

PARTE 2

CAPÍTULO III

O Futuro do IRS ou o IRS do Futuro

MANUEL FAUSTINO

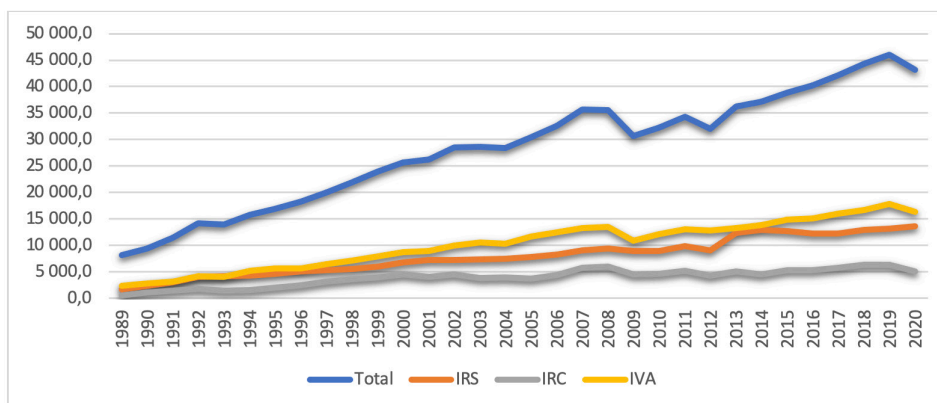
Ex-Diretor de Serviços do IRS

Sumário: 1. Introdução. 2. Alguns dados estatísticos que caracterizam o IRS. 3. Revisão da literatura. 4. Propostas para um IRS com futuro: a) *A questão constitucional*; b) *O modelo desejável*; c) *O elemento objetivo do facto tributário em IRS*; d) *O elemento subjetivo do facto tributário em IRS*. 5. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

A duas décadas da celebração dos 400 anos da “Décima Militar”¹, na qual se encontram as raízes de quase todos os impostos periódicos portugueses e se apresenta como um *imposto geral sobre o rendimento*², embora também trate dos impostos indiretos já então cobrados, de que o Real d’Água é apenas um exemplo, o rendimento pessoal é tributado entre nós pelo IRS, desde 1 de janeiro de 1989. O IRS, juntamente com o outro imposto sobre o rendimento, o IRC, e imposto geral sobre o consumo, o IVA, frutos das reformas estruturantes da década de 80 do século passado e que modernizaram, definitiva e efetivamente, o sistema fiscal português³ e desde 2008 que representam, em conjunto, mais de 80% das receitas fiscais totais, tendo o recorde sido atingido, nesta série, em 2013, ano em que atingiram os 85%, são, de facto, os principais impostos de um sistema fiscal que, não obstante, mais do que como uma constelação, se apresenta como uma nebulosa.

Gráfico 1
As principais receitas do Estado
(valores em milhões de euros)



Fonte: Elaboração própria com dados da PORDATA.

O código do IRS, como o do IRC, já ultrapassaram o tempo médio de vida que nos foi dado no século XX para os impostos: 30 anos. Assim sucedeu na Reforma de 1929 e, depois, na Reforma de 1958-65. O IRS que atualmente temos já se não reconhece perante o que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1989. Sucessivas alterações o desfiguraram e o transformam hoje num misto de imposto progressivo, imposto linear, preponderantemente optativo, modificado em inúmeras “reformas” ao sabor da ideologia dominante.

^(*) Agradeço o honroso convite do Prof. Doutor Joaquim Miranda Sarmento que, na qualidade de Presidente do Conselho Estratégico Nacional do PSD, me dirigiu para escrever este capítulo. Faço-o com muito gosto, no exercício de um direito de cidadania, com caráter exclusivamente técnico e na qualidade de independente, com a qual sempre me apresentei publicamente.

¹ Instituída pelo Alvará de 6 de Outubro de 1641.

² “Porque a décima militar incidia sobre todas as rendas, de fazendas, juros, tenças, ordenados, mantenças, moradias e quaisquer outros rendimentos” - cfr. MARTINEZ, Soares, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 7.ª edição, 1993, pp. 510. Ver, também, XAVIER DE BASTO, José Guilherme, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pp. 19.

³ São claros indícios da modernização do sistema fiscal provocado pelas referidas reformas: a “privatização” da cobrança, traduzida no facto de mais de 95% das receitas fiscais “a cargo” da AT serem voluntariamente entregues nos cofres do Estado pelos contribuintes, seja no quadro da substituição tributária, no quadro da repercussão do imposto ou dos pagamentos por conta; a gestão do sistema assente em novas tecnologias da informação, nos anos 80 a dar os primeiros passos, e que hoje assegura performances que há 30 anos só um profeta poderia imaginar; a desmaterialização do cumprimento dos deveres declarativos - nalguns casos, como no IRS, porventura excessiva, senão mesmo inconstitucional. No entanto, também considero que toda esta evolução tem uma componente de desumanização da função tributária, fruto da colocação do “sistema” (informática) como uma barreira entre o contribuinte e o funcionário, nomeadamente quando se torna evidente que nem o contribuinte nem o funcionário o compreendem.

A componente técnica jurídica tributária foi completamente relegada para segundo plano e pouco parece importar o que, no domínio da tributação do rendimento pessoal, se passa no mundo “das nações civilizadas”⁴. Quando, em 1974, a Revolução de Abril implantou no nosso País a semente da democracia, dispúnhamos de um sistema fiscal conceptualmente arcaico, mas ainda com a elasticidade necessária para ir fazendo frente às necessidades financeiras do Estado.

Logo a Constituição da República Portuguesa, aprovada em 1976, veio intrometer-se, porventura excessivamente, no recorte do sistema fiscal português⁵. No que diz respeito ao imposto sobre o rendimento pessoal, sucederam-se as seguintes redações do preceito constitucional:

Constituição originária, aprovada em 2 de abril de 1976 - Artigo 107.º, n.º 1

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, e tenderá a limitar rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei.

Revisão operada pela Lei Constitucional 1/82, de 30 de setembro - Artigo 107.º, n.º 1

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Revisão operada pela Lei Constitucional 1/97, de 20 de setembro - Que reenumerou o Artigo 107.º, n.º 1 pelo Artigo 104.º⁶

1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades, será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Ora, vista a evolução legislativa do preceito do artigo 104.º da CRP que parametriza a tributação do rendimento, parece poderem assinalar-se dois aspetos essenciais. Em primeiro lugar, eliminou-se o pressuposto ideológico em que assentava a *limitação dos rendimentos a um máximo nacional, a definir anualmente pela lei. Era a igualização por baixo*. Tudo o que fosse acima do limite anualmente fixado por lei, era confiscado pura e simplesmente ao seu titular. Vivemos tempos em que este objetivo, sob modalidades mais *soft*, parece voltar a impor-se. Em segundo lugar, modifica-se do futuro para o presente o verbo “visar”, a propósito da diminuição das desigualdades, mantendo-se no futuro o verbo *ser*, relativamente à unicidade e à progressividade do imposto. Assim, porque deixou de ser possível interpretar-se o tempo verbal como uma ordem - o que não escandalizava quando ambos os verbos estavam no futuro do indicativo - parece ter-se dualizado a referida interpretação: no presente, o imposto contribui para a diminuição das desigualdades⁷; no futuro, será único e progressivo, implicitamente se reconhecendo que agora não o é⁸. Como de facto, e mais adiante, veremos.

⁴ O que nos não tem impedido de andar a “exportar” para os PALOP, designadamente para Angola e Moçambique, no âmbito da “cooperação administrativa”, Ferraris para correrem em “picadas”, em vez de jeeps capazes para o efeito. PIERRE BELTRAME e a sua obra *Sistemas Fiscais* deve ter sido considerado decrépito pelos novos nautas. Sem prejuízo de também algumas culpas pertencerem aos novéis dirigentes desses Estados por imporem que se aprovasse o que “de mais moderno houvesse”.

⁵ SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 69: “No caso português, o texto constitucional optou por uma estruturação minuciosa do ordenamento jurídico-tributário, pois não se limitou à definição dos princípios determinantes da distribuição dos encargos tributáveis, antes deu a essa decisão um nível constitucional, procurando atingir o objetivo da tributação de acordo com a capacidade contributiva pela escolha dos tipos de impostos que seriam meios de obtenção da receita pública”. Por seu turno, já numa perspetiva dinâmica, CASALTA NABAIS, em *Estudos de Direito Fiscal*, V, *Uma Futura Revisão Constitucional*, avisadamente escreve (pp. 213): “No que concerne à eliminação do art. 104.º da Constituição, é de assinalar que, de um lado, o programa de reforma fiscal que continha já foi concretizado e, de outro lado, podemos acrescentar que esse preceito actualmente constitui mais um entrave do que um verdadeiro parâmetro constitucional do nosso sistema fiscal”. Ainda SÉRGIO VASQUES, in *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª ed., Almedina, Coimbra pp. 152: “A Constituição Fiscal Portuguesa de 1976 mostra-se um texto denso em matéria fiscal, mais denso que as cinco constituições que a antecederam e que o comum das constituições europeias hoje em vigor. É assim porque as forças políticas saídas da Revolução de 1974 encaravam os impostos como instrumentos a empregar numa sociedade sem classes, “em transição para o socialismo”.

⁶ As Leis Constitucionais 1/89, de 8 de julho, e 1/92, de 25 de novembro, deixaram intocado o artigo 107.º. Por seu turno, as revisões de 2001, 2004 e 2005 também não modificaram a norma. E não deixa de ser interessante notar que o n.º 3 do mesmo artigo 107.º, relativo à tributação do património, que dispunha “O imposto sobre as sucessões e doações será progressivo, de forma a contribuir para a igualdade entre os cidadãos”, passou, com a Lei 1/97, também para o artigo 104.º, com a singela redação de: “A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos”. Ao que se diz, tratou-se de uma exigência do Dr. Henrique Medina Carreira, nomeado Presidente da Comissão de Reforma do Património, por Despacho n.º 337/97, de 4/8/1997. Segundo o próprio Relatório dessa Comissão, in *Cadernos CTF* n.º 182, “em 1997 foi ultimada a revisão constitucional, que abriu caminho à possível abolição do imposto sobre as sucessões”. Recomenda-se a leitura desse Projeto para se tomar conhecimento dos contornos da reforma fiscal que continua por fazer: O Imposto Único sobre o Património.

⁷ Talvez o legislador constitucional tenha lido, e aderido, à tese do TEIXEIRA RIBEIRO, in *A Reforma Fiscal (1989)*, *Imposto Único de Rendimento Pessoal*, pp. 212 “Segunda característica, a progressividade. Talvez se julgue que ela é consequência necessária do objetivo da diminuição das desigualdades. Mas não. Porque o imposto proporcional sempre, e o imposto progressivo, quase sempre, também as fazem diminuir. ... Porque desigualdade é diferença e não relação”. Discordou ANIBAL FERRAZ DE ALMEIDA, dando origem à única polémica da Academia sobre o IRS!

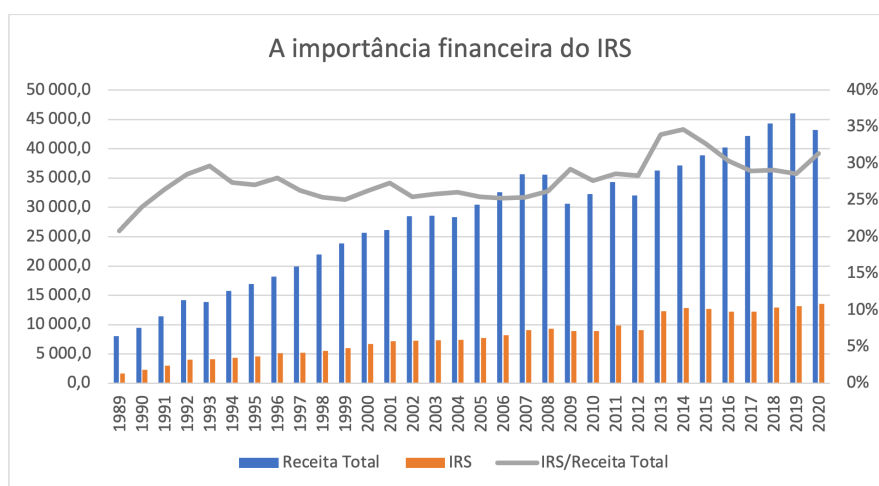
⁸ FAUSTINO, Manuel, *IRS, de Reforma em Reforma*, (2003), *A Constituição Fiscal Revista*, pp. 441-443.

Não obstante ser de 1976 a “imposição constitucional” sobre a alteração do sistema fiscal, manteve-se por longos anos o legislador ordinário em inconstitucionalidade por omissão. É sob a égide de Ernâni Lopes, Ministro das Finanças, que, em 1984, se constitui a Comissão de Reforma Fiscal, a funcionar em simultâneo com a Comissão do Imposto sobre o Valor Acrescentado que, em razão da sua adoção obrigatória para a entrada nas então Comunidades Europeias, havia sido nomeada em 1980. Foi aquela Comissão presidida pelo Prof. Doutor Paulo de Pitta e Cunha e levou quatro anos a concluir os trabalhos⁹. O IRS acabou por entrar em vigor em 1 de janeiro de 1989, embora pendendo-lhe sobre a cabeça um processo instaurado junto do Tribunal Constitucional, que agregou os pedidos de inconstitucionalidade de partidos políticos e do Provedor de Justiça, mas decidido pelo Acórdão n.º 57/95, in DR, II Série, de 15 de Abril de 1995, que não declarou a inconstitucionalidade de qualquer norma do Código do IRS, nomeadamente as relativas a taxas liberatórias.

2. ALGUNS DADOS ESTATÍSTICOS QUE CARACTERIZAM O IRS

Viu-se, no Gráfico 1, que o IRS foi, desde o início, o segundo imposto mais importante do ponto de vista financeiro. Situando-se entre os 20% e os quase 35% da receita total, tem-se mantido estável depois do “enorme aumento de impostos”, ocorrido em 2013, ao nível da receita líquida¹⁰ arrecadada, verificando-se, no período seguinte, oscilações do peso da receita do IRS na receita total, embora se mantenha na casa dos 30%.

Gráfico 2
Receita fiscal total e receita do IRS
(valores em milhões de euros)



Fonte: Elaboração própria com dados da PORDATA.

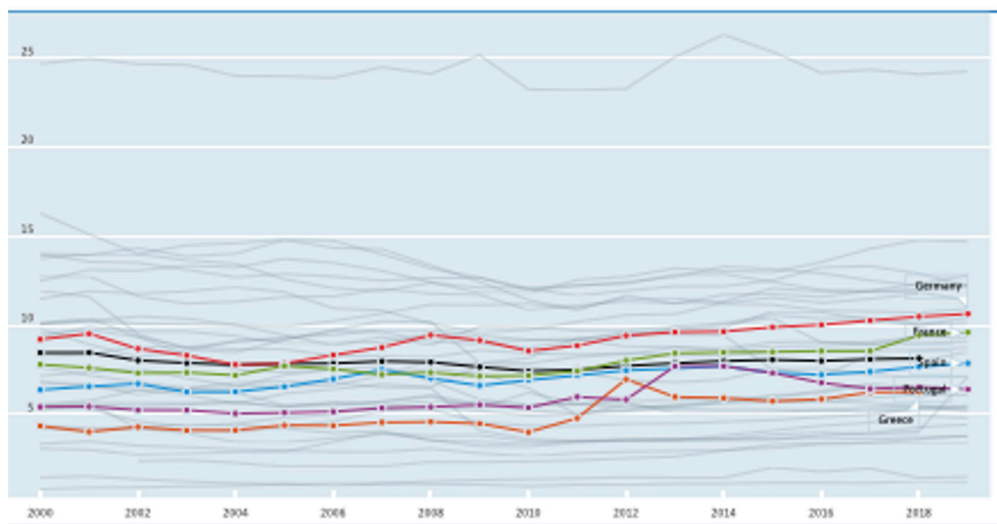
Não obstante o peso financeiro do IRS na receita fiscal nacional, é habitual dizer-se que o IRS português está abaixo da média dos países da OCDE. E sempre que se fala nisso, sem quaisquer outros dados, é normal concluir-se que o nosso IRS é “baixo”. Curiosamente, e como se verifica no gráfico seguinte, atingimos a média da OCDE no ano do “enorme aumento de impostos” (2013), imposto pela crise que levou Portugal a mais um resgate financeiro. No entanto, consideramos que esse ponto de vista é insuficiente para denegrir o IRS.

⁹ Não sem algumas vicissitudes. Ver, de FAUSTINO Manuel, in JTCE, Revista de Economia, Finanças e Contabilidade (2001), IRS, uma década de vigência, pp. 12-16.

¹⁰ Não pode ignorar-se que o montante dos reembolsos vem atingindo, nos últimos anos, cerca de 3.000 milhões de euros, deduzido logo na própria receita do ano e furtando-se, assim, às regras da “realização de despesa pública”, embora a sua natureza seja a de uma despesa, o que obrigava à inscrição da receita pelo seu valor bruto no ano em que é recebido e à dotação orçamental de verba para suportar a “despesa do reembolso”. É que, contrariamente ao IVA, em que os reembolsos resultam de uma conta-corrente que o contribuinte mantém com o Estado, embora sendo certo que tal conta nunca pode ter saldo negativo, e pode abranger vários anos fiscais, a “conta” do IRS é “saldada” na liquidação anual. Não há, assim, identidade de natureza entre os reembolsos do IRS e do IRC e os reembolsos do IVA.

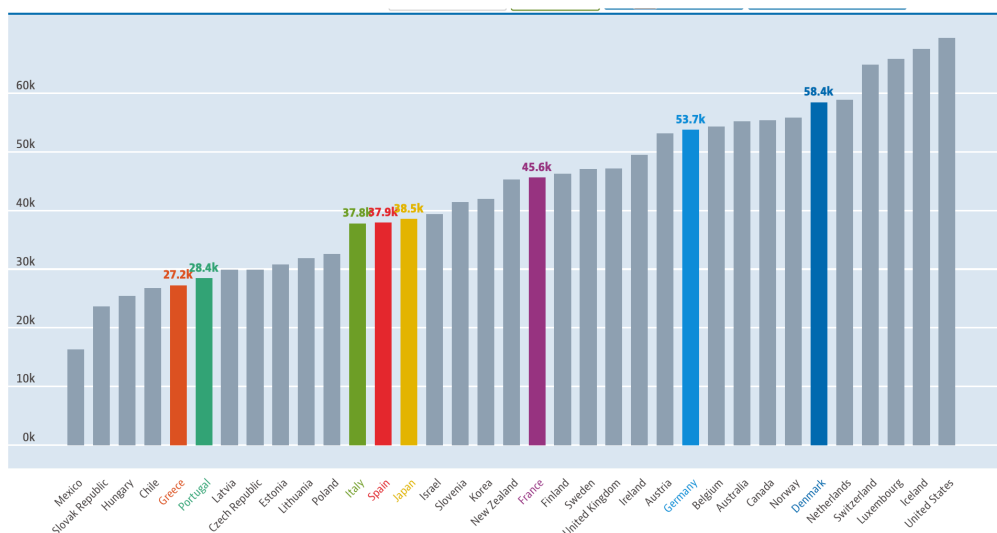
Como veremos adiante, rendimentos de trabalho e pensões, representam cerca de 92% do rendimento tributado no IRS. Ora, se, como se resulta do gráfico 4, Portugal tem um “salário médio” anual, de 28,4 mil dólares (USD), uma comparação com a Dinamarca, que tem um salário médio anual de 58,4 mil dólares (USD), não parece muito consistente. Melhor fora, para a comparação com esse indicador, considerar os países em situação semelhante a Portugal. Casos flagrantes são os da Grécia e da Espanha.

Gráfico 3
Peso do IRS no PIB



Fonte: OCDE tax data.

Gráfico 4
Salário médio anual (USD)

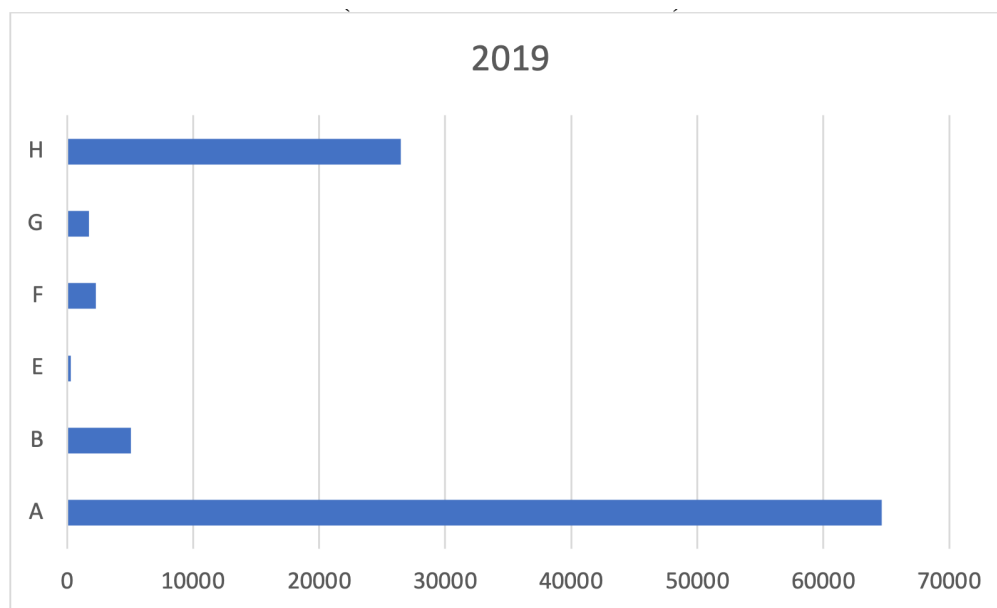


Fonte: OCDE tax data - a média da OCDE é dada pela linha a preto.

Um dado que as estatísticas oficiais não fornecem é o relativo à desagregação da receita do IRS por categorias de rendimentos. Compreende-se que assim seja, porque a composição do rendimento de cada contribuinte é diferente, as regras de apuramento do rendimento líquido de cada categoria também o são e, tratando-se de um imposto tendencialmente progressivo, não será fácil determinar a contribuição de cada categoria de rendimentos para a receita total que o imposto arrecada.

Supriremos essa lacuna com um outro gráfico, em que se colocará em evidência o rendimento declarado em cada categoria. Também é um dado que suscita algumas dúvidas, nomeadamente quanto à questão de saber se é rendimento bruto ou se é rendimento líquido, pois também aqui há distinções que a própria lei faz. Assim, na categoria B, tributa-se o resultado ou o “lucro” e não o volume de negócios (que, designadamente no denominado “regime simplificado” é o que se declara). E na categoria G, na parte das mais-valias, tributam-se os “ganhos”, ou seja, a diferença líquida positiva entre os valores de realização e os valores de aquisição. Mesmo assim, julgamos que o gráfico faz sentido e deve ser apresentado.

Gráfico 5
Rendimentos por categorias
(Valores em milhões de euros)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico do Triénio 2017-2019, disponibilizado no site da AT.

É que, tratando-se de um dado estabilizado, quase diríamos desde sempre, tem naturalmente de sublinhar-se o peso do rendimento - que supomos bruto - constituído pelo somatório das categorias A e H, isto é, trabalho dependente e pensões: 91,62% do total de 100.562 milhões de “rendimento tributado”. Se acrescentarmos a categoria B, juntando deste modo as categorias de englobamento obrigatório, aquela percentagem sobe para 95,67%. Fora do englobamento, sujeitos em princípio a taxas proporcionais, estão menos de 5% do rendimento tributado em 2019 em IRS.

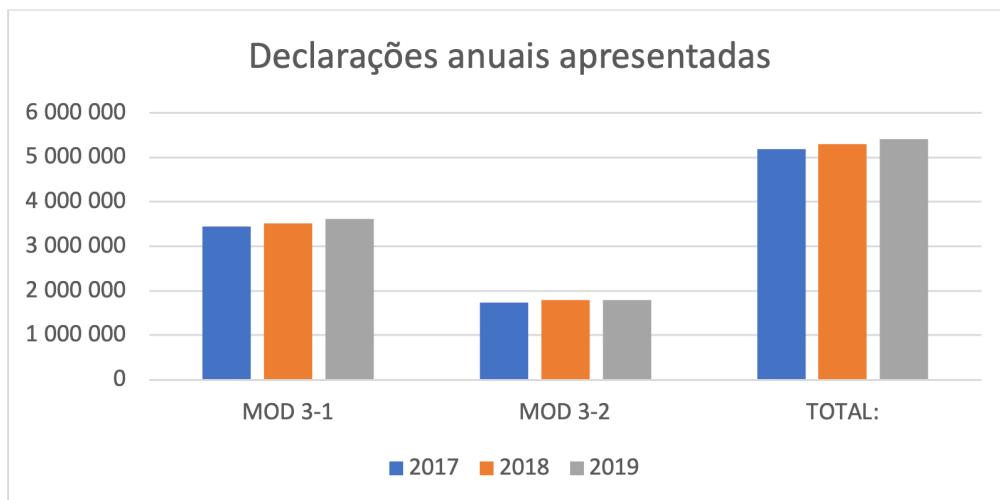
Esta assimetria dá que pensar. De facto, pode-se afirmar que não existe IRS. Existe um imposto progressivo sobre os rendimentos com fonte no trabalho e existe um imposto proporcional sobre os restantes rendimentos. Certamente não terá sido este o objetivo do legislador de 1988, que aprovou não apenas a lei de autorização da reforma fiscal, como também o código do IRS.

Não obstante, não estaremos mal colocados no ranking dos Estados de cujos grandes grupos fazemos parte, seja da UE, seja da OCDE. Em todos eles, o imposto sobre o rendimento pessoal, com as suas características de familiaridade e progressividade (unicidade plena, em rigor, nunca existiu em lado nenhum), passou a ser um imposto progressivo sobre os rendimentos do trabalho ou com fonte preponderante no trabalho.

Um outro aspeto, preocupante ou não conforme a perspetiva com que para ele se olhe, tem a ver com o número de declarações anualmente apresentadas e o número das declarações que apresentam imposto liquidado¹¹.

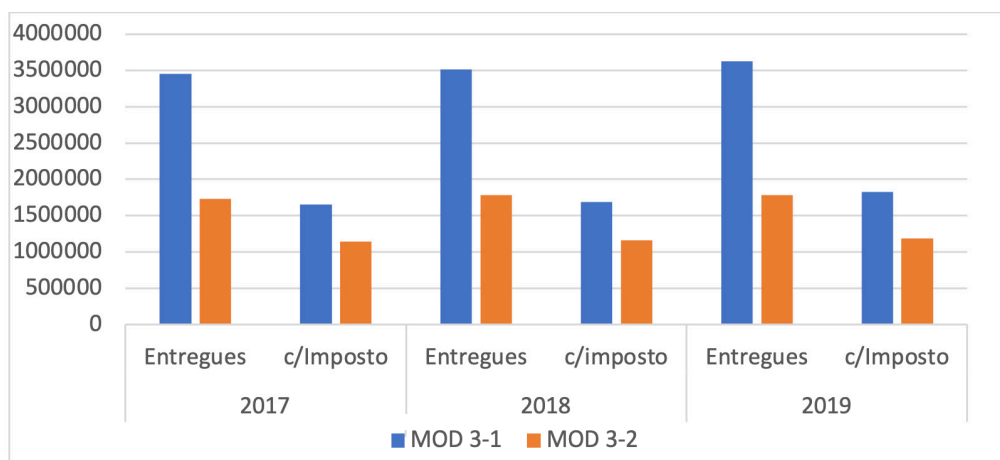
¹¹ Assim interpretamos os dados estatísticos constantes dos Mapas correspondentes do Dossier Estatístico relativo ao triénio 2017-2019, o último disponível no site da AT.

Gráfico 6
Declarações apresentadas (triénio 2017-2019)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

Gráfico 7
Liquidação de imposto



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

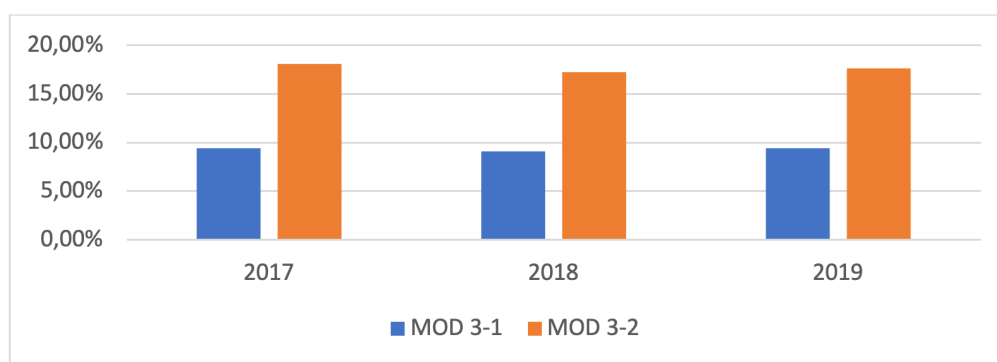
Os dois gráficos anteriores evidenciam que, sendo anualmente superior a 5 milhões o número de declarações de IRS apresentadas, as declarações com imposto liquidado situam-se na ordem dos 48% a 50% no caso da modelo 3-1, destinada a quem apenas declara rendimentos de trabalho dependente e pensões, e na casa dos 66% no caso da declaração modelo 3-2, esta destinada a quem, na sua composição de rendimentos tributáveis, tenha rendimentos para além dos relativos às categorias A e H.

Não há, que se conheça, explicação objetiva para esta diferença tão significativa entre o número de declarações entregues e declarações liquidadas com imposto. Pode supor-se, em primeiro lugar, que, ouvindo-se falar tanto em reembolsos de IRS num período específico do ano, as pessoas entreguem as declarações pensando que *podem ter um reembolso*, mesmo não tendo feito qualquer retenção na fonte ou pagamento por conta. De facto, não temos (embora de vez em quando se fale) o *imposto negativo sobre o rendimento*.

Mas a razão que considero ser mais preponderante para esta realidade é o facto de a declaração de IRS ter inúmeras finalidades extra-fiscais, como se sabe. E embora muitas dessas finalidades já sejam, aparentemente, cumpridas automaticamente devido à interconexão de ficheiros, nomeadamente na área da saúde e da segurança social¹², as pessoas continuam a considerar mais seguro ter uma declaração apresentada. De facto, mesmo quando foi decidido, unilateralmente, que todas as declarações tinham de ser submetidas mediante transmissão eletrónica de dados¹³, apesar de ser público e notório que temos muitos contribuintes infoexcluídos, a verdade é que o número de declarações apresentadas se manteve. Isto é, entre 300.000 e 500.000 contribuintes tiveram de fornecer as suas passwords a terceiros, sem que possa garantir-se que todos eles as não utilizam para fins que não são legítimos.

E as autoridades fiscais não se preocupam, atualmente, por terem em sistema muita “inutilidade”, porque o espaço de armazenagem de dados, ao contrário do que sucedia nas décadas de 80 e 90 do século passado, ser hoje ilimitado e barato. A não ser que possa ser útil para baixar significativamente as “taxas efetivas” de tributação que constam das estatísticas oficiais, conforme gráfico 8, infra¹⁴.

Gráfico 8
Taxas efetivas de tributação bruta por modelo (triénio 2017-2019)



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

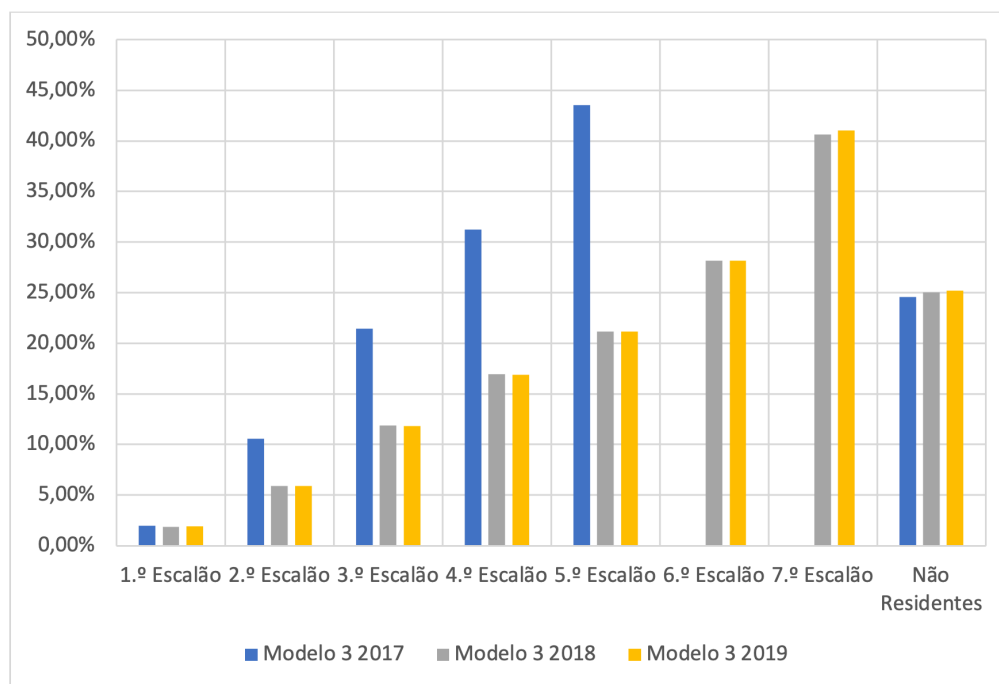
São estas as taxas que relevam, em termos internacionais, para efeitos de determinação do que vulgarmente se designa por “carga fiscal”. Porém, se se olhar na perspetiva da pressão fiscal, isto é, como é que se evidencia a taxa efetiva bruta por escalões de rendimento, o cenário é bastante diferente.

¹² O que coloca a questão de saber da legalidade destas interconexões. Como a AR já decidiu, na lei que criou o Cartão de Cidadão, que este apenas pode ter uma “morada de contacto” com o Estado, mas a seguir, na mesma lei, a transforma em cinco domicílio (geral, fiscal, saúde, segurança social e eleitoral), talvez seja melhor que, não obstante a proibição constitucional do número único de identificação, tão bem contornada com a criativa medida antes enunciada, a AR um destes dias, se tiver tempo, elabore uma lei que determine a criação de uma única base de dados para os cidadãos e empresas, nela reunindo, por cidadão, toda a panóplia de dados existente por diversas bases públicas. Mas com uma condição: a de o cidadão (enquanto tal, enquanto contribuinte, enquanto doente, enquanto abrangido pela SS e enquanto eleitor) poder aceder-lhe sem quaisquer limitações que não fossem, concedendo, razões de segredo de justiça. Obviamente, esta base, haveria de ter um exército a protegê-la e não poderia de forma alguma ser acedida por terceiros para fins privados, como hoje sucede, infelizmente, com as bases de dados da AT, não existindo sequer uma lista pública das entidades que lhe têm acesso e quais os respetivos limites.

¹³ Medida de duvidosa constitucionalidade, como defende Paulo Otero.

¹⁴ Bastará que, para o efeito, sejam utilizadas todas as declarações apresentadas, mesmo aquelas que, por força de normas legais imperativas, não são liquidáveis - v. g., a imunidade do mínimo de existência garantida pelo artigo 70.º do CIRS. ter-se-ia uma ideia mais próxima da realidade se aquele fosse divulgado..

Gráfico 9
Taxas efetiva de tributação bruta por escalões de rendimento



Fonte: elaboração própria com dados do Dossier Estatístico, disponibilizado no site da AT.

NOTA EXPLICATIVA: em 2017 foi o último ano em que se cobrou a sobretaxa sobre o RS (melhor, sobre os rendimentos englobados em IRS) - coluna azul relativa a 2017 nos “residentes”.

E, no âmbito da importância financeira de cada um dos escalões, não podem deixar de transcrever-se aqui as conclusões da Nota de Apresentação do dossier estatístico que temos vindo a utilizar:

- Do total dos agregados com rendimento bruto declarado em 2019, 55,59% apresentam IRS liquidado. Na DR Modelo 3-1, 50,32% dos agregados apresentam IRS Liquidado, enquanto na DR Modelo 3-2, 66,29% dos agregados apresentam IRS Liquidado. (Mapa 50, 51 e 52)
- Em 2019, para 44,41% dos agregados não é apurado qualquer valor de IRS;
- No mesmo ano e para os agregados com IRS Liquidado (Mapa 27 e 28):
 - Os que obtêm um rendimento bruto até 10.000 € (12,29%) contribuem em 2,38% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 10.000 € e 19.000 € (36,02%) contribuem em 8,42% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 19.000 € e 40.000 € (35,07%) contribuem em 25,78% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto entre 40.000 € e 100.000 € (14,90%) contribuem em 41,03% para o total do valor de Imposto liquidado;
 - Os que obtêm um rendimento bruto superior a 100.000 € (1,73%) contribuem em 22,38% para o total do valor de Imposto liquidado.

Realidade que melhor se visualiza no gráfico seguinte, retirado da mesma Nota, embora se lamente que, para uma visão mais correta da situação, os escalões aqui utilizados não acompanhem os escalões da tabela de taxas.

Gráfico 10
Agregados com IRS liquidado, por escalões de rendimento

Gráfico 36. Número de Agregados Com IRS Liquidado, por Escalões de Rendimento

(valores em %)



Fonte: Nota de Apresentação do dossier estatístico da AT, Triénio 2017-2019

E havendo, por fim, que ter em conta o dado com que a Nota de Apresentação termina: *No ano de 2019, 15.782 agregados estão abrangidos pela Taxa Adicional de Solidariedade, ascendendo o correspondente imposto a 37,37 M€ (Mapas 46 e 49)*. O que, em simples média aritmética, se traduz numa contribuição adicional para a receita do imposto de 2.388,90€ por agregado.

3. REVISÃO DA LITERATURA

Fala-se, entre nós e lá fora, com inusitada frequência, em “reforma fiscal”. Uma simples alteração de taxas num imposto é denominada, principalmente ao nível político, como uma “reforma fiscal”. Nesta matéria, sobre a qual há muito nos pronunciámos¹⁵, estamos incondicionalmente com Paulo de Pitta e Cunha quando ele escreveu¹⁶: *“Mas os académicos têm uma noção diferente e muito mais consistente. “Reforma fiscal”, para eles, traduz-se em “alterações fundamentais no sistema fiscal instituído no país” (major changes, como dizem os anglo-saxónicos) e é nesse sentido que procuraremos demonstrar em termos é que os esforços de “reforma” empreendidos em anos recentes, ou não são, uma autêntica reforma”*. Concluindo, mais adiante (note-se que já se está após a denominada Reforma Pina Moura, de 2000): *“Estamos, portanto, perante simples ajustamentos do nosso sistema (uns mais felizes, outros menos) e não em face de uma reforma em sentido próprio”*. Ou ainda, *“as reformas fiscais vão para além de meros ajustamentos nas regras tributárias em resultado de medidas correntes de carácter pontual e parcelar, constituindo transformações mais profundas no plano da estrutura fiscal”*¹⁷.

É, pois, com base num conceito excessivamente amplo de “reforma fiscal” que se vão publicando, quase anualmente, nomeadamente sob a égide de organizações idóneas como a OCDE ou a UE, Relatórios sobre “reformas fiscais” nos seus Estados membros¹⁸. Não serão esses aqui a nossa principal fonte de informação.

¹⁵ FAUSTINO, Manuel, Evolução da Tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC, in Reformas fiscais dos anos 80 e perspetivas de evolução: repercussões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995, pp. 43.

¹⁶ Alterações na Tributação do Rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos, Revista FISCO, n.º 103/104, junho de 2002, Ano XIII, pp. 3-10.

¹⁷ PITTA E CUNHA, Paulo de, A Reforma Fiscal, 1.ª ed., D. Quixote, Lisboa, 1989, pp. 132. E ver também A pseudo-reforma fiscal do Século XX e o regime simplificado, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º 1 (2008), pp. 17

¹⁸ No caso da OCDE, dá-se como exemplo o Tax Policy Reforms 2019, o último de uma série que vem sendo anualmente publicada. No caso da UE, sob o formato de Working Paper, publicam-se regularmente estudos sobre reformas fiscais, na série Taxation Papers

Assim, a principal fonte do que a seguir escrevemos é o livro *Las Reformas Fiscales del Siglo XX - Teoría y Práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013*¹⁹ que consideramos suficientemente explícito sobre as tendências de reforma fiscal, no sentido técnico que preconizamos, verificadas nas últimas décadas.

A história das reformas fiscais demonstra que, em regra, um determinado modelo de tributação domina o cenário fiscal durante um período longo de tempo. Já antes falávamos nos “30 anos” de vida útil das reformas fiscais, em Portugal, no Séc. XX. O modelo que, com sucesso, se implementou em 1989, integrava-se no denominado “modelo extensivo”, um imposto único sobre o rendimento de base alargada e que em inglês se designa por *comprehensive income tax*. Nos seus alicerces está a teoria do rendimento acréscimo, conceção de rendimento em que continuam a assentar os modelos de tributação do rendimento pessoal que atualmente se confrontam. A conceção de rendimento fonte vai ser parcialmente aproveitada por este modelo para diferenciar, significativamente, a tributação dos rendimentos de algumas fontes. Nominalmente, porém, é um único imposto que passou a tributar o rendimento pessoal, ainda que mediante taxas proporcionais (*flat rate*) ou taxas progressivas e proporcionais (modelos duais). Aliás, parece nunca ter existido um modelo extensivo puro, no sentido em que a totalidade do rendimento pessoal fosse exclusivamente sujeita a uma tabela de taxas progressivas²⁰ - a conceção por que PITTA E CUNHA propugnou para o IRS²¹ e que causou, como é conhecido, diferendo público. Quer a Holanda, quer a Espanha, dois dos últimos sistemas fiscais que consagravam na sua quase plenitude, o modelo extensivo, acabaram por, já no século XXI, os transformar em impostos da família dual: o sistema das “*boxes*” na Holanda, em vigor desde 2001²², um modelo semi-dual; o modelo dual, em Espanha, em vigor desde 1 de janeiro de 2007, e assim descontinuando o modelo extensivo que vigorava desde 1987²³.

Durante algumas décadas, a experiência aplicada com o modelo extensivo foi tão massiva e uniforme que, por força do seu efeito mimético, pode falar-se numa tendência de homogeneidade dos sistemas fiscais. No entanto, a globalização económica intensificou os processos de concorrência fiscal e gerou movimentos centrípetos muito fortes nos sistemas tributários.

Se os ajustamentos que foram feitos, nas décadas de 1980 e 1990, ao modelo extensivo da tributação do rendimento pessoal, tiveram exclusivamente por objeto o preenchimento de lacunas em matéria de incidência, não raro geradas por realidades novas que na origem não estavam presentes (v.g. retribuições em espécie), a diminuição das taxas marginais superiores que, em nome da progressividade e redistribuição atingiram níveis que se podiam considerar confiscatórios, e a diminuição do número de escalões da tabela progressiva, em nome da simplificação, o século XXI acrescentou novos elementos à “reforma permanente”.

Não que, em termos sistémicos, se tenha entrado numa era de instabilidade modelar. O que sucedeu foi que, ao modelo extensivo, vieram juntar-se novas propostas: os modelos duais, o modelo linear e a reforma fiscal verde²⁴. E foram adotados, efetivamente, sobretudo os dois primeiros.

É assim que, de inspiração nórdica, o modelo dual, nas suas diversas submodalidades, tem na UE a sua maior expressão, onde, também a tem, nos países originários no desmantelamento da União Soviética, o modelo linear ou *flat rate*. De relevar aqui que a Letónia e a Lituânia, dois dos Estados que adotaram o modelo linear, evoluíram recentemente para o modelo extensivo, passando a integrar a família do modelo dual²⁵.

¹⁹ São seus Autores GAGO RODRIGUEZ, Alberto, ALVAREZ VILLAMARIN, José C. e GONZALEZ MARTÍNEZ, Xosé M., publicado em 2015, em Madrid, Espanha, pela Editorial del Economista. Como é evidente, também a obra de referência da OCDE, de 2006, *Fundamental Reform of Personal Income Tax*, incluído na Coleção OECD Tax Policy Studies sob o n.º 13. Igualmente, de XAVIER DE BASTO, José Guilherme, op. cit., pp. 13-45.

²⁰ XAVIER DE BASTO, José Guilherme, op. cit., pp. 31.

²¹ Embora admitisse, ele próprio, tratamento diferenciado para rendimentos de capitais provenientes de títulos ao portador não registados nem depositados (modalidade que só recentemente se extinguiu) por desconhecimento dos beneficiários efetivos e também para os prémios de jogos, sorteios ou concursos pela anonimização que então os caracterizava. Tanto bastava para que, embora por razões não diretamente imputáveis ao modelo, a tributação extensiva pura fosse inviável. O que não admitiu foi que “se retirasse à globalização as categorias das mais-valias e dos rendimentos de capitais, submetendo-os, na prática, a tributações autónomas, e assim se subvertendo a concepção unitária do imposto” - in 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989, Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 22.

²² FAUSTINO, Manuel, *Tendências Recentes da Evolução do Imposto sobre o Rendimento Pessoal*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 416, pp. 76-77.

²³ Aprovado pela Ley n.º 35/2006, de 28 de novembro, destacando-se a seguinte justificação transcrita do seu preâmbulo: 4) Por razones de equidad y crecimiento, se otorga un tratamiento neutral a las rentas derivadas del ahorro, eliminando las diferencias no justificadas que existen actualmente entre los distintos instrumentos en los que se materializa. Con ello, a la vez que se simplificará la elección de los inversores, se incrementará la neutralidad fiscal de los distintos productos y se favorecerá la productividad y competitividad, mejorando la posición de nuestro país en un entorno internacional de libre circulación de capitales y de fuerte competencia. De esta manera, se aborda la modernización de la tributación del ahorro, asignatura pendiente de las reformas precedentes. Se evita así que las diferencias en la presión fiscal que soportan los diferentes instrumentos distorsionen la realidad financiera del ahorro (como la denominada rentabilidad financiero-fiscal que mide una rentabilidad por completo ajena a las características intrínsecas del producto que se pretende comercializar), ya que ello configura un marco tributario caracterizado por la falta de transparencia y diferencias en la tributación que se utilizan con el objeto de mantener cautivas determinadas inversiones. Para ello, se establece la incorporación de todas las rentas que la Ley califica como procedentes del ahorro en una base única con tributación a un tipo fijo (18 %), idéntico para todas ellas e independiente de su plazo de generación, pues la globalización económica hace inútiles los intentos de fraccionar artificialmente los mercados financieros por tipos de activos o por plazos.

²⁴ Que contempla as preocupações sobre os aspetos ambientais e a sustentabilidade das medidas adotadas.

²⁵ OECD - Tax Policy Reforms 2018 para a Letónia, pp. 50 e 52 e OECD - Tax Policy Reforms 2019 para a Lituânia, pp. 43

O modelo dual caracteriza-se por²⁶:

- *Separação do rendimento em dois grupos ou bases: de um lado, rendimentos de trabalho (que englobam os rendimentos trabalho dependente, as pensões e os rendimentos do exercício de atividades económicas), de outro lado os rendimentos de capital (rendimentos de fruição, mobiliários ou imobiliários, as mais-valias e, em regra, outros incrementos patrimoniais).*
- *Aplicação a estas bases de tratamentos diferenciados, com taxas progressivas para os rendimentos de trabalho na aceção dada e taxas proporcionais, na maioria dos casos, para os rendimentos de capital, sendo as taxas marginais aplicáveis à primeira base, superiores às taxas proporcionais aplicáveis à segunda.*
- *No que poderia denominar-se a versão pura do modelo dual, a taxa marginal mínima do imposto progressivo coincide com a taxa fixa do imposto proporcional e as duas, por sua vez, com a taxa fixa do imposto sobre as sociedades²⁷.*

Por último, não pode aqui deixar-se sem referência a *teoria da tributação ótima* que tem a sua origem em James Mirrlees²⁸ e que apresenta quatro pilares: o contexto económico e político, os objetivos últimos²⁹, as restrições de informação e os objetivos instrumentais. O melhor sistema tributário seria o que, tendo em vista os objetivos financeiros e redistributivos prévios, otimiza a realização dos restantes objetivos, dentro das restrições impostas pelo contexto económico e político e a disponibilidade de informação. Este Relatório parametriza todo um sistema fiscal.

Relativamente ao rendimento pessoal, chama a atenção para três aspetos estruturantes. Em primeiro lugar, constata que a introdução de um imposto sobre o trabalho introduz distorções na respetiva oferta, tanto maiores quanto maiores forem os níveis desejados de arrecadação de receita e de redistribuição. Por isso, um imposto ótimo sobre os rendimentos do trabalho é o que permita alcançar os objetivos financeiros e redistributivos desejados, com a menor distorção dos incentivos ao trabalho. Em segundo lugar, devem integrar-se os impostos sobre os rendimentos de trabalho e as cotizações para a segurança social. E em terceiro lugar, deve reduzir-se o conflito entre incentivos ao trabalho e a redistribuição. A “taxa ótima” é a que permite minimizar as perdas de eficiência para os objetivos de arrecadação e de redistribuição. Mas também sublinha a importância da neutralidade na tributação da poupança - em última instância nos rendimentos de capitais³⁰.

Mais do que propor um modelo de tributação diferente dos existentes para a tributação do rendimento pessoal, o Relatório adere ao modelo compreensivo, com algumas especificidades que, aparentemente, nem dualizariam o modelo.

Feita a revisão da literatura, conclui-se que o modelo dual ou semi-dual de tributação do rendimento pessoal ganha terreno ao modelo extensivo, que o modelo flat rate parece estar em declínio a favor do modelo dual e que o modelo extensivo, na sua pureza, é um sonho cada vez mais distante, em razão da globalização, da competitividade e da fácil deslocalização dos capitais.

4. PROPOSTAS PARA UM IRS COM FUTURO³¹

a) A questão constitucional

Uma verdadeira, e digna desse nome, reforma da tributação do rendimento pessoal pressupõe, indubitavelmente, a alteração do n.º 1 do artigo 104.º da CRP. Não é mais possível enterrar a cabeça na areia e considerar esta questão como um não problema.

É mais do que evidente que se o IRS que entrou em vigor já seria, no entendimento do Tribunal Constitucional³² inconstitucional na parte das então denominadas taxas liberatórias.

²⁶ Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015, pp. 14

²⁷ Obviamente esta é uma posição teórica que, no caso português, não tem efetiva aplicação. Nem poderia ter, considerando que temos hoje uma taxa de arranque na tabela de taxas progressivas de 14,5%, que a taxa do imposto sobre sociedades é de 21% ou 17% e que a taxa já uniformizadas das tributais em IRS está fixada em 28%.

²⁸ MIRRLEES, J., 1971, The Theory of Optimal Income Taxation, in *Revue of Economic Studies*, 38, pp. 175-208 e, 1971, DIAMOND P. e MIRRLEES, J., Optimal Taxation and Public Production: Production Efficiency, in *American Economy Review*, 61, pp. 8-27., citados no Relatório Mirrlees, Desenho de um sistema tributário ótimo, tradução para espanhol de Julio Viñuela Diaz, 2013, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.,

²⁹ Que são: a eficiência económica, a equidade, os custos administrativos e de cumprimento das normas tributárias e a transparência, que se subdivide em duas dimensões: a certeza ou ausência de arbitrariedade no cálculo da dívida tributária e a inteligibilidade para o contribuinte das normas fiscais.

³⁰ Relatório citado. Logo na Introdução, do tradutor, pp. XXVI-XXVII e conclusões a pp. LVIII-LVIX. No Relatório, o capítulo 3, pp. 55-83; o capítulo 5, pp.141-165 e capítulo 13, pp. 312-347.

³¹ O que a seguir se expressa mais não são, do nosso ponto de vista, do que grandes linhas de reforma. Cabe aqui olhar a floresta e não examinar a árvore, dados os objetivos deste estudo.

³² Que se absteve de conhecer das taxas liberatórias com argumentos meramente formais, embora alguns dos votos de vencido deixem subentender que até a tributação proporcional dos não residentes, por rendimentos obtidos em território português, seria inconstitucional.

Taxas essas que subsistem, e agora até com maior abrangência como se sabe, pois desde 2015 passaram a aplicar-se a todos os rendimentos de capitais, em pacífica coexistência e que passaram a engrossar a tabela das “taxas especiais” (artigo 72.º). Originariamente, recorde-se, **este artigo aplicava-se apenas a não residentes** que obtivessem em território português rendimentos que tinham necessariamente de ser tributados mediante declaração de rendimentos: comerciais, industriais ou agrícolas³³ (categorias C e D), rendimentos prediais (categoria F) e mais-valias (categoria G). Hoje, como se sabe, também os residentes podem beneficiar dessas “taxas especiais”, proporcionais e fixadas unitariamente em 28%, nos rendimentos prediais e na quase totalidade das mais-valias (excetuam-se as imobiliárias), mas com tal displicência legislativa que permite uma modelação da dívida de imposto que pode ser significativa, mas que não cumpre o princípio da transparência nas duas dimensões antes apontadas: certeza no cálculo do imposto e inteligibilidade, pelos contribuintes, das normas fiscais.

Não seríamos tão radicais quanto CASALTA NABAIS sugere, mas sugeríamos uma fórmula mais asséptica para o desiderato constitucional: *A tributação do rendimento pessoal assenta na capacidade contributiva e deve contribuir para a diminuição das desigualdades entre os cidadãos.*

Se é verdade que até agora ninguém mais se lembrou de levar o tema ao Tribunal Constitucional, não é certo que, no futuro, nunca mais ninguém o faça. E, face ao atual n.º 1 do artigo 104.º da CRP, a declaração de desconformidade constitucional da norma, na parte em que é aplicável a residentes, seria, segundo se nos afigura, inevitável.

b) O modelo desejável

Embora já cataloguem o IRS no inventário dos impostos duais, só de nome, que não em substância, é um imposto dual. Note-se que todas as noções de “imposição dual” se referem a “duas bases” de tributação: uma, sujeita a uma tabela de taxas progressivas; outra, sujeita a uma taxa proporcional. Um grande avanço foi dado neste aspeto ao uniformizarem-se as diferentes taxas proporcionais aplicáveis a residentes em 28%. Esse ponto essencial está conseguido. Mas o IRS está longe de ter duas bases tributáveis. De facto:

- A única base tributável existente é a que é determinada com base nos rendimentos sujeitos a englobamento;
- Não se pode falar numa base de rendimentos sujeitos a uma única taxa proporcional. O que existem são “cédulas” cujos rendimentos são tributados “avulso”, depois de, do rendimento bruto, atingirem o estádio do rendimento líquido. De onde se originam todas as polémicas a que se está a assistir e que são resolvidas pelos tribunais no que poderíamos designar por, simultaneamente, se conseguir “sol na eira e chuva no nabal” na perspetiva do contribuinte. Referimo-nos, naturalmente, à questão do reporte de rendimentos fiscais negativos.

Esta questão foi tratada e “solucionada” no *Relatório Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal*³⁴, em cuja elaboração intervim e para onde agora se remete. A regras sobre a constituição da base dos rendimentos sujeitos a taxa proporcional, as regras sobre a constituição da base de rendimentos negativos sujeitos a taxa proporcional e as regras de comunicabilidade entre as duas bases de rendimentos negativos são absolutamente essenciais ao modelo dual. Sem elas, é manifestamente abusivo dizer-se que o IRS é um imposto dual.

Por outro lado, e devendo esta questão ser, naturalmente, objeto de uma decisão política, coloca-se, a este propósito, agora com muito maior acuidade, a questão de saber se as deduções (ditas pessoais) à coleta devem ser suportadas integralmente pelo imposto calculado pelas taxas progressivas, se devem ser pelo imposto calculado sobre as taxas progressivas e sobre as taxas proporcionais ou se, devendo apenas ser feitas ao imposto resultantes de taxas progressivas, não deveria essa dedução ser proporcional, tendo em conta a totalidade do rendimento pessoal apresentado pelo agregado unipessoal ou pluripessoal. De facto, a pessoa suporta os seus encargos com todos os seus rendimentos e, portanto, o que não deve acontecer, é que as deduções que se chamam personalizantes sejam apenas suportadas por uma parte do imposto. Também esta questão, precedendo decisão política, deve expressamente estar regulada no imposto.

Enquanto isso não for legislativamente regulado, como há muito já deveria ter sido, continuará a causar diferendos entre as autoridades fiscais e os contribuintes.

³³ Problema que se tornou extensivo à primeira categoria B quando a “instalação fixa” passou, no plano da convenção modelo da OCDE a equivaler a “estabelecimento estável”, quando, com base no relatório Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention, o artigo 14.º da Convenção modelo foi suprimido em 29 de Abril de 2000 - Cfr. Caderno CTF n.º 216, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Património e o Rendimento, Lisboa, 2015, pp. 421.

³⁴ Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Coord., CARLOS DOS SANTOS, António e MARTINS, António M. Ferreira, Cadernos CT n.º 209, editado pelo CEF em 2009, Segunda Parte, Tributação Directa, Capítulo II. Modelos estruturantes do rendimento pessoal e proposta de semidualização do Imposto, pp. 251-280.

c) *O elemento objetivo do facto tributário em IRS*

O IRS tem desde o seu início, não obstante algumas críticas, mas sem alternativas consistentes, os rendimentos nele tributados tipificados³⁵ em categorias de rendimentos. Trata-se, portanto, de um modelo de tipificação analítica que pode manter-se por se lhe não conhecer alternativa operacional mais adequada.

Parecem-nos ser as seguintes as questões que se podem colocar, de carácter geral:

- Em primeiro lugar, não deveria a categoria B voltar a ser o que era antes da denominada Reforma Pina Moura (2000) (uma categoria integrada nos rendimentos de trabalho), mantendo-se a fusão exclusivamente para as categorias que, por natureza, são empresariais, ou seja, para as antigas categorias C e D? A categoria B era, antes de mais, uma categoria de profissões, não era uma categoria de atividades económicas. E caracterizava-se pela exaustividade dessa lista. Com preponderância esmagadora, no caso de pessoas singulares que exercem sozinhas³⁶ a sua profissão, da natureza de trabalho dos rendimentos nela auferidos. Não se duvida de que as atividades exercidas no quadro da sua profissão específica pelos profissionais independentes são insuscetíveis de escapar à qualificação de *atividades económicas*. Isso é evidente no CAE a que hoje, específica ou residualmente, nenhuma atividade escapa. Mas também não deixa de ser verdade que um profissional independente pode exercer outras atividades fora do quadro da sua profissão e essas integrarem uma categoria diversa. Aliás, a “integração” de categorias feita em 2000 foi, em certo sentido, uma ilusão de “integração”, porque cada tipo de atividade acabou por ser tratado separadamente. E consagrando-se, até, a incomunicabilidade completa de rendimentos nalguns casos!
- Em segundo lugar, assinala-se a incompletude da categoria que acabou por se transformar em residual e que, para além de um tipo de rendimentos que deveria ser autonomizado considerando as suas especificidades (as mais-valias), acaba hoje por conter outros incrementos patrimoniais tipificados. E também que deve ser objeto de revisão no sentido de explicitar muito melhor o sentido e o âmbito da tributação das “indenizações”, e nela se incluírem expressamente realidades que, gerando rendimento no aceção de rendimento acréscimo, não vemos como podem lá ser incluídas: cláusulas sancionatórias por incumprimento contratual (de que se julga exemplo incontornável a “indenização”, com restituição do sinal em dobro, no incumprimento de contratos-promessa, as sanções pecuniárias compulsórias de que possam beneficiar as pessoas singulares, dada a natureza autónoma dos créditos de que podem derivar) e ainda outras realidades que, constituindo acréscimos patrimoniais efetivos, devem ser tributadas.
- Em terceiro lugar, depois da canibalização que o Imposto do Selo fez ao IRS em matéria de prémios de jogos, sorteios ou concursos, não faz hoje sentido manter a sujeição dos respetivos rendimentos àquele imposto e deviam regressar ao IRS.
- Deve também, em meu entender, fazer-se uma profunda reflexão sobre se também, por um lado, a sucessão hereditária, pela sua imprevisibilidade, não deveria estar integrada no IRS, tributando-se, então, ainda que a uma taxa proporcional idêntica à atual que vigora no IS, os meios monetários herdados, por constituírem imediato rendimento disponível e diferindo-se para o momento da realização a tributação dos ativos que apenas constituem acréscimo patrimonial de natureza não financeira, como, por exemplo, os imóveis.
- Por último e considerando que o princípio da anualidade do imposto, que é um imposto de formação sucessiva, está claramente consagrado logo no artigo 1.º do Código, não deveria ser “completado”, tal como se fez no Código do IRC, com a consagração do vencimento do imposto no último dia do período de tributação a que disser respeito? Isto porque a tributação *pro rata temporis* para que remete o artigo 12.º da LGT é absolutamente inaplicável num imposto progressivo, como parece evidente. A não ser que a LGT seja alterada para acomodar o conceito de “*período decorrido a partir da sua entrada em vigor*” a um mais explícito: se o período decorrido é o que se conta, no mesmo período fiscal, após a entrada em vigor da lei, ou se, pelo contrário, e como parte da doutrina defende, é o período fiscal (anual) posterior àquele em que a lei entrou em vigor. Aqui, a opção também é claramente política.

³⁵ Em nome da certeza e segurança jurídicas de um imposto excessivamente intrusivo na esfera patrimonial, e até na esfera pessoal, do sujeito passivo (“odiosa restringenda”), não somos adeptos de modernas teorias sobre a tipicidade tributária e rejeitamos expressamente a interpretação analógica na aplicação das leis tributárias.

³⁶ São claramente incipientes as “estruturas empresariais” que um profissional independente utiliza para exercer, isolado, a sua profissão. As “sociedades de profissionais” é que optam deliberadamente por uma estrutura empresarial para suportar a atividade dos seus membros e para beneficiarem das mais-valias propiciadas pelos seus colaboradores e se é verdade que, originariamente, estavam em regra sujeitas ao regime da transparência fiscal, as alterações entretanto ocorridas na lei acabaram por excluir desse regime as maiores! Faltam-nos, aliás, estudos científicos sobre a rendibilidade fiscal dessas sociedades e, em tal domínio, a AT não está isenta de culpas.

Vejamos agora, em particular, as categorias A e F, quanto aos diversos aspetos do elemento objetivo da incidência.

A categoria A, certamente pela sua inigualável importância financeira, tem crescido exponencialmente na sua articulação legal. Neste momento, tem três artigos exclusivamente a ela dedicados: o artigo 2.º, o artigo 2.º-A e o artigo 2.º B. No entanto, carece de uma revisão integral tendo em conta as novas modalidades de trabalho por conta de outrem, quer já tenham consagração legal no Código do Trabalho, quer estejam a “incubar”, designadamente na sequência da experiência de teletrabalho que a pandemia potenciou. E se o teletrabalho realizado em território português para entidades com sede ou direção efetiva no mesmo território não levanta problemas de maior, já o teletrabalho realizado em território português para entidades nele inexistentes sob qualquer forma jurídica ou o teletrabalho realizado de fora do território português para que o respetivo resultado seja neste utilizado, podem levar, neste momento, a situações insolúveis. Estou, naturalmente, a falar dos elementos de conexão territorial que fundamentam a soberania tributária do Estado Português³⁷.

Mais dois aspetos merecem olhar crítico sobre aspetos do elemento objetivo da incidência relativos à categoria A. É o caso da “dedução específica” da categoria³⁸, que, digamos, congelou no tempo. A medida adotada em 2015 de abandonar a fórmula de cálculo para fixar a quantia dedutível, se, na verdade, é mais transparente, por outro lado tende a congelar o montante. Em 6 anos não foi alterado. E também congelou quanto à sua evolução para fixar despesas de diversa ordem relacionadas com a obtenção do trabalho dependente, designadamente: deslocações, refeições, formação profissional e uma “taxa de depreciação” do elemento produtor do trabalho. Ao considerar, pratica e exclusivamente, as deduções para a SS, obviamente não está a contemplar nenhuma “despesa necessária à obtenção do rendimento”. Está a deduzir ao rendimento bruto do trabalho um imposto que devia ser deduzido à coleta do IRS, com natureza de pagamento por conta. Por último, desmistificar a ideia de que, as regras de conversão monetária dos rendimentos em espécie, se aplica apenas à categoria A. Ela é de aplicação generalizada a todo o imposto. E, feita a opção pela não retenção sobre essas remunerações em espécie, o seu controlo exigia que a entidade que as pagasse entregasse simultaneamente ao Estado uma percentagem determinada sobre o respetivo valor, que o beneficiário, entre outras coisas, haveria de invocar como crédito de imposto na liquidação final deste.

A categoria F trouxe-nos, nos últimos anos, coisas impensáveis. Na verdade, transformou-se numa categoria de rendimentos que, não exigindo formalmente qualquer livro de registo³⁹, a resposta às suas exigências declarativas pressupõe não uma mera contabilidade geral, mas uma contabilidade analítica: prédio por prédio (em prédios isolados ou em edifícios em propriedade horizontal) ou andar por andar “com acesso a partes comuns” de um edifício não constituído em propriedade horizontal (ainda me não habituei ao termo “propriedade vertical”). Veja-se que se chega a exigir que a fatura da lata de tinta adquirida para efetuar uma pintura num apartamento arrendado, identifique plenamente esse apartamento. Só falta exigir-se a confirmação de que o pintor a gastou integralmente na pintura.

A categoria F, na sua atual configuração, é uma absoluta e inaceitável desconsideração do princípio da boa-fé nas relações entre a administração fiscal e os contribuintes. Não existe qualquer grau de comparabilidade entre o que é exigido às sociedades de simples administrações de bens, às sociedades imobiliárias e aos fundos de investimento imobiliário, porque têm contabilidade organizada e aí podem considerar todos os encargos, incluindo os relativos a mobiliário e equipamentos integrantes do locado, que um senhorio individual não pode fazer. As mesmas entidades podem aproveitar promoções para a aquisição de materiais de conservação e manutenção, porque não têm de justificar os imóveis onde foram utilizados, mas o senhorio individual não pode “stocar” esses materiais, porque a fatura de aquisição não pode, obviamente, identificar os imóveis onde vão ser utilizados. Está na altura de se voltar às “avenças” legais para despesas de conservação e manutenção que caracterizaram o início do IRS (há agora o antecedente do regime simplificado em IRS!) de se remeter para o senhorio o dever de comprovar encargos mais elevados. Mas de forma menos agressiva como a que atualmente, não propriamente a lei, mas os procedimentos administrativos que parece variarem também de Serviço para Serviço na ausência de instruções gerais e que são fonte de enorme criatividade.

³⁷ E tenha-se presente, de uma vez por todas, que os elementos de conexão territorial estabelecidos no artigo 18.º e em cuja interpretação e aplicação tantas barbaridades têm sido cometidas, se destinam exclusivamente a fundamentar a soberania territorial do Estado para tributar rendimentos obtidos no respetivo território por não residentes. Se é necessária uma nova lista de elementos de conexão para, por exemplo, fazer a retenção na fonte a residentes, essa tem de ser expressamente construída “ex novo”.

³⁸ Aquela que deveria compreender todas as despesas necessárias e efetivamente suportadas para a obtenção do rendimento.

³⁹ Passaram a ser “controlados” os recibos emitidos, agora exclusivamente no sítio da AT, mas, por exemplo, não se podem afetar à categoria F os encargos que tenham sido suportados conservação ou manutenção de locados.

d) O elemento subjetivo do facto tributário em IRS

Para quem considera que o Código Civil não é a fonte preponderante na exportação de conceitos para o IRS tem, nas normas relativas ao elemento subjetivo do facto tributário, um exemplo absolutamente contrário.

A este propósito, apenas me permito relevar um tema: o dos sujeitos passivos em IRS, casados e não separados judicialmente de pessoas e bens. Já escrevemos noutra local sobre o tema: o “flop” da alteração de paradigma da sua tributação conjunta para o da sua tributação separada⁴⁰.

Na verdade, embora o número das declarações separadas venha crescendo (atingindo cerca de 10% em 2019), são mais de 90% os agregados que continuam a apresentar a sua declaração conjunta. Seja por uma questão de hábito, seja porque a tributação conjunta é mais barata do que a tributação separada⁴¹. Mas esse é um problema de somenos. A verdadeira iniquidade da alteração de paradigma resulta do facto de, por interpretação estrita da lei por parte da administração fiscal, os agregados familiares constituídos por cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, com ou sem dependentes, que apresentam declaração conjunta, serem confrontados com normas próprias de tributação separada e que lhes são aplicadas, introduzindo uma vertente de tributação separada no que as pessoas querem seja uma tributação conjunta. Exemplos poderiam dar-se ao nível de “divisões fictícias” de propriedade, tanto na categoria F, como na categoria G, Mais-Valias, no estabelecimento autonomizado por sujeito passivo e não por agregado da base de rendimentos líquidos negativos para efeitos de reporte e, aparentemente, um reporte que é feito exclusivamente para o contribuinte que gerou o rendimento líquido negativo e não para a “categoria conjunta” de ambos os sujeitos passivos em que os prejuízos foram obtidos. Até ao limite de em diversas categorias se não permitir, no próprio ano da obtenção dos rendimentos, a soma algébrica dos rendimentos de cada um, sobrando para a base dos rendimentos líquidos o montante apurado, ainda que indexado ao NIF de quem o gerou. Porque há uma outra iniquidade no sistema, embora parece que mais antiga, em que, considerando a mobilidade inter-agregados das pessoas singulares, seja extinto o direito ao reporte, para o novo agregado, do prejuízo obtido no ano anterior.

Este paradigma releva ainda de uma lacuna que também já denunciámos⁴² e que consiste no facto singular de, num regime de tributação separada (note-se que para casados), não existir norma sobre a individualização de rendimentos, uma vez que estes, consoante os regimes de bens do casamento, estão individualizados à partida (regime de separação de bens), não estão, de todo, individualizados à partida (num regime de comunhão geral) e só parcialmente estão individualizados (regime de comunhão de adquiridos, no que se refere a bens próprios). Pois a verdade é que, numa aberração jurídica, a administração fiscal trata (e não só em IRS, acrescente-se) a comunhão de bens, não como um património coletivo em que cada cônjuge tem o “direito a metade”, insuscetível de preenchimento até à partilha, mas como uma compropriedade de bens, um património próprio e individualizado do bem comum que cada contitular tem. E ainda haveria que perguntar como se fazem estas intercomunicabilidades se um agregado decide tributar-se em separado num ano e no ano seguinte volta à tributação conjunta.

Mais teríamos para dizer, nomeadamente quanto ao indexante que já não é a RMMG, mas ainda não é também o IAS⁴³, à panóplia de deduções à coleta, cuja perceptibilidade é inalcançável, que confunde deduções pessoalizantes com benefícios fiscais metendo tudo no mesmo “saco”, que parece ter tido como finalidade preponderante dar alguma utilidade ao e-fatura que estava a falhar os seus objetivos iniciais e que assenta em códigos CAE que são o elemento mais volátil e não fiscalizado das empresas, o que se repercute diretamente na verdade material que havia de estar subjacente às declarações de rendimentos e se limita a ser um dado de verdade formal e que tem limites inaceitavelmente reduzidos, mas as limitações de tempo e de espaço impõem-nos que fiquemos por aqui, com a consciência de que os problemas mais prementes do IRS foram abordados e, por último, à fonte oculta de receita (um imposto cobrado à margem da constituição e da lei) em que os reembolsos cujo montante se tem situado em torno dos 3.000 milhões de euros por ano, constituem um desvio inaceitável da filosofia que inicialmente presidiu às retenções em IRS: *pay as you earn*.

⁴⁰ Revista Contabilista, n.º 220, julho de 2018, pp. 49 e ss.

⁴¹ A grande desvantagem do reformador de 2015 foi a de lhe estar vedado mexer nas taxas de tributação. Era, pois, mais do que evidente que a tributação separada, por não aplicação do quociente conjugal ao agregado, não ficaria “mais barata” do que a tributação conjunta. E, é minha convicção, são muito poucos os que estão dispostos a trocar a sua “intimidade patrimonial” por uma tributação mais pesada.

⁴² In “Livro de Homenagem a Ana Maria Rodrigues”, Almedina, Coimbra, 2018.

⁴³ Devem os leitores lembrar-se que há uma célebre norma transitória, o n.º 1 do artigo 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro, que introduziu o IAS (Indexante dos Apoios Sociais) como indexante geral do IRS, mantendo-se, porém, a RMMG (Retribuição Mínima Mensal Garantida), até então o indexante do IRS e que devia, aliás, manter-se, até que o valor do IAS atingisse o valor da RMG, então 475,00€. Onze anos depois, o IAS ainda está em 438,81 €, enquanto a RMMG para 2021 é de 665,00 €. Veja-se aqui uma amostra dos malabarismos que são feitos com o imposto. Sempre fomos críticos desta solução de erosão do indexante, e refletimos essa crítica na nossa Lição sobre IRS em Lições de Fiscalidade, Vol. I, Coordenação de João Ricardo Catarino e de Vasco Branco Guimarães, 7.ª d., Almedina, Coimbra, 2020, pp. 205-331.

5. CONCLUSÃO

O IRS em vigor não está bem, nem se recomenda. Carece de uma profunda revisão, a tender para reforma estrutural por alteração do modelo: do modelo compreensivo ao modelo dual, com todas as consequências daí advinentes. E mais do que uma espécie de “mesa do orçamento” onde todos querem o seu pedaço, o IRS deveria tender apenas a não tributar o mínimo de existência e a deixar para prestações positivas da segurança social a redistribuição que acaba por não fazer.

Lisboa, 14 de Setembro de 2021

BIBLIOGRAFIA

Cadernos CT n.º 209, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Coord., CARLOS DOS SANTOS, António e MARTINS, António M. Ferreira, 2009

Cadernos CTF n.º 216, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Património e o Rendimento, Lisboa, 2015

CASALTA NABAIS, em Estudos de Direito Fiscal, V, Uma Futura Revisão Constitucional

DIAMOND P. e MIRRLEES, J., Optimal Taxation and Public Production: Production Efficiency, 1971, in American Economy Review, 61

FAUSTINO, Manuel:

- IRS, de Reforma em Reforma, (2003), A Constituição Fiscal Revista
- JTCE, Revista de Economia, Finanças e Contabilidade (2001), IRS, uma década de vigência.
- Evolução da Tributação do rendimento: da tributação parcelar ao modelo IRS/IRC, in Reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução: repercussões ao nível dos contribuintes e da administração fiscal, Associação dos Administradores Tributários Portugueses, 1995
- Tendências Recentes da Evolução do Imposto sobre o Rendimento Pessoal, Ciência e Técnica Fiscal n.º 416
- Lição sobre IRS em Lições de Fiscalidade, Vol. I, Coordenação de João Ricardo Catarino e de Vasco Branco Guimarães, 7.ª d., Almedina, Coimbra, 2020

GAGO RODRIGUEZ, Alberto, ALVAREZ VILLAMARIN, José C. e GONZALEZ MARTÍNEZ, Xosé M., Las Reformas Fiscales del Siglo XX - Teoría y Práctica de la reforma fiscal moderna 1980-2013, 2015, Madrid, Editorial del Economista

Instituto de Estudios Fiscales, Evaluación de la Reforma del IRPF de 2015, Madrid, 2015

MARTINEZ, Soares, Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 7.ª edição, 1993, pp. 510.

MIRRLEES, J., 1971, The Theory of Optimal Income Taxation, in Revue of Economic Studies, 38, pp. 175-208

MIRRLEES, James - tradução de Julio Viñuela Diaz, Diseño de un sistema tributario óptimo, Informe Mirrlees, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013

OCDE,

- Fundamental Reform of Personal Income Tax, OECD Tax Policy Studies, n.º 13, 2006
- Tax Policy Reforms 2018
- Tax Policy Reforms 2019

PITTA E CUNHA, Paulo de

- Alterações na Tributação do Rendimento: Reforma Fiscal ou simples ajustamentos, Revista FISCO, n.º 103/104, junho de 2002, Ano XIII
- A Reforma Fiscal, 1.ª ed., D. Quixote
- A pseudo-reforma fiscal do Século XX e o regime simplificado, Revista de Finanças Públicas e Direito

Fiscal, n.º 1

- 15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/1989, Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha, Almedina, Coimbra, 2005

SALDANHA SANCHES, Manual de Direito Fiscal, 3.ª ed., Coimbra, 2007

SÉRGIO VASQUES, in Manual de Direito Fiscal, 2.ª ed., Almedina, Coimbra

TEIXEIRA RIBEIRO, in A Reforma Fiscal (1989), Imposto Único de Rendimento Pessoal

XAVIER DE BASTO, José Guilherme, IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007

Devo ainda mencionar o precioso auxílio que me foram dados pels:

- Dossier Estatístico da AT, Triénio 2017-2019;
- Bases de dados da PORDATA, OECD e Eurostat
- Relatórios específicos sobre reformas fiscais publicados pela UE e pela OCDE.