;
- b) Livro de registo de serviços prestados.

Para os sujeitos passivos que não estejam enquadrados em nenhum regime especial de IVA, devem ainda possuir os restantes Livros mencionados no art.º 50.º do CIVA:

- a) Livro de registo de compras de mercadorias e/ou Livro de Registo de matérias primas e de consumo;
- b) Livro de registo de despesas e de operações ligadas a bens de investimento;
- c) Livro de registo de mercadorias, matérias-primas e de consumo, de produtos fabricados e outras existências à data de 31 de Dezembro de cada ano.

Na escrituração destes livros têm de ser observadas as regras contidas no art.º 116.º do CIRS.

Os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no artº 116º.

Centralização, arquivo e conservação dos livros

No que concerne à centralização, arquivo e conservação dos respectivos livros de escrituração, seguir-se-ão os princípios estabelecidos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 118.º.

Reembolsos de despesas

Sempre que se trate de importâncias relativas a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente, deverão aquelas ser evidenciadas em separado no livro de registo dos serviços prestados – Al. b), n.º 1 art.º 116.º - não influenciando a determinação do rendimento ilíquido, quando devidamente documentadas.

RECIBOS E FACTURAS

Obrigatoriedade da sua passagem

Face ao disposto no n.º 1 do art.º 115.º - alíneas a) e b), ficam os titulares dos rendimentos da categoria B, obrigados à passagem de Recibo de modelo oficial (Modelo 6), factura ou documento equivalente e recibo de quitação de todas as importâncias auferidas por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou operação efectuada, sem prejuízo do disposto no n.º 1 do art.º 39.º do CIVA, sendo que deverá ser emitido recibo de quitação sempre que a factura não seja factura-recibo.

Sobre esta matéria, recomenda-se a leitura atenta da Circular n.º 5/2001 da DSIRS de 12/3 que aliás está transcrita na parte I deste manual.

Retenção na fonte

No caso em que os devedores de rendimentos da Categoria B possuam ou devam possuir contabilidade organizada, deverão deduzir, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras das seguintes taxas:

- 15% - quando estejam em causa rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, auferidos por titulares originários,
- 20% - tratando-se de rendimentos da Categoria B decorrentes de actividades especificamente previstas na lista a que se refere o art.º 151.º, aprovada pela Portaria 1011/2001, de 21 de Agosto (n.º 1, alínea b) do art.º 101.º do CIRS e art.º 8.º do D.L. n.º 42/91 de 22/1), ou
- 10% - tratando-se de rendimentos provenientes de actividades não especificamente previstas na Portaria 1011/2001, bem como de subsídios ou subvenções ou de actos isolados, em qualquer dos casos, no âmbito de actividades abrangidas na alínea b) do n.º 1 do art.º 3.º.

O Decreto-Lei n.º 42/91, de 21 de Janeiro, diploma que estabeleceu o sistema de retenção na fonte, contém uma norma similar (art.º 8.º). O n.º 2 prevê que as taxas previstas no n.º 1 se aplicam, ao rendimento ilíquido sujeito a retenção, antes da liquidação do IVA a que, sendo caso disso, deva proceder-se.

Acresce, no entanto referir, que nos termos do art.º 9.º do citado diploma, estão dispensados de retenção na fonte, excepto quando esta deva ser efectuada mediante taxas liberatórias:

- a) Os rendimentos da categoria B de montante anual inferior ao fixado no n.º 1 do art.º 53.º do Código do IVA (€ 10 000,00);
- b) Os rendimentos da categoria B que respeitem a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente ou a reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam, de forma inequívoca, directa e totalmente imputáveis a um cliente determinado.

A dispensa de retenção nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, nos recibos de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção:

“ sem retenção, nos termos do n.º 1 do art.º 9.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro.”

A faculdade prevista no n.º 2 do referido artigo e diploma, não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante igual ou superior ao limite aí estabelecido (€ 10 000,00) e cessa no mês seguinte àquele em que tiver sido atingido o limite nela fixado.

No caso das prestações de serviços que no âmbito da actividade, incorporem bens previamente adquiridos, a retenção incide apenas sobre a componente “prestação de serviços” e não sobre o valor dos bens transmitidos.

Exigência e conservação dos recibos

Os devedores de rendimentos previstos no n.º 1 do art.º 3.º, além da exigência de recibo, factura ou documento equivalente, deverão proceder à sua conservação durante os 5 anos civis subsequentes, salvo outro destino justificado – n.º 4 art.º 115.º.

Comunicação de rendimentos e retenções

Acresce salientar a obrigatoriedade que face ao n.º 1 do art.º 119.º impende sobre as entidades que dispoem ou devendo dispor de contabilidade organizada devam rendimentos da categoria B, as quais terão de possuir registo actualizado dos credores dos rendimentos, entregar ao sujeito passivo documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior e entregar à D.G.C.I. declaração Modelo 10 relativa aos rendimentos mencionados (vide Categoria A).

2.1. OUTRAS OBRIGAÇÕES (CATEGORIA B)

INÍCIO DE ACTIVIDADE

Obrigatoriedade da sua apresentação

Existe um procedimento que é comum a todos os que pretendam iniciar uma actividade susceptível de produzir rendimentos da Categoria B: apresentar a declaração de início de actividade.

Para tal, de acordo com o estabelecido no art.º 112.º do CIRS, deverão os interessados enviar a respectiva declaração por transmissão electrónica de dados ou dirigir-

se a um Serviço de Finanças, a uma Loja do Cidadão ou a outro local autorizado nos termos da lei, a fim de procederem à entrega da declaração de modelo oficial aprovada pela Portaria 477/2003, de 16.06. Esta declaração deverá preferencialmente ser substituída por “declaração verbal” efectuada pelo sujeito passivo.

Actos isolados

Adstrita aos rendimentos da categoria B, a declaração de início de actividade apenas se torna obrigatória para todos os que pretendam exercer a sua actividade com carácter habitual e não para os que auferam rendimentos daquela proveniência pela prática de actos isolados, dado não lhes estar subjacente aquela intenção.

Não residentes

Extensiva a residentes e não residentes, será nesta declaração que estes últimos irão, com base no n.º 2 do art.º 130.º, proceder à designação do seu representante, o qual, por meio de assinatura, fará dela constar a sua aceitação expressa.

Registo dos sujeitos passivos

A apresentação da declaração de início de actividade possibilitará aos serviços competentes da D.G.C.I., a organização de uma base de dados (Datawarehouse) referente aos sujeitos passivos, que reúne todos os elementos inerentes à sua situação fiscal.

Esta base de dados será permanentemente actualizada com base nas declarações de rendimentos e nas declarações de alterações relativas à situação familiar dos sujeitos passivos (cf.. art.º 150.º).

Informação anual contabilística e fiscal

Os sujeitos passivos com rendimentos da categoria B (empresariais e profissionais), devem enviar por transmissão electrónica de dados, anualmente, até ao final do mês de Junho, uma declaração, Declaração Anual com o Anexo I, com referência ao ano anterior, em que evidenciem a sua situação contabilística e fiscal (cf.. art.º 113.º) ⁶⁰. Integrandos a Declaração de Informação Empresarial Simplificada.

A IES, aprovada pelo DL 238/2006, de 20.12, consiste numa nova forma de entrega, por via electrónica e de forma totalmente desmaterializada, das obrigações declarativas de natureza contabilística, fiscal e estatística.

Com a criação da IES, toda a informação que as empresas têm que prestar relativamente às suas contas anuais passa a ser transmitida num único momento e perante uma única entidade, através do preenchimento de formulários únicos submetidos por via electrónica, aprovados pela Portaria 208/2007, de 16 de Fev. e que se destinam a depositar as contas

⁶⁰ Esta declaração integra actualmente a IES, de acordo com o Decreto-Lei 8/2007, de 17.01

anuais junto das conservatórias do registo comercial; entregar a declaração anual à DGCI; responder ao Inquérito Anual às Empresas do INE, entregar informação anual de natureza estatística ao Banco de Portugal.

Os anexos são o R (empresas não financeiras), S (empresas financeiras) e T (empresas seguradoras que usam o plano de contas do sector segurador).

O anexo R está sempre associado ao Anexo A (preenchendo-se o Quadro 4 para empresas situadas em Portugal e o Quadro 5 para empresas situadas fora de Portugal) ou ao anexo I (no caso dos EIRL)

Esta declaração é obrigatória, quer para os sujeitos passivos que disponham (ou devam dispor) de contabilidade organizada quer para os que estejam obrigados à apresentação de qualquer dos anexos, que dela fazem parte integrante e visa a recolha de informação contabilística do sujeito passivo e de operações com terceiros.

Cessação de actividade

Outra das obrigações comuns aos sujeitos passivos que auferiram rendimentos da categoria B, consiste em comunicar à Administração Fiscal o momento em que cessaram a sua actividade ou desistiram de a iniciar.

A declaração de cessação aprovada pela Portaria 477/2003, de 16.06. deve ser entregue em qualquer Serviço de Finanças ou numa loja do cidadão, no prazo de 30 dias, após a cessação (n.º 3 do art.º 112.º). Esta declaração deverá preferencialmente ser substituída por “declaração verbal” efectuada pelo sujeito passivo. A entrega também pode ser efectuada através da Internet no sítio oficial da DGCI, na página das declarações electrónicas.

Momento da cessação

A diversidade das situações que poderão ocorrer, relativamente às actividades empresariais e profissionais levam a que o n.º 1 do art.º 114.º, determine o momento a partir do qual a cessação se considera verificada.

Assim, desde que se constate qualquer uma das circunstâncias nele mencionadas, a administração fiscal considera que os titulares daqueles rendimentos deixaram de exercer a sua actividade.

Da análise do preceito depreende-se que, para além da cessação traduzida pela “não realização de actos de actividades empresariais e profissionais” e numa medida cautelar destinada a evitar evasões, adoptou o legislador ainda outros critérios acessórios da cessação.

Independentemente da ocorrência dos factos que determinam a cessação de actividade, pode esta ser declarada oficiosamente quando for manifesto que não está a ser exercida qualquer actividade nem há intenção de a exercer, bem como quando o sujeito passivo não possui uma adequada estrutura empresarial, susceptível de exercer a actividade cujo início foi declarado.

Esta cessação oficiosa não desobriga o sujeito passivo do cumprimento das obrigações tributárias designadamente da entrega de Declaração de cessação de actividade.

Relativamente às actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, é o n.º 2 do art.º 114.º que nos define “quando se considera verificada a cessação”.

Obrigações a manter

Se por um lado a cessação de actividade faz cessar consigo as obrigações que até à sua data recaíam sobre os sujeitos passivos (obrigações declarativas, contabilísticas e outras) o mesmo não se verifica quanto à conservação dos livros da sua escrituração, registos e demais documentos que com aquela se relacionem, pelo que, deverão os mesmos conservá-los em boa ordem durante os dez anos subsequentes – n.º 2, art.º 118.º.

Cancelamento no registo – não residentes

Será em face da declaração da cessação de actividade (ou da declaração de alienação das suas fontes de rendimento) que a D.G.C.I. procederá ao cancelamento do registo respeitante aos sujeitos passivos que, o código considera não residentes – n.º 2, art.º 150.º.

Dossier fiscal

Os sujeitos passivos que possuam ou sejam obrigados a possuir contabilidade organizada, devem constituir, até ao final de Junho, um processo de documentação fiscal, relativo a cada exercício, com os elementos a definir por portaria do Ministério das Finanças (art.º 129.º)⁽¹⁾.

3 . CATEGORIA E

DEVEDORES DOS RENDIMENTOS

Obrigatoriedade

Os devedores de rendimentos resultantes da aplicação de capitais, que reúnam as condições previstas no n.º 1 do art.º 101.º (disponham ou devam dispor de contabilidade organizada) e em consequência tenham de, sobre os mesmos, proceder a retenção na fonte, deverão cumprir com o estabelecido no n.º 1 art.º 119.⁽¹⁾. A referida obrigação será afastada

⁽¹⁾ Os elementos que devem constituir o processo da documentação fiscal são os constantes do mapa anexo á Portaria n.º 359/2000 de 20 de Junho.

⁽¹⁾ Quando os rendimentos devidos nos termos do art.º 101.º não tenham sido objecto de retenção na fonte deverão os seus devedores individualizá-los no registo, documento e extracto a que se refere as alíneas a) a c) do n.º 1 do art.º 119.º.

nos casos em que se devam rendimentos da mesma proveniência a não residentes – n.º 2 Al. a) e d), n.º 3 Al. a) a d) e n.º 4 Al. a) todos do art.º 71.º, em conjugação com o n.º 1 do art.º 119.º.

Excepção

Estabelece-se porém, aqui uma excepção quanto à obrigação que impende sobre os devedores de rendimentos de juros de depósito à ordem ou a prazo ou dos provenientes de quaisquer títulos nominativos ou do portador dividendos – n.º 2 Al. a) e n.º 3 Al. a) e b) do art.º 71.º - , dado que só terão de cumprir com o preceituado nas alíneas a) a c) do art.º 119.º, caso o sujeito passivo opte pelo seu englobamento – n.º 2, art.º 119.º.

A dispensa daquela obrigação prende-se, por um lado, com a rigorosidade decorrente do Dec.-Lei n.º 2/78, de 9 de Janeiro, respeitante ao sigilo bancário⁽²⁾ e por outro com o regime do anonimato dos títulos. No nosso país a grande maioria dos títulos mobiliários, nomeadamente acções, são ao portador, não registados nem depositados.

Importava então, encontrar uma solução que, não se incompatibilizando com os princípios atrás referidos, possibilitasse simultaneamente um controlo adequado daquele tipo de rendimentos.

É nesta linha, que além da criação das taxas liberatórias previstas para os rendimentos de juros de depósitos e de títulos nominativos ou ao portador se justifica, em consequência da opção feita pelo seu englobamento, o disposto nos n.ºs 3 e 4 do art.º 119.º, através dos quais o sujeito passivo conferirá poderes à Administração Fiscal, tendentes à quebra do sigilo bancário.

SUJEITOS PASSIVOS

Documento comprovativo

Feita a opção pelo englobamento que se referiu no ponto precedente, deverá o sujeito passivo solicitar à entidade devedora dos mesmos, documento comprovativo dos rendimentos pagos ou postos à sua disposição no ano anterior e respectivas retenções efectuadas – n.º 2, art.º 119.

Entrega do documento

⁽²⁾ Art.º 1º

“1. Os membros dos conselhos de administração, gestão ou direcção ou quaisquer órgãos, e bem assim todos os trabalhadores de instituições de crédito, não podem revelar, ou aproveitar-se de segredo cujo conhecimento lhes advenha exclusivamente por virtude do exercício das suas funções.

2. Estão, designadamente, sujeitos a segredo os nomes dos clientes, contas de depósito e seus movimentos, operações bancárias, cambiais e financeiras realizadas, licenciamentos de operações concedidas e elementos relativos a processos em curso na Inspeção de Crédito do Banco de Portugal”.

A fim de dar cumprimento ao estabelecido na alínea b) do n.º 1 do art.º 119.º, deverá aquela entidade proceder à entrega do respectivo documento, sempre que solicitado nos termos previstos na lei.

A referida obrigação implicará ainda que, com base na alínea c), do mesmo artigo, seja entregue à Direcção Geral dos Impostos (D.G.C.I.), uma declaração (Modelo 10) relativa àqueles rendimentos

Quebra do sigilo bancário

O referido documento deve juntar-se à declaração periódica de rendimentos do ano a que respeita e “conterá declaração expressa dos sujeitos passivos autorizando a D.G.C.I. a averiguar junto das respectivas entidades se em seu nome ou em nome dos membros do seu agregado familiar existem, relativamente ao mesmo período de tributação, outros rendimentos da mesma natureza” – n.º 3, art.º 119.º.

A falta daquele requisito inviabilizará a opção pelo englobamento – n.º 4, art.º 119.º.

Dedução à colecta

Se por um lado a opção pelo englobamento implica que o sujeito passivo tenha de declarar a totalidade daqueles rendimentos auferidos por si e por todos os membros do agregado familiar – n.º 3, art.º 119.º e n.º 4 do art.º 22.º -, também é verdade que tendo as retenções na fonte a natureza de pagamentos por conta do imposto devido a final, irá aquele, com base no n.º 2 do art.º 78.º, deduzi-las à colecta.

Esta matéria já foi abordada na Parte II (Matéria Colectável), pelo que nos dispensamos de a abordar novamente.

4. CATEGORIA G

Instituições de crédito e sociedades financeiras

Assume neste campo particular relevo, a disposição contida no art.º 124.º (CIRS) quanto à obrigação que impende sobre Instituições de crédito e sociedades financeiras quando envolvidas no processo de alienação de acções e outros valores mobiliários.

A referida obrigação implicará que aquelas entidades comuniquem, através da Declaração Modelo 13, aprovada pela Portaria 698/02, de 25 de Junho, a enviar obrigatoriamente via Internet desde 03 de Janeiro de 2001, à Direcção Geral dos Impostos até 30 de Junho, relativamente a cada um dos sujeitos passivos ou titulares de rendimentos, as operações efectuadas com a sua intervenção, relativamente a valores mobiliários e warrants autónomos, bem como os resultados apurados nas operações efectuadas relativamente a instrumentos financeiros derivados.

Notários, conservadores e oficiais de justiça

Outra das vias que a Administração Fiscal utiliza para proceder ao controlo da alienação ou aquisição de bens ou valores susceptíveis de produzirem rendimentos de mais-valias é efectuada através da Declaração Modelo 11 aprovada pela Portaria 975/2004, de 03.08, que os notários, conservadores, secretários judiciais e secretários técnicos de justiça, enviam à Direcção-Geral dos Impostos até dia 10 de cada mês, dando conhecimento dos actos aí praticados e das decisões transitadas em julgado no mês anterior – cf.. art.º 123.º.

Alienação de valores mobiliários

As dificuldades de ordem técnica que, no campo da tributação, se fazem sentir face ao regime do anonimato dos títulos ao portador não registados nem depositados, conduziu o legislador a instituir, no art.º 138.º do código do IRS, um mecanismo de controlo dos rendimentos de acções e outros valores mobiliários susceptíveis de produzirem mais-valias.

Assim, sempre que na aquisição de acções e outros valores mobiliários não sejam parte interveniente, notários, conservadores, oficiais de justiça, Instituições de crédito e sociedades financeiras, os seus adquirentes ficarão obrigados a comprovar perante a respectiva entidade que foi por si ou pelo alienante comunicado à Direcção-Geral dos Impostos (D.G.C.I.) aquela aquisição. Se por outro lado, a aquisição for realizada com a intervenção das entidades atrás mencionadas basta que o confirmem.

A falta da referida comunicação, por parte dos adquirentes, implicará que os mesmos se vejam impedidos de exercer quaisquer direitos (receber dividendos, votar numa assembleia geral, entre outras situações) conferidos pela sua titularidade.

5. CATEGORIAS F e H

CUMPRIRÃO COM O DISPOSTO NO ART.º 119.º entregando a Declaração Modelo 10:

Categoria F

- As entidades que, preenchendo os requisitos exigidos pelo art.º 101.º (possuam ou devam possuir contabilidade organizada), devam rendimentos prediais – cf.. art.º 8.º- devem entregar a Declaração Modelo 10.

6. CATEGORIA H

- As entidades que paguem rendimentos provenientes de pensões à excepção das pensões de alimentos e, pensões de que sejam titulares não residentes – cf.. art.º 11.º, art.º 53.º e alínea e), do nº 2 do artº 71º.

cumprirão com o disposto no art.º 119.º entregando a Declaração Modelo 10: ←

7. RENDIMENTOS ISENTOS, DISPENSADOS DE RETENÇÃO OU
SUJEITOS A TAXA REDUZIDA

Nos termos do art.º 120.º⁽¹⁾ os devedores de rendimentos referidos no art.º 71.º, cujos titulares beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxa são obrigados a entregar à D.G.C.I., anualmente, até 30 de Junho, uma Declaração Modelo MODELO 34, aprovada pela Portaria 378/04, de 14.04, cujo envio é obrigatoriamente feito pela Internet no sito oficial da DGCI., Estas entidades devem ainda possuir registo dos titulares dos rendimentos conforme o seu regime fiscal e documentos comprovativos do mesmo.

⁽¹⁾ Aditado, como art.º 114.º-A, pela Lei n.º 3-B/2000, de 30/Abril

SINTESE DE DECLARAÇÕES A ENVIAR POR TERCEIROS À DGCI

Modelo	Conteúdo	Prazo de entrega
10	Rendimentos pagos, vencidos ou apurados sujeitos a englobamento e imposto retido	Fim de Fevereiro do ano seguinte
11	Actos susceptíveis de produzirem rendimentos tributáveis em IRS, praticados em cartórios notariais, conservatórias e tribunais	Até ao dia 10 do mês seguinte àquele em que os actos tiverem sido praticados
13	Operações efectuadas com a intervenção de instituições de crédito e sociedades financeiras relativas a: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Valores mobiliários e warrants autónomos ▪ Resultados apurados em operações com instrumentos financeiros derivados 	30 de Junho do ano seguinte
14	Resgate de apólices de seguros de grupo, resgates e adiantamentos de apólices de seguros individuais, do ramo vida, antes de decorridos 5 anos após a sua constituição	30 de Junho do ano seguinte
15	Contas poupança-habitação <ul style="list-style-type: none"> ▪ Constituição de contas e entregas subsequentes; ▪ Mobilizações para os fins previstos nos art. 5.º e 6.º do DL 27/2001 	Até ao fim de Junho do ano seguinte
16	Planos de Poupança em Acções: Reembolso ou levantamento antecipado do valor capitalizado Incumprimento das condições de subscrição do PPA	Em Fevereiro do ano seguinte ao da ocorrência dos factos
17	Actos de alienação de títulos de dívida pública que tenham provocado reembolsos antecipados de imposto (art. 13.º n.º 2 alínea b) do DL 88/94, de 2 de Abril)	Até ao fim do mês de Maio do ano seguinte
18	Entidades adquirentes de vales de refeição e respectivos montantes	Até ao fim do mês de Maio do ano seguinte
19	Constituição de Planos de opção, de subscrição, de atribuição e outros de efeito equivalente	30 de Junho do ano seguinte
30	Rendimentos pagos a entidades não residentes, com ou sem retenção, ainda que a não retenção derive da existência de convenção de Dupla Tributação	Fim do mês de Julho do ano seguinte
31	Rendimentos sujeitos a taxa liberatória obtidos por residentes, que beneficiem de isenção, dispensa de retenção ou redução de taxas	Até ao fim do mês de Julho do ano seguinte
32	Aplicações em PPR, PPE e PPR/E e reembolso dos respectivos certificados	30 de Junho do ano seguinte
33	Registos relativos a valores mobiliários efectuados por entidades registadoras ou depositárias previstas nos art. 61º e 99º do CVM	Até ao fim do mês de Julho do ano seguinte
34	Identificação de entidades registadoras ou depositárias, quantidade de valores que integram a emissão e quantidade de valores registados ou depositados em cada entidade	Até ao fim do mês de Julho do ano seguinte

CAPÍTULO V

1. FISCALIZAÇÃO

1.1. ENTIDADES COMPETENTES

No processo de fiscalização das obrigações impostas pela Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) que temos vindo a analisar, estão envolvidas:

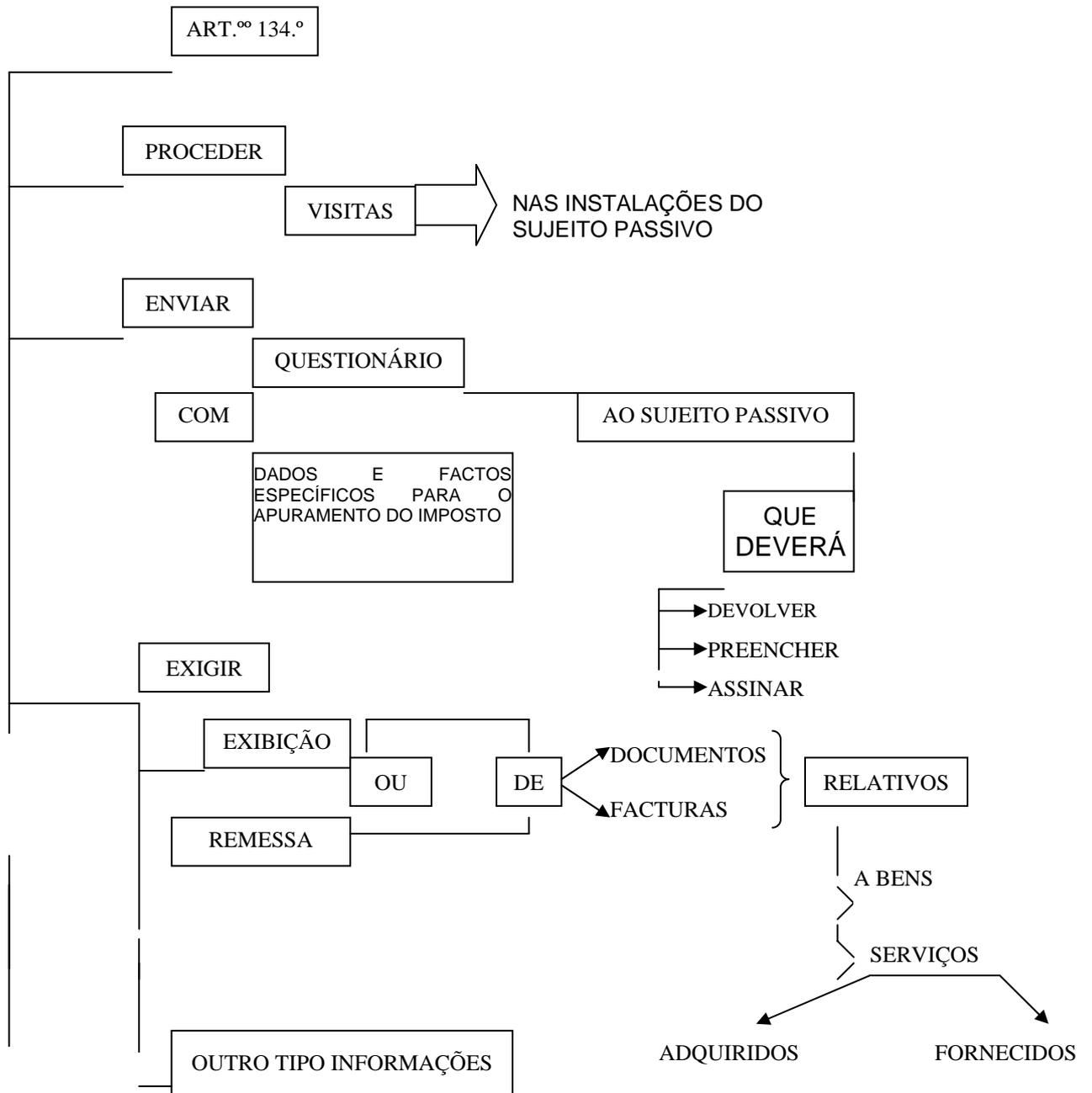
todas as autoridades, corpos administrativos, repartições públicas, pessoas colectivas de utilidade pública e de forma especial a Direcção-Geral dos Impostos,

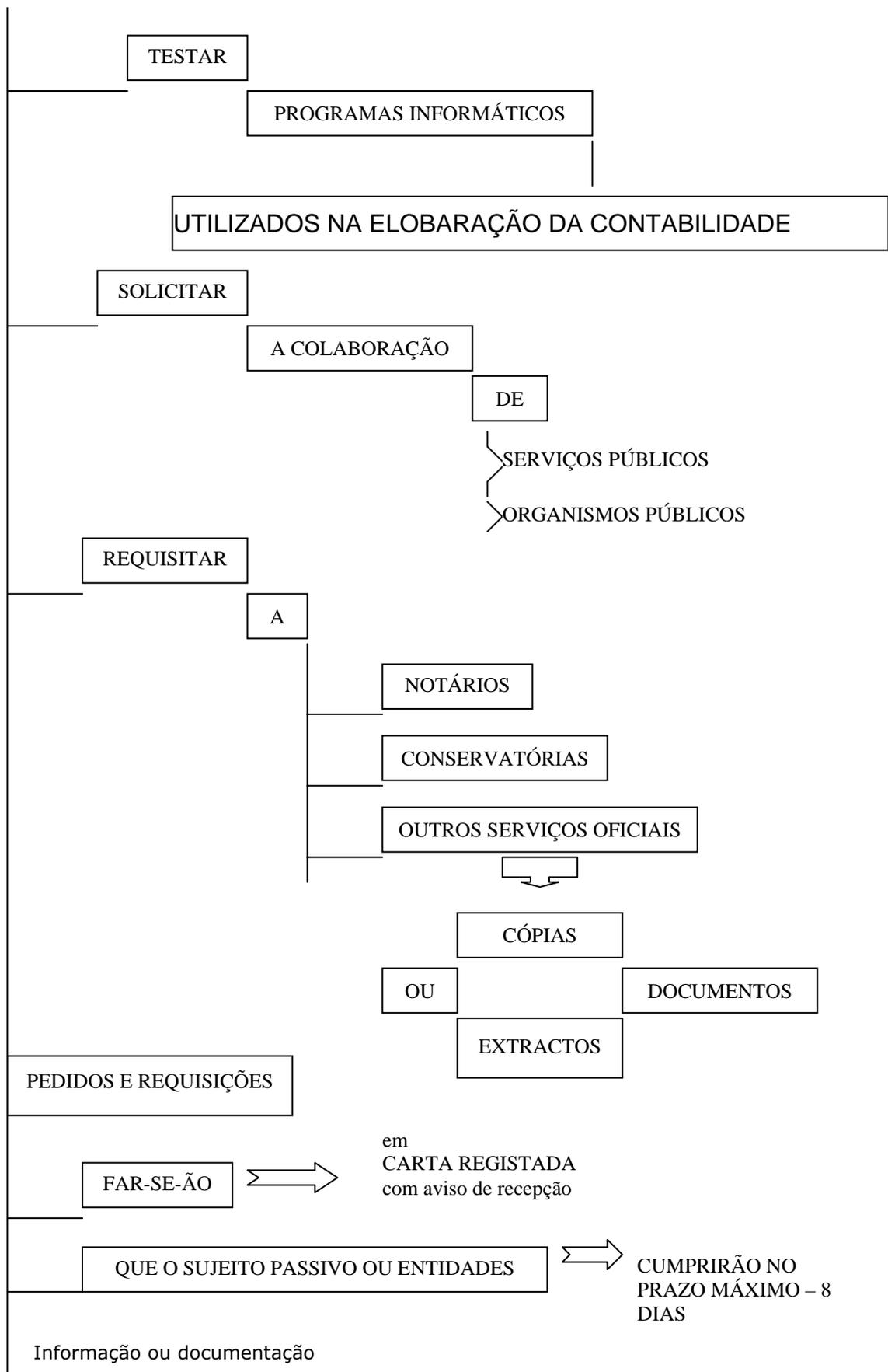
de modo a controlarem o seu cumprimento e, simultaneamente assegurarem a dívida tributária (art.º 132.º).

Cabe, no entanto fazer realçar as atribuições de carácter geral que em matéria de fiscalização foram consignadas à D.G.C.I.:⁽¹⁾

2. PODERES DE FISCALIZAÇÃO

⁽¹⁾ Cfr. artº 63º da Lei Geral Tributária





Através das vias adoptadas nas várias alíneas do artigo 134.º e reforçadas pelo disposto no artigo 63º da LGT e pelo RCPIT, poderão os agentes da fiscalização solicitar aos sujeitos passivos de IRS informação ou documentação conexas com o valor dos rendimentos declarados, dedução ou abatimentos efectuados.

Estas situações poderão ocorrer, nomeadamente, quando surjam dúvidas de interpretação ou haja divergência entre os valores declarados e os resultados obtidos entre os elementos da fiscalização e (ou) os fornecidos pelas respectivas entidades que com eles colaboram.

CATEGORIA B

Descendo à especificidade da norma, importa ver qual a actuação a seguir face ao exercício de actividades empresariais e profissionais.

Livre acesso

A própria natureza de que se revestem aquelas actividades leva a que o seu controlo se faça de forma directa, através de visitas (durante as quais se procederá à análise de livros, registos e documentos ou outras verificações ou diligências consideradas úteis ao longo deste processo) que os elementos da fiscalização, efectuarão mediante livre acesso às instalações do sujeito passivo, quando devidamente credenciados.

Controlo

Com esta medida pretende-se, por um lado, proceder ao correcto apuramento do imposto e por outro evitar ou eliminar a evasão ou fraudes fiscais.

Acesso condicionado

O livre acesso aos locais de exercício das referidas actividades que se encontrem simultaneamente afectos à sua habitação, não se poderão efectivar face à oposição do sujeito passivo pelo que, verificada esta situação, apenas a autoridade judicial competente o poderá ordenar, após pedido fundamentado do funcionário encarregado da fiscalização.

O princípio em análise prende-se com as garantias do cidadão, consagradas na Constituição da República Portuguesa (C.R.P.), quanto ao direito à reserva de intimidade da vida privada (n.º 1, art.º 26.º) e, à inviolabilidade do domicílio, a que alude o n.º 2 do art.º 34.º do citado diploma.

Cópias

No decorrer do exame a efectuar aos livros, registos e documentos é vedado aos funcionários da fiscalização, a sua apreensão. É-lhes, todavia, facultada a possibilidade de

procederem à feitura de cópias ou extractos que, para o efeito acharem necessários – n.º 4, art.º 135.º.

As cópias poderão ser efectuadas quer nas instalações do contribuinte, desde que hajam condições técnicas para tal ou, no exterior prevendo-se nesta situação, como garantia do não extravio dos documentos, a passagem de recibo e um prazo limitado a 48h – n.º 5, art.º 135.º.

Aposição de assinaturas e rubricas

Poderão, ainda, os referidos funcionários assinar ou rubricar os livros, registos ou documentos nos locais que, face à sua análise revelem interesse especial – n.º 4, art.º 135.º.

Recusa de exibição

Se, aquando das visitas da fiscalização, o sujeito passivo declarar não possuir os livros, registos e demais documentos solicitados ou, por sua vez, se subtrair ao seu exame, será o facto considerado recusa de exibição – n.º 3, art.º 135.º.

A recusa de exibição dos respectivos elementos de escrituração leva a que, com base no disposto no art.º 39.º, se proceda à determinação do rendimento colectável (categoria B) por meio da aplicação de métodos indiciários, caso o sujeito passivo não proceda à sua apresentação, no prazo previsto no n.º 3 do citado artigo.

Outra das consequências resultantes da atitude tomada poderá ser a de o sujeito passivo incorrer em crime de desobediência qualificada, previsto no Código Penal⁽¹⁾

Existências físicas

Não obstante a função principal da fiscalização se relacionar neste campo, com a análise dos elementos de escrituração (livros, registos e documentos) é-lhes no entanto, facultada a possibilidade de procederem à inventariação das existências físicas de qualquer estabelecimento – art.º 136.º.

(1) *n.º 2, art.º 34.º - Dec.-Lei n.º 363/78, de 28 de Novembro*

“Aqueles que por qualquer forma dificultarem ou se opuserem, ao exercício da acção fiscalizadora dos funcionários da Direcção-Geral incorrem em crime de desobediência qualificada previsto no Código Penal”

Art.º 348.º - Código Penal

Desobediência

“Quem faltar à obediência devida a ordem ou a mandado legítimos, regularmente comunicados e emanados de autoridade ou funcionário competente, é punido com pena de prisão até 1 ano ou com pena de multa até 120 dias se:

- a) Uma disposição legal cominar, no caso, a punição da desobediência simples; ou
 - b) Na ausência de disposição legal, a autoridade ou funcionário fizerem a correspondente cominação.
1. A pena é de prisão até 2 anos ou de multa até 240 dias nos casos em que uma disposição legal cominar a punição da desobediência qualificada.

Normativo já contido no art.º 79.º do CIVA, tem subjacente evitar a manipulação do resultado do exercício e, conseqüentemente a evasão e fraudes fiscais.

Face ao exposto no n.º 3 do art.º 136.º, no inventário será aposta a assinatura do sujeito passivo bem como a sua declaração face à conformidade ou discordância do levantamento efectuado, apresentando neste último caso, as observações que entender convenientes.

3. ALIENAÇÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS

No que concerne à obrigação que impende sobre os adquirentes de acções e outros valores mobiliários bem como ao depósito e levantamento daqueles valores, ver disposições contidas nos art.ºs 138.º - já analisado na Categoria G, aquando do tratamento das Obrigações Acessórias.

4. NÃO RESIDENTES

A dificuldade que se coloca face à tributação dos rendimentos obtidos em território português, por não residentes (cf.. art.º 18.º) levaram a Administração Fiscal a accionar os meios necessários tendentes a garantir a arrecadação do imposto.

Assim, além do mecanismo previsto no art.º 71.º (taxas liberatórias) e do exposto no art.º 130.º, quanto à nomeação de um representante legal, prevê ainda, o art.º 139.º que não serão de efectuar transferências para o estrangeiro sem que as entidades, por meio das quais as mesmas se realizem, exijam a prova de que o imposto se encontra pago ou assegurado – cf.. art.ºs 142.º e 150.º.

CAPÍTULO VI

GARANTIAS

1.1. Reclamação – Impugnação

Entre o Estado, na sua actividade de criação, liquidação e cobrança dos impostos, e os sujeitos passivos das obrigações tributárias podem surgir diferendos. E a sua resolução passa pela institucionalização de meios jurídicos ao dispor dos contribuintes para que quando estes entendam que lhes foi exigida certa obrigação tributária em desconformidade com a lei, a eles possam recorrer. É a esses meios que o Capítulo VIII do CIRS se refere, nele se incluindo as garantias processuais, que são um reforço, uma protecção no plano adjectivo, de que beneficiam os sujeitos passivos da relação jurídica fiscal, permitindo-lhes reclamar perante a Administração Fiscal, em processo gracioso, contra o acto tributário de liquidação, ou impugná-lo perante os Tribunais Tributários, nos termos e com os fundamentos estabelecidos no Código de Procedimento e Processo Tributário.

Legitimidade – Representantes legais

Debruçando-nos agora, sobre os n.ºs 1, 2 e 3 do art.º 140.º, verificamos que o mesmo se refere à legitimidade processual⁽¹⁾, isto é, saber quem tem interesse pessoal e directo na decisão final da questão levada a juízo ou objecto do processo. E no âmbito dos impostos sobre o rendimento esse interesse pessoal e directo não se restringe apenas ao sujeito passivo da relação jurídica fiscal – no CIRS, as pessoas singulares ou existindo agregado familiar as pessoas a quem incumbe a sua direcção – mas inclui ainda os representantes e os garantes, porque podem vir a ser instados ao pagamento em vez do devedor originário, pelo que têm também a possibilidade de reclamar ou impugnar. Eis a razão porque se reconhece qualidade para intervir no processo gracioso (reclamação) e contencioso (impugnação), aos representantes legais do sujeito passivo, como os pais, tutores e curadores⁽²⁾ em vez dos menores, interditos e inabilitados⁽³⁾.

Do mesmo modo e quando a representação seja voluntária, cabe ao representante escolhido o exercício do direito de reclamação e impugnação – de que é exemplo o art.º 130.º do CIRS, quanto à representação dos não residentes.

Substitutos

Estão ainda legitimados os garantes, isto é, as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do IRS.

⁽¹⁾ Crf. art.º 26.º do Código de Proc. Civil.

⁽²⁾ Art.ºs 143.º, 153.º e 1879.º do C. Civil

⁽³⁾ Art.ºs 124.º, 138.º e 152.º do C. Civil

Os substitutos fiscais podem ter também legitimidade para reclamar ou impugnar, mas apenas quando por erro material, tenham entregue importância superior à retida (n.º 3 do art.º 140.º) e exclusivamente com este fundamento.

Reclamação

Por imperativo do n.º 1 do art.º 70.º, do C.P.P.T., conjugado com o art.º 99.º do mesmo diploma, constitui fundamento do procedimento gracioso de reclamação, qualquer ilegalidade do acto tributário.

Ou seja: assegura-se que, sempre que a administração fiscal altere os rendimentos declarados ou, na falta de declaração, proceda à respectiva fixação, serão os interessados notificados dessa decisão, com indicação dos seus fundamentos, a fim de poderem requerer a revisão administrativa ou a impugnação judicial dessa mesma decisão, podendo ser usado como fundamento das reclamações e impugnações da liquidação de IRS qualquer aspecto da mesma com excepção de erro na opção inerente à situação pessoal e familiar que uma vez exercidas são irreversíveis.

Destinando-se à revisão do acto de liquidação, por iniciativa dos contribuintes, é um processo tendencialmente simples, despido de rígidos formalismos burocráticos, isento de custas, célere e limitado a prova documental (cf.. art.º 69.º do C.P.P.T.).

Impugnação

Os fundamentos da impugnação constam do art.º 99.º do C.P.P.T., cabendo a apreciação deste processo judicial a um órgão diverso da Administração Fiscal – o Tribunal Tributário, a cujo juiz a petição é dirigida (art.º 108.º do C.P.P.T.).

Prazos

O n.º 4 do art.º 140.º do CIRS contém o elenco dos factos que determinam o início da contagem dos prazos de reclamação (120 dias – art.º 70.º, n.º 1 do C.P.P.T.) e de impugnação (90 dias – art.º 102.º, do mesmo diploma).

Assim, os prazos contam-se a partir:

- Dos 30 dias seguintes ao da notificação da liquidação;
- Do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito, nos casos previstos no n.º 2;
- Do dia 20 de Janeiro do ano seguinte àquele a que a retenção disser respeito ou a partir da data de pagamento do imposto que autonomamente deve ser liquidado e entregue nos cofres do Estado, nos casos previstos no n.º 3;
- Da notificação da fixação da Matéria Colectável que não dê origem a liquidação.

Actos destacáveis

Do exposto, resulta que a reclamação ou a impugnação se utilizam como reacção ao acto tributário (i.e. a liquidação) apenas de acordo com os fundamentos referidos. Mas sempre que se trate de fixação ou alteração da matéria colectável ocorre um processo preparatório da liquidação do imposto, que pode conter desde logo, a prática de determinados actos com autonomia, relativamente ao acto tributário – são os denominados actos preparatórios – que quando constituem decisão de uma questão prejudicial ou quando condicionem irremediavelmente a decisão final se tornam actos destacáveis.

É o que acontece, se o Director de Finanças ou outro funcionário exercendo competência delegada, fixar o rendimento colectável, na sequência da verificação de algum dos pressupostos referidos no art.º 65.º, n.º 2.

Alargamento do âmbito da acção judicial

Até á publicação dos Códigos do IRS e IRC, estes actos só eram susceptíveis de reclamação ou impugnação caso tivesse havido preterição de “formalidades legais”⁽¹⁾, rejeitando-se o processo gracioso ou judicial quando tais actos envolvessem apreciação de carácter material⁽²⁾. E foi justamente neste ponto que se operou um “garantia de especial relevância” ao alargar-se o âmbito da respectiva apreciação judicial, “admitindo-se expressamente que nele passe a ser invocada qualquer ilegalidade praticada na determinação do rendimento colectável ou a errónea quantificação deste”, conforme ponto 21.º do relatório preambular ao Código do IRS. O que significa que a natureza técnica do conteúdo do acto preparatório não impede a sua sindicabilidade⁽³⁾ pelos tribunais, concluindo-se que os fundamentos da reclamação e da impugnação são, os constantes na L.G.T. e no C.P.P.T.

1.2. Pedido de Revisão da Matéria Colectável

O sujeito passivo, para além de poder exercer, antes da decisão, o “direito de audiência” que lhe assiste por força do disposto no art.º 60.º, n.º 1, Al. c), da L.G.T., tem também a possibilidade de reclamar da avaliação efectuada pela Administração Tributária, pedindo a revisão da matéria tributável fixada por métodos indirectos⁽⁴⁾, nos termos do art.º 91.º da L.G.T., em cujo procedimento participa através do perito por si indicado no respectivo requerimento (n.º 3, do art.º 82.º e n.º 1 do art.º 91.º da L.G.T.).

⁽¹⁾ Formalidade legal “é toda a formalidade exigida por lei, salvo disposição em contrário” – cfr. Caetano. Marcelo – Manual de Direito Administrativo, só nela não se incluindo “ as questões de facto que envolvam juízos de avaliação segundo critério técnico” – cfr. Xavier, Alberto – Manual de Direito Fiscal.

⁽²⁾ Salvo alguns Acórdãos

⁽³⁾ i.e. Controlo Judicial de legalidade.

⁽⁴⁾ Os pressupostos a observar na avaliação indirecta – fixação da matéria colectável por métodos indirectos – constam nos art.ºs 87.º a 89.º da L.G.T.. Aos respectivos critérios se refere o art.º 90.º do mesmo Diploma.

O requerimento, devidamente fundamentado é dirigido ao órgão da administração tributária da área do domicílio fiscal do S.P. – Director de Finanças (art.º 4.º do D.L. n.º 398/98, de 17/12) – e é apresentado no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão, podendo, no mesmo, requerer a nomeação de perito independente.

O pedido tem efeito suspensivo da liquidação do IRS (n.º 2, art.º 91.º da L.G.T.).

Sobre os demais procedimentos inerentes ao regime de revisão da matéria colectável dispõem os vários números dos art.ºs 91.º a 94.º da L.G.T., para onde remetemos o leitor.

Inimpugnabilidade contenciosa autónoma

Por fim, refira-se que a fixação da matéria colectável por métodos indirectos não é impugnável directamente (n.º 3 do art.º 86.º da L.G.T.). Mantém-se assim, a regra de se “atacar” com a reclamação ou com a impugnação apenas o acto de liquidação que daquela fixação resultar, podendo então invocar-se qualquer ilegalidade praticada naquela avaliação indirecta, excepto se dela não resultar qualquer liquidação (n.º 5 do art.º 140.º e parte final do n.º 3 do art.º 86.º da L.G.T.)⁽¹⁾

A razão desta excepção (n.º 5 do art.º 140.º e n.º 3 do art.º 86.º da L.G.T.), está ligado ao facto de as perdas de um ano fiscal poderem ser deduzidas nos cinco ou seis anos seguintes dentro da mesma categoria (art.º 55.º), pelo que o contribuinte pode ter vantagem em impugnar directamente o acto de fixação, pretendendo o aumento de rendimento negativo eventualmente determinado por avaliação indirecta, que terá reflexos na matéria colectável dos anos seguintes.

Por último, resta-nos referir que a impugnação judicial da liquidação, depende de prévia reclamação – art.º 91.º a 94.º da L.G.T. e n.º 5 do art.º 86.º da L.G.T. – sempre que o seu fundamento for “erro” na quantificação ou nos pressupostos da determinação indirecta da matéria colectável (art.º 117.º do C.P.P.T.).

1.3. Recurso Hierárquico

A susceptibilidade de recurso hierárquico prevista no art.º 141.º do CIRS, foi revogada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro.

1.4. Outras Garantias⁽¹⁾

Todavia, não são só garantias processuais as que estão consideradas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e às quais nos referimos até este momento.

⁽¹⁾ Quanto a esta matéria, cfr. art.º 86.º da L.G.T..

⁽¹⁾ O C.P.P.T. dispõe sobre as principais garantias dos contribuintes, mas é a Lei Geral Tributária que concentra e clarifica os direitos e garantias dos contribuintes e os poderes da Administração Fiscal. É neste contexto que remetemos a atenção dos destinatários destas lições para esses Diplomas.

Importa, agora focar outras garantias que se situam no plano material e que não tendo sido objecto de capítulo próprio se encontram dispersas pelo mesmo diploma.

Não nos referimos aos juros compensatórios a favor do contribuinte, à isenção técnica, à caducidade, à presunção de verdade de que goza a declaração, ao direito à indemnização e à restituição do imposto – matérias aliás, que já foram suficientemente tratadas nas Partes anteriores.

Referimo-nos sim, à obrigatoriedade de fundamentação⁽²⁾, sempre que a D.G.C.I. altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda á fixação dos mesmos, devendo ser incorporada na notificação a realizar para o efeito.

Sem dúvida que esta imposição estatuída no art.º 66.º, garante maiores possibilidades de defesa ao contribuinte, facilitando-lhe o recurso que eventualmente promova, ao mesmo tempo que assegura a transparência das decisões numa Administração Fiscal em estrita subordinação à lei e com renovado relacionamento com os contribuintes, de que esta garantia é exemplo.

Fundamentar, significa referir os motivos e as razões porque se fixam ou alteram rendimentos e tem como requisitos:

- A indicação dos motivos de facto e de direito,
- A referência expressa, embora sucinta dos fundamentos,
- Devendo estes ser claros, suficientes e congruentes.

As razões de direito, constituem a indicação específica das disposições legais em que se baseia a fixação ou a alteração.

As razões de facto incluem a explicitação dos motivos factuais determinantes do acto de fixação ou alteração de rendimentos.

A fundamentação deve ser expressa, o que significa que razões objectivamente existentes mas não indicadas, não podem ser tomadas em conta na apreciação da sua legalidade. Deve ainda ser sucinta, isto é, deve ser curta ou resumida, mas referindo todos os motivos, embora não de uma forma exaustiva.

Por fim, a clareza da fundamentação traduz a referência precisa dos factos e do direito com base nos quais se procede à fixação ou à alteração de rendimentos, sendo os mesmos bastantes para as explicar e congruentes, no sentido de que das premissas deduzidas se consiga alcançar a decisão tomada⁽¹⁾. Tanto assim, que a última parte do n.º 2 do art.º 66.º do CIRS, equipara à “falta de fundamentação”, a utilização de fundamentos obscuros, contraditórios e insuficientes, impeditivos do concreto esclarecimento dos motivos que a suportam.

Pode também considerar-se como configurando uma garantia do contribuinte o recurso restrito a presunções e o facto desta terem passado a ser todas ilidíveis e também o facto de se ter eliminado a possibilidade de a administração fiscal se servir de critérios de razoabilidade para definir o limite de deduções e encargos, como se estabeleceu que a base

⁽²⁾ À fundamentação se refere o art.º 77.º da L.G.T.

⁽¹⁾ Cfr. Oliveira, Mário Esteves – “Direito Administrativo” – Editora Almedina – 1981.

da determinação do rendimento colectável é a declaração do contribuinte, só podendo proceder-se à fixação administrativa desse rendimento na falta de tal declaração, quando os rendimentos declarados não correspondam aos reais ou se afastem dos presumidos na lei ou haja necessidade de utilizar métodos indiciários.