

ANEXO A

RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E PENSÕES

Este anexo **não** é individual, e destina-se a declarar os rendimentos do **trabalho dependente** (Categoria A), ainda que sujeitos a tributação autónoma, e/ou de **pensões** (Categoria H), auferidos por todos os membros que fazem parte do agregado familiar, **que tenham sido obtidos no território português**, tal como são definidos, respetivamente, nos artigos 2.º e 11.º do Código do IRS.

Os rendimentos do trabalho dependente consideram-se obtidos em Portugal quando se verificar uma das seguintes situações:

- os rendimentos resultem de trabalho prestado em Portugal, independentemente do local onde a entidade devedora tem a sua sede;
- os rendimentos sejam devidos por entidades com residência em Portugal, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, independentemente do local onde o trabalho é prestado.
[cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS]

Deve ser apresentado nos prazos e locais para a apresentação da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, da qual faz parte integrante.

Os rendimentos desta natureza, **obtidos fora do território português** por sujeitos passivos residentes e os respetivos descontos para a segurança social, bem como o imposto pago no estrangeiro, devem ser declarados apenas no **Anexo J**.

Os rendimentos isentos que devam ser englobados para efeitos de determinação de taxa devem ser declarados, apenas, no quadro 4 do **Anexo H** (Benefícios Fiscais e Deduções).

As remunerações públicas pagas pelo Estado Português, bem como os descontos para a segurança social e respetivas retenções na fonte, ainda que respeitantes a trabalho prestado **fora** do território português, devem ser indicadas neste **Anexo A** e não no Anexo J.

No que se refere aos rendimentos do **trabalho dependente** (Categoria A), são, pois, de declarar neste anexo A, todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

- trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado [cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRS];
- trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, quando exercido sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade a quem é prestado [cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRS];
- exercício de função, serviço ou cargo públicos [cfr. alínea c) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRS];
- situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem,

ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora [cfr. alínea d) do n.º 1 do art.º 2.º do CIRS].

Para além destes, consideram-se ainda rendimentos da categoria A:

- as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, **com exceção dos** que neles participem como **revisores oficiais de contas** (que serão sempre de incluir na categoria B) [cfr. alínea a) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- as remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica [cfr. alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- os abonos para falhas devidos a quem, no seu trabalho, tenha de movimentar numerário, na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa [cfr. alínea c) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- as ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício [cfr. alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- as importâncias auferidas, ainda que a título de indemnização, pela mudança de local de trabalho e, ainda, as que resultem da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho ou de incumprimento das condições contratuais [cfr. alínea e) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- a quota-parte, acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhias de pesca aos pescadores que limitem a sua atuação à prestação de trabalho [cfr. alínea f) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];
- as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando **não** atribuídas pela respetiva entidade patronal (estão aqui incluídas as chamadas “gorjetas”) [cfr. alínea g) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS].

No que diz respeito às **pensões** (Categoria H), são de declarar neste anexo A:

- as prestações devidas a título de pensões de **aposentação** ou de **reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência**, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 12 do artigo 2.º (ou seja, rendimentos auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho por conta de outrem, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável) e ainda as **pensões de alimentos** [cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do CIRS];
- as prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente [cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 11.º do CIRS];

- as pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores [cfr. alínea c) do n.º 1 do art.º 11.º do CIRS];

Esta alínea não compreende as “**pensões de preço de sangue**”, que o Tribunal Constitucional (Acórdão n.º 308/2001) declarou a sua tributação inconstitucional. Por sua vez, a Administração Tributária, através da Circular n.º 13/2002, de 9/5, da Direcção de Serviços do IRS, veio dizer que, a partir de 20/11/2001, estas pensões **não se encontram sujeitas a tributação**.

- as rendas temporárias ou vitalícias [cfr. alínea d) do n.º 1 do art.º 11.º do CIRS].

Sobre as rendas temporárias ou vitalícias abrangidas pela alínea d) do n.º 1 do artigo 11.º do CIRS, veja-se, mais à frente, em comentário ao Código 407 do quadro 4 ao anexo A, o que se diz com o título “Rendas temporárias ou vitalícias (enquadramento)”.

Alguns rendimentos mais conhecidos, não sujeitos a tributação

Entre outros, e tal como se pode ver dos n.ºs 3 e 8 do artigo 2.º do Código do IRS, rendimentos há que não estão sujeitos a tributação. É o caso, por exemplo, de:

- **Abonos de família e respetivas prestações complementares** (tais como subsídios de aleitação, casamento, funeral e nascimento), na parte em que **não** excedam os limites legais estabelecidos [n.º 1), alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS];

Abono de família (exclusão da incidência)

O abono de família é objeto de uma exclusão da incidência enquanto se mantiver dentro dos limites legais, operando-se assim uma derrogação à sua previsão no âmbito do artigo 2.º, n.º 2 do CIRS, onde se abrangem todos e quaisquer abonos. Trata-se de uma situação que se justifica por constituir uma forma de proteção da família, revestindo assim a natureza de um benefício fiscal. Efetivamente, o facto de o Código do IRS adoptar o sistema do quociente conjugal (*splitting*) em lugar do quociente familiar (divisão pelo número de membros do agregado familiar) implica um desfavorecimento fiscal das famílias numerosas. O benefício consistente na não tributação parcial do abono de família constitui assim uma forma de minorar essa situação.

[cfr. n.º 1) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, e Prof. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, em C.T.F. n.º 408, outubro-dezembro de 2002, pág. 19]

Abono de família (complemento pago pelas entidades patronais – incidência)

A referência no n.º 1) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS aos abonos de família e respetivas prestações complementares, no sentido de serem considerados rendimentos do trabalho, **exceto** na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos, aplica-se quando,

por qualquer motivo, tais abonos ou prestações complementares não são pagos pela segurança social mas pela entidade patronal.

Se o trabalhador recebe o abono de família da Segurança Social e a entidade patronal lhe paga qualquer importância a esse título – uma prestação complementar – **a parte daquele somatório que exceda o limite fixado** para os funcionários públicos que estejam nas mesmas condições, **é considerado como rendimento do trabalho.**

- **Subsídio de refeição** na parte em que **não** exceder **50%** do limite legal estabelecido, ou **70%** sempre que o respetivo subsídio seja atribuído através de **vales de refeição** [n.º 2), alínea b) do n.º 3 e n.º 14 do art.º 2.º do CIRS];

Limites legais nos anos de 2007 a 2011

Ano	Pago em:		Diploma
	Dinheiro	Vales de refeição	
2007	€ 6,05 (€ 4,03 + 50%)	€ 6,85 (€ 4,03 + 70%)	Portaria n.º 88-A/2007, de 18/1
2008	€ 6,17 (€ 4,11 + 50%)	€ 6,99 (€ 4,11 + 70%)	Portaria n.º 30-A/2008, de 10/1
2009	€ 6,41 (€ 4,27 + 50%)	€ 7,26 (€ 4,27 + 70%)	Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12
2010	€ 6,41 (€ 4,27 + 50%)	€ 7,26 (€ 4,27 + 70%)	(1)
2011	€ 6,41 (€ 4,27 + 50%)	€ 7,26 (€ 4,27 + 70%)	(1)

(1) - Para os anos de 2010 e 2011 não foi publicada a respetiva Portaria. Assim, mantém-se em vigor os valores fixados para o ano de 2009, que constam da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12.

Subsídio de refeição (delimitação negativa da incidência)

O subsídio de refeição é objeto de tributação nos termos gerais, mas existe uma delimitação negativa da incidência do imposto até ao limite legal, **acrescido** (no ano de 2011) **de 50%**.

A parte objeto da não tributação pode elevar-se até ao limite legal **acrescido** (no ano de 2011) **de 70%**, quando o pagamento for efetuado através de **vales de refeição**, o que constitui um benefício fiscal suplementar a essa forma de pagamento, justificada pelo facto de assegurar a efetiva utilização dessa importância em refeições.

[cfr. n.º 2) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS]

Subsídio de refeição (pode ser pago em todos os dias de prestação efetiva de trabalho)

Tendo surgido dúvidas sobre o critério relevante para efeitos de exclusão da tributação do subsídio de refeição ao abrigo do artigo 2.º do Código do IRS, foi, por meu despacho de 23/07/1992, sancionado o seguinte entendimento:

Estão excluídos de tributação os montantes atribuídos a título de subsídio de refeição, na parte em que não excedam o montante diário fixado para a Função Pública acrescido (no ano de 2011) de 50% (ou de 70% sempre

que seja atribuído através de vales de refeição), correspondente a **todos os dias de prestação efetiva de trabalho**.

(cfr. Circular n.º 17/92, de 21/09/92, da DGCI)

NOTA:

O subsídio de refeição destina-se a compensar o trabalhador das despesas suportadas com a sua alimentação nos dias (incluindo o sábado se for caso disso) em que está a prestar serviço para a entidade patronal.

Assim, para efeito de determinação ou não a IRS do subsídio de refeição devem ser atendidos dois aspetos: o valor estabelecido para os servidores do Estado, acrescido (no ano de 2011) de 50% ou de 70% se for pago por vales de refeição e os dias efetivos de trabalho **deduzidos dos dias em que o trabalhador receba ajudas de custo** (cfr. art.º 37.º do Dec. Lei n.º 106/98, de 24/4, onde se diz que «o quantitativo correspondente ao abono diário do subsídio de refeição é deduzido nas ajudas de custo, quando as despesas sujeitas a compensação incluam o custo do almoço»).

Se o limite quantitativo for ultrapassado **o excedente** é considerado rendimento da categoria A, e como tal (o excedente) sujeito a tributação.

De igual forma, será rendimento da categoria A o montante do subsídio pago relativamente a **dias que não sejam de efetiva prestação de trabalho**. Neste caso não é apenas o excedente que fica sujeito a IRS, mas sim a totalidade do subsídio pago referente a esses dias.

Finalmente, e no que respeita aos trabalhadores que prestam serviço ao **sábado**, dado que estamos perante dias efetivos, a importância paga até ao respetivo limite beneficia do mesmo regime de não sujeição em sede de IRS.

Subsídio de refeição pago a trabalhadores que prestem serviço a tempo parcial (limite legal a considerar para efeitos de exclusão tributária)

Determina o n.º 9 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 259/98, de 18 de Agosto, com a redacção dada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que “O trabalhador a tempo parcial tem direito à remuneração base prevista na lei, em proporção do respectivo período normal de trabalho, e ao subsídio de refeição, excepto quando a sua prestação de trabalho diário seja inferior a metade da duração diária do trabalho a tempo completo, sendo então calculado em proporção do respectivo período normal de trabalho semanal”.

Sendo que, um “servidor do Estado” a tempo parcial com um período normal de trabalho de 4 horas diárias e de 20 horas semanais, por referência a um período completo de 8 horas diárias e 40 horas semanais, tem direito ao subsídio de refeição na sua totalidade, ou seja, actualmente, a € 4,27.

A fim de determinar o limite da exclusão tributária do subsídio de refeição, abonado aos trabalhadores a tempo parcial, deve o subsídio de refeição devido a um “servidor do Estado” ser acrescido (no ano de 2011) em 50%,

ou em 70% sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição, conforme o disposto no artigo 2.º, n.º 3, alínea b), n.º 2, do CIRS.

Assim, conforme o disposto no n.º 2, alínea b), do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, e por imposição do n.º 14 do mesmo artigo, o limite legal a considerar para exclusão tributária dos subsídios de refeição abonados a trabalhadores a tempo parcial, deve ser acrescido de 50%.

No caso de um subsídio de refeição atribuído ao trabalhador a tempo parcial com um período normal de trabalho de 4 horas diárias e 20 horas semanais, por referência a um período completo de 8 horas diárias e 40 horas semanais, no valor de € 6,41 por cada dia de trabalho, o **montante a excluir de tributação** corresponde à sua totalidade.

(Informação vinculativa, Proc. 4467/10, com despacho concordante do Substituto Legal do Sr. Diretor-Geral de 19/10/2010)

- **Abonos para falhas** devidos a quem, no seu trabalho, tenha de movimentar numerário, desde que **não** excedam 5% da remuneração mensal fixa (a) [alínea c) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS]. Caso exceda este limite, **apenas o excedente será tributado**.

(a) - Entende-se como remuneração mensal fixa:
14 x remuneração fixa (sem diuturnidades)

12

Como se vê, a parte excedente à remuneração mensal fixa, **sujeita a IRS** categoria A, é determinada aplicando a respetiva percentagem (**5%**) sobre o vencimento mensal fixo, **acrescido** da parte correspondente dos subsídios de férias e de Natal, **excluindo** as diuturnidades (Inf. n.º 22/89 do NIR, sancionada por Despacho de 16/01/1989).

Abono para falhas (fim a que se destina)

A alínea c) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS manda incluir nos rendimentos do trabalho dependente (categoria A) os abonos para falhas na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa.

Estes abonos destinam-se, como bem se sabe, a compensar as pessoas cujo trabalho inclui a movimentação de numerário pelos prováveis erros de que resultem “falhas” em dinheiro.

Consequentemente, quem lida com dinheiro, fazendo pagamentos e recebimentos, no final do dia terá de entregar as contas certas, assumindo a responsabilidade pelas falhas porventura existentes. E, faltando dinheiro, terá de o repor ao caixa.

Atendendo à natureza do recebimento, compreende-se bem que só seja tributável se exceder aquele limite (5% da remuneração mensal fixa, acrescida dos subsídios de Natal e de férias, excluindo-se as diuturnidades e as remunerações que não tenham natureza fixa), já que enquanto se mantém dentro dele o provável é que não se trate de verdadeira remuneração, mas tão só de mera compensação pelas falhas que efetivamente ocorram.

Abono para falhas (funcionários e agentes que, não se encontrando integrados na carreira de tesoureiro, sejam responsáveis diretos pelo manuseamento e guarda de dinheiro ou valores públicos)

O Decreto-Lei n.º 4/89, de 6 de janeiro, atribui o direito ao abono para falhas [art.º 2.º, n.º 1, alínea *b*)] aos «funcionários e agentes que, não se encontrando integrados na carreira de tesoureiro, manuseiem ou tenham à sua guarda, nas áreas de tesouraria ou cobrança, valores, numerário, títulos ou documentos, sendo por eles responsáveis».

Muito embora o reconhecimento do direito ao abono para falhas ao pessoal abrangido por esta previsão seja feito, relativamente a cada ministério, mediante despacho conjunto do respetivo ministro, do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tiver a seu cargo a função pública, tem havido diversos casos em que, à luz do entendimento inicialmente feito dos objetivos e do contexto daquele decreto-lei, se tem restringido o âmbito da sua aplicação; mostra-se assim conveniente esclarecer que o reconhecimento do direito ao abono para falhas ao abrigo da aludida disposição legal **pode ser feito relativamente a qualquer trabalhador não integrado na carreira de tesoureiro que seja responsável direto pelo manuseamento e guarda de dinheiro ou valores públicos.**

(do preâmbulo do Dec. Lei n.º 276/98, de 11/9)

Abono para falhas (o que fica sujeito a tributação)

O abono para falhas consiste numa remuneração normalmente atribuída a quem movimentar dinheiro no seu trabalho, destinada a permitir cobrir eventuais falhas de caixa. Há aqui uma exclusão da incidência da tributação desse subsídio, até ao limite de 5% da remuneração mensal fixa. Se exceder esse limite, **apenas o excedente será tributado.**

Naturalmente que para efeitos de cálculo desse montante se **contam os subsídios de Natal e de férias, excluindo-se as diuturnidades e as remunerações que não tenham natureza fixa.**

(cfr. Prof. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, em C.T.F. n.º 408, outubro-dezembro de 2002, pág. 26)

- **Ajudas de custo**, desde que **não** excedam os limites legais previstos para os servidores do Estado [alínea *d*) do n.º 3 e n.º 14 do art.º 2.º do CIRS];

Limites legais fixados para os anos de 2007 a 2011

Ano	Deslocações no país		Deslocações ao e no estrangeiro		Diploma
	Trabalhadores que exerçam funções públicas com remuneração base superior ao valor do nível remuneratório 18 (1)	Membros do Governo	Trabalhadores que exerçam funções públicas com remuneração base superior ao valor do nível remuneratório 18 (1)	Membros do Governo	
2007	€ 59,73	€ 65,86	€ 141,73	€ 159,02	Portaria n.º 88-A/2007, de 18/1
2008	€ 60,98	€ 67,24	€ 144,71	€ 162,36	Portaria n.º 30-A/2008, de 10/1
2009	€ 62,75	€ 69,19	€ 148,91	€ 167,07	Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12
2010	€ 62,75	€ 69,19	€ 148,91	€ 167,07	(2)
2011	€ 50,20	€ 69,19	€ 119,13	€ 133,66	Dec. Lei 137/2010, de 28/12

(1) - Nos anos de 2007 e 2008 leia-se “funcionários com o índice sup. a 405”.

(2) - Para o ano de 2010 não foi publicada a respetiva Portaria. Assim, vigoraram os valores fixados para o ano de 2009, que constam da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12.

Ajudas de custo (limites legais para os trabalhadores e membros dos órgãos societários, cujas funções não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e/ou remunerações dos funcionários públicos)

Tendo-se suscitado dúvidas sobre o alcance da expressão “servidores do Estado” contida no n.º 14 do artigo 2.º do Código do IRS, para os efeitos de determinação da parte dos quantitativos das ajudas de custo sujeitas ao imposto, foi, por despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 28/02/1991, sancionado o seguinte entendimento:

1 - No cálculo do excesso das ajudas de custo abonadas por entidades não públicas aos seus trabalhadores e membros dos órgãos societários, **pode tomar-se como referência o valor das ajudas de custo atribuídas a membros do Governo**, sempre que as funções exercidas e ou o nível das respetivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e ou remunerações dos funcionários públicos.

2 - Nos restantes casos, continua a considerar-se que excedem os limites legais as ajudas de custo superiores ao limite mais elevado fixado para os funcionários públicos.

3 - Fica assim prejudicado o entendimento veiculado pelo Ofício-Circulado n.º 12/89, de 12/8, que expressamente se revoga.

(Circular n.º 12/91, de 29/04/1991, da DGCI, com a devida atualização da legislação citada)

Ajudas de custo (tributação nos casos em que as verbas atribuídas como tal não assumam natureza compensatória mas sim remuneratória)

A tributação das ajudas de custo, segundo o disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, apenas se faz quanto à **parte excedente** dos limites legais **ou, pela totalidade**, quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

Não havendo excedentes, e observados que sejam os pressupostos antes referidos, **não há lugar a tributação.**

Se as importâncias recebidas como tal não reunirem tais pressupostos, em tais casos, **não se tributa apenas a parte excedente** dos valores fixados para os servidores do Estado, **mas sim a sua totalidade**, por, nessas situações, estar totalmente afastado o fim em vista com essas verbas, ou seja, tais importâncias, nessas circunstâncias, não assumem, para efeitos fiscais, natureza compensatória, mas sim natureza remuneratória.

De facto, **no plano fiscal, a atribuição de importâncias a título de ajudas de custo**, para não serem consideradas rendimentos do trabalho, **estão subordinadas a uma dupla condição**, isto é, não excederem os limites legais e a de serem observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado.

- **Subsídio de viagem e de marcha**, desde que **não** excedam os limites legais previstos para os servidores do Estado [alínea d) do n.º 3 e n.º 14 do art.º 2.º do CIRS];

Limites legais nos anos de 2007 a 2011

Ano	Deslocações		Diploma
	Em automóvel próprio	Em motociclo próprio (1)	
2007	€ 0,38	€ 0,152	Portaria n.º 88-A/2007, de 17/1
2008	€ 0,39	€ 0,156	Portaria n.º 30-A/2008, de 10/1
2009	€ 0,40	€ 0,160	Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12
2010	€ 0,40	€ 0,160	(2)
2011	€ 0,36	€ 0,144	Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28/12

- (1) - O limite de isenção para estes veículos corresponde a **40%** do limite fixado para os veículos automóveis (cfr. Circular n.º 19/93, de 20/08/1993, SAIR).
 (2) - Para o ano de 2010 não foi publicada a respectiva Portaria, pelo que vigorou o valor do ano anterior.
 (3) - Com redução de 10% do valor fixada na Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12, de acordo com o n.º 4 do artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 137/2010, de 28/12.

Subsídio de viagem e de marcha (utilização de veículo motorizado não automóvel)

O facto de as portarias publicadas anualmente, com a fixação dos limites legais a que se refere o n.º 6 do artigo 2.º do Código do IRS, não contemplarem explicitamente os subsídios de viagem relativos à utilização de veículo motorizado não automóvel próprio, ao serviço da entidade patronal, evidencia uma lacuna cuja integração se justifica plenamente.

Nesta conformidade, sem prejuízo da inclusão daqueles subsídios nas portarias que, de futuro, vierem a ser publicadas, importa desde já divulgar o entendimento que sobre a matéria foi sancionado por despacho de 26/07/1993, de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento:

Consideram-se rendimentos do trabalho dependente, nos termos da alínea

e) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, as importâncias auferidas pela utilização de veículo não automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte que exceda 40% do limite legal fixado anualmente para os subsídios de viagem e de marcha pelo transporte em automóvel próprio. (Circular n.º 19/93, de 20/08/1993, SAIR)

– **As importâncias recebidas a qualquer título quando, por qualquer forma, cessem os contratos subjacentes às seguintes situações:**

- trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS;
- trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS;
- exercício de função, serviço ou cargo públicos, previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS,

mas sem prejuízo do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS (que trata, entre outras, das situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho), quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista, **ou se verifique a cessação das funções de gestor, administrador ou gerente de pessoa coletiva**, caso em que as importâncias auferidas, a qualquer título, **ficam sempre sujeitas** a tributação:

- **pela sua totalidade**, tratando-se de gestor, administrador ou gerente de pessoa coletiva;
- **na parte que exceda** o valor correspondente (no ano de 2011) a **uma vez e meia** o valor médio das remunerações regulares com caráter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, **multiplicado pelo número de anos ou fração** de antiguidade ou de exercício de funções na entidade devedora, nos demais casos, **salvo** quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, **caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade**.

(cfr. n.º 4 do art.º 2.º do CIRS, com a redação dada pela Lei n.º 100/2009, de 7/9)

No entanto, **não haverá exclusão se:**

- a) O sujeito passivo, nos 24 meses seguintes criar novo vínculo profissional ou empresarial, independente da sua natureza, com a mesma entidade, **caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade** (cfr. parte final do n.º 4 do art.º 2.º do CIRS);
- b) O sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, de não tributação total ou parcial nele prevista (cfr. n.º 7 do art.º 2.º do CIRS).

Para o efeito da alínea a) anterior, considera-se criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade com a qual cessaram relações laborais comerciais ou de prestação de serviços, por sociedade ou outra entidade em que, pelo

menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respetivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, **exceto** se as referidas relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços representarem **menos** de 50% das vendas ou prestações de serviços efetuadas no exercício (cfr. n.º 5 do art.º 2.º do CIRS, com a nova redação dada pela Lei n.º 100/2009, de 7/9).

Tenha-se ainda em atenção que, segundo o disposto no n.º 6 do artigo 2.º do Código do IRS, **o regime de exclusão de tributação** previsto no n.º 4 do mesmo normativo **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, **já que estas importâncias estão sujeitas a tributação nos termos normais**.

Contrato individual de trabalho (noção)

Segundo o disposto no artigo 1152.º do Código Civil, «Contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua atividade intelectual ou manual a outra pessoa, sob a autoridade e direção desta».

Também o artigo 11.º do Código do Trabalho, após a revisão feita pela Lei n.º 7/2009, de 12/2, nos diz que «Contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa singular se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua atividade a outra ou outras pessoas, no âmbito e sob a autoridade destas».

Cessação do contrato individual de trabalho (compensação atribuída a trabalhador com licença sem vencimento – contagem do prazo de 12 meses)

Nos termos do disposto na alínea e) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS (CIRS), são considerados rendimentos do trabalho dependente quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos de trabalho dependente.

Deste modo, as compensações atribuídas pela cessação de contrato individual de trabalho por motivo de extinção do posto de trabalho **estão sujeitas a IRS**, sendo enquadradas como rendimentos da categoria A.

O n.º 4 do artigo 2.º do CIRS estabelece um regime diferenciado de tributação das indemnizações, consoante estejam ou não em causa gestores, administradores ou gerentes de pessoas colectivas.

No caso de **gestores, administradores ou gerentes de pessoas colectivas**, as **importâncias auferidas**, a qualquer título, por motivo de cessação das respectivas funções **são tributadas em IRS pela sua totalidade** [cfr. alínea a) do n.º 4 do artigo 2.º].

Nas demais situações, as indemnizações beneficiam de uma não tributação parcial ou total, consoante ultrapassem ou não determinado limite, de acordo com o estatuído na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 2.º, ou seja, a tributação só incide sobre valores indemnizatórios que ultrapassem determinados limites, sem prejuízo das demais condições previstas no artigo 2.º, na parte aplicável.

Nos termos do disposto na alínea *b)* do n.º 4 do artigo 2.º, estas indemnizações são tributadas na parte que exceda 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 devedora. Isto é, estão em causa remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto auferidas nos últimos 12 meses, e nestes termos, devem entender-se como tal as remunerações pagas ou colocadas à disposição do titular dos rendimentos.

Assim, no caso de um trabalhador que esteja **numa situação de licença sem vencimento** à data da cessação do contrato individual de trabalho, para efeitos do cálculo do limite de exclusão da tributação, a que se refere a alínea *b)* do n.º 4 do artigo 2.º, **devem ser considerados os últimos 12 meses de remuneração efectiva**.

(Informação vinculativa, Proc. 5448/10, com despacho concordante do Sr. Subdiretor-Geral, substituto legal do Sr. Diretor-Geral dos Impostos, de 25/10/2010)

Cessação do contrato individual de trabalho (enquadramento fiscal de contagem de antiguidade para efeitos de tributação das indemnizações)

Exigindo a lei fiscal, específica e expressamente, que a antiguidade a contabilizar seja a antiguidade na entidade devedora da compensação por cessação de contrato de trabalho, não é de ponderar na aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS, a antiguidade em anterior entidade pagadora, **mesmo que o trabalhador e a nova entidade patronal tenham acordado ser de consider la** em eventuais futuras “indemnizações”.

Atendendo à equiparação legal entre entidade patronal - definida esta como entidade pagadora dos rendimentos – e qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, tendo ocorrido mudança (jurídica) de entidade pagadora dentro do grupo (por celebração de contrato de trabalho com outra empresa do mesmo grupo), tal “transferência” do trabalhador não obsta a que na aplicação do n.º 4 do artigo 2.º do Código do IRS à compensação auferida por cessação do contrato de trabalho sejam considerados os anos de antiguidade em ambas as entidades.

Também essa deve ser a solução, quer por efeito da lei, quer pelo critério da substância económica, quando esteja em causa uma situação enquadrada no artigo 285.º do novo Código do Trabalho:

- transmissão, por qualquer título, da titularidade de empresa, ou estabelecimento ou ainda de parte de empresa ou estabelecimento que constitua uma unidade económica;

- transmissão, cessão ou reversão da exploração de empresa, estabelecimento ou unidade económica.

E isso atendendo a que o trabalhador continuou a exercer funções na mesma “unidade económica”, bem como a que, apesar da mudança de entidade patronal ocorrida, os contratos de trabalho, em substância e por determinação legal, se mantiveram.

(Informação vinculativa, Proc. 1818/10, com despacho concordante do Substituto Legal do Sr. Diretor-Geral, de 10/10/2010)

- **As prestações efetuadas 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 [alínea a) do n.º 8 do art.º 2.º do CIRS];
- **Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer** mantidas pela entidade patronal **ou** previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de janeiro, desde que observados os critérios estabelecidos no artigo 43.º do Código do IRC [alínea b) do n.º 8 do art.º 2.º do CIRS];

Decreto-Lei n.º 26/99, de 28/1:

1 - O presente diploma estabelece as condições de emissão e atribuição com carácter geral de vales denominados «**vales sociais**», destinados ao pagamento de creches, jardins-de-infância e lactários, mediante a constituição de fundos.

2 - Os vales sociais têm por finalidade potenciar o apoio das entidades empregadoras aos seus trabalhadores que tenham a cargo filhos ou equiparados com idade inferior a 7 anos.

3 - Para efeitos do número anterior, consideram-se equiparados os adotados, tutelados e quaisquer outros menores com idade inferior a 7 anos, cuja responsabilidade pela educação e subsistência esteja a cargo dos trabalhadores.

(artigo 1.º do Dec. Lei n.º 26/99, de 28/1)

- **As prestações relacionadas exclusivamente com ações de formação profissional** dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal, quer por organismo de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes [alínea c) do n.º 8 do art.º 2.º do CIRS];

Na maioria dos casos, estas prestações nem serão do exclusivo interesse do trabalhador, pois também beneficiam a entidade patronal, pelo que não teria lógica tributá-las como exclusiva vantagem daqueles. Optou-se, assim, por uma solução de exclusão, que parece ter bom fundamento, atendendo à importância que a formação profissional assume numa economia em mutação acelerada.

(José Guilherme Xavier de Basto, em “IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, edição de 2007, pág. 138/139)

- **As importâncias suportadas pelas entidades patronais com a aquisição de passes sociais** a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha caráter geral [alínea d) do n.º 8 do art.º 2.º do CIRS, aditada pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12].

Passes sociais (realizações de utilidade social que não constituem rendimento tributável)

A partir de 01/01/2009, dadas as alterações introduzidas pela Lei n.º 64-A/2008, de 31/12, os custos suportados com a aquisição de passes sociais em benefício do pessoal da empresa, verificados os requisitos previstos no n.º 1 do artigo 43.º do CIRC, são de considerar realizações de utilidade social, não sendo de assumir como rendimento do trabalho dependente desde que a atribuição dos mesmos tenha caráter de generalidade.

[cfr. alínea d) do n.º 8 do art. 2.º do CIRS e n.º 15.º do art.º 43.º do CIRC]

- Igualmente o **subsídio de desemprego** não constitui remuneração resultante de contrato de trabalho, já que **não** integra a categoria de rendimentos do trabalho dependente e, sendo certo que não pode ser enquadrado em qualquer outra categoria, **não** está em caso algum sujeito a tributação, razão pela qual não deve ser incluído no anexo A do IRS nem em qualquer outro anexo da declaração modelo 3 (cfr. Desp. de 28/01/1989 - Inf. n.º 103/89, do NIR).

Lembramos que, neste caso, tecnicamente, não se trata de uma situação de isenção mas sim de **uma não sujeição a imposto**.

- Também o **subsídio de doença**, desde que pago pela segurança social, **não está sujeito** a IRS. **Porém**, o complemento de subsídio de doença pago pela entidade patronal adicionado àquele subsídio, de modo a perfazer a totalidade do ordenado, por ser uma remuneração resultante do contrato de trabalho ou de outro legalmente equiparado, é considerado rendimento do trabalho dependente e, como tal, **sujeito** a IRS, nos termos do artigo 2.º do respetivo Código (cfr. Desp. de 28/01/1989 - Inf. n.º 103/89, do NIR).
- **indemnizações** devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas pelo Estado, regiões autónomas, autarquias locais, institutos públicos ou fundos públicos, nelas se incluindo as pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar; bem como as pagas ou atribuídas ao abrigo de contratos de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente; assim como as pagas pelas associações mutualistas (cfr. n.º 1 do art.º 12.º do CIRS).

Acidentes de viação (indemnização recebida da companhia de seguros resultante da lesão corporal sofrida, ou mesmo para reparação de danos patrimoniais, i.e., viatura)

Tive um acidente de viação, tendo recebido uma indemnização da companhia de seguros relativa à lesão corporal que sofri.

A verba recebida está sujeita a IRS?

De acordo com o disposto na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas ao abrigo de contrato de seguro, **não se encontram sujeitas a tributação em sede de IRS.**

De facto, o artigo 12.º do CIRS, que trata da “delimitação negativa de incidência”, no seu n.º 1, alínea *b*), diz-nos que o IRS não incide sobre as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas ao abrigo de contrato de seguro.

Assim, e se a indemnização que recebeu por parte da companhia de seguros foi consequência de uma lesão corporal ou doença, sofrida em resultado do acidente de viação ocorrido, a importância em causa não está sujeita a IRS, ao abrigo da legislação citada, pelo que não deve ser levada a nenhum dos anexos que fazem parte da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS.

A exclusão da tributação aplica-se igualmente se a indemnização recebida tiver como fim a reparação de danos patrimoniais (i.e., na viatura) os quais, tendo sido devidamente comprovados e ressarcidos pela seguradora, não consubstanciam na sua esfera um rendimento/vantagem patrimonial.

Indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte (delimitação negativa de incidência)

1 - Com a nova redação dada ao n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, passaram a ser **excluídas da incidência de IRS** todas as **prestações qualificadas como indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas nos termos mencionados nas alíneas a) e b) da mesma disposição.**

2 - No sentido de dar resposta a dúvidas que possam eventualmente surgir, e em cumprimento do Despacho n.º 243/2008-XVII, de 18 de Abril, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, esclarece-se o seguinte:

Consideram-se abrangidas pelo n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, **designadamente:**

- a) Os **abonos suplementares de invalidez**, como forma de compensação da diminuição da capacidade de ganho, previstos no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro, no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 314/90, de 13 de Outubro, e no artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 250/90, de 7 de Julho;
- b) As **prestações suplementares de invalidez** que se destinam a custear os encargos de utilização dos serviços de acompanhamento, previstas no artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro, no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 314/90, de 13 de Outubro, e no artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 250/90, de 7 de Julho.

3 - Assim, os elementos mencionados no número anterior **não estão sujeitos à retenção na fonte** exigida pelo artigo 99.º do Código do IRS, desde 1 de janeiro de 2008.

(Circular n.º 13/2008, de 26/05, da DGCI)

QUADROS 1, 2 e 3

 MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS  MODELO 3 Anexo A	1	Categorias A / H	2	Ano dos rendimentos	Reservado à leitura óptica
	Trabalho dependente Pensões		01 2 ____		

3	Identificação do(s) sujeito(s) passivo(s)	
Sujeito passivo A NIF 02 ____ Sujeito passivo B NIF 03 ____		

No **quadro 3**, a identificação dos sujeitos passivos (campos 02 e 03) deve respeitar à posição assumida para cada um no quadro 3A da declaração modelo 3.

QUADRO 4A

4	Rendimentos do trabalho dependente e/ou pensões obtidos em território português					
4A	Rendimentos / Retenções / Contribuições Obrigatórias					
NIF da entidade pagadora	Código dos rendimentos	Titular	Rendimentos	Retenções	Contribuições	Retenção sobretaxa
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
			. . .	. . .	. . .	. . .
Soma de controlo			. . .	. . .	. . .	. . .
Informações complementares						
NIF da Entidade Pagadora	Código	Titular				
	408		Data do contrato de pré-reforma	A A A M M D D	Data do primeiro pagamento	A A A M M D D
	408		Data do contrato de pré-reforma	A A A M M D D	Data do primeiro pagamento	A A A M M D D

Quadro 4 - Rendimentos/Retenções/Contribuições Obrigatórias/Quotizações Sindicais

Destina-se à indicação dos rendimentos do trabalho dependente ou pensões (categorias A ou H), de acordo com a codificação da tabela constante nas instruções da segunda coluna e à identificação das respetivas entidades pagadoras.

Quadro 4A - Rendimentos/Retenções/Contribuições Obrigatórias

PRIMEIRA COLUNA:

Nesta coluna devem identificar-se fiscalmente o **NIF/NIPC** das entidades que pagaram ou colocaram à disposição os rendimentos mencionados neste quadro, tendo em conta que a sua indicação se deve efetuar por cada titular (ver códigos nas instruções da terceira coluna) e por cada código de rendimento (ver tabela na segunda coluna).

SEGUNDA COLUNA:

Nesta coluna deve indicar-se o código correspondente ao rendimento que lhe corresponde de acordo com a tabela seguinte:

Código	Descrição
401	Trabalho dependente – Rendimento bruto
402	Gratificações não atribuídas pela entidade patronal [al. g) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS] – Tributação autónoma
403	Rendimentos de agentes desportivos – tributação autónoma (anos de 2006 e anteriores)
404	Pensões (com excepção das pensões de sobrevivência e de alimentos)
405	Pensões de sobrevivência
406	Pensões de alimentos
407	Rendas temporárias e vitalícias
408	Pré-Reforma – Regime de transição

Código 401 - Trabalho dependente

Com este código deve ser indicado o **total dos rendimentos brutos**, fixos ou variáveis, auferidos, em numerário ou espécie, no âmbito do trabalho dependente, **obtidos no território português**. Os rendimentos desta natureza obtidos fora do território português são apenas declarados no anexo J.

Os rendimentos do trabalho dependente consideram-se obtidos no território português quando se verificar uma das seguintes situações:

- os rendimentos resultem de trabalho prestado em Portugal, independentemente do local onde a entidade devedora tem a sua sede.
- os rendimentos sejam devidos por entidades com residência em Portugal, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, independentemente do local onde o trabalho é prestado.

[cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS]

Os deficientes, com grau de incapacidade permanente igual ou superior a 60%, devidamente comprovada pela autoridade competente, **devem igualmente indicar o total dos rendimentos brutos auferidos**, visto que a parte dos rendimentos isentos é assumida automaticamente na liquidação do imposto.

Deficientes (benefício especial transitório a considerar nos rendimentos da categoria A):

Se a declaração respeitar aos **anos de 2007, 2008, 2009, 2010 ou 2011**, e o titular dos rendimentos for **deficiente**, com grau de incapacidade igual

ou superior a 60%, tem direito ao benefício especial constante do seguinte quadro síntese:

Ano do rendimento	Rendimento bruto			Legislação
	Isento	Sujeito	Limite da isenção	
2007	20%	80%	€ 5.000	Art. 161.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31/12
2008	10%	90%	€ 2.500	Art. 161.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31/12
2009	10%	90%	€ 2.500	Art.º 69.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12
2010	10%	90%	€ 2.500	Art.º 88.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/4
2011	10%	90%	€ 2.500	Art.º 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12

Contudo, estes sujeitos passivos **deverão declarar** no quadro 4A – código 401 do anexo A da declaração de rendimentos modelo 3 – , **o total dos rendimentos brutos auferidos**, já que a parte dos rendimentos isenta é assumida automaticamente na liquidação do imposto.

Por sua vez, o grau de invalidez, deve constar do quadro 3A da declaração de rendimentos modelo 3.

Ações atribuídas aos trabalhadores por preço inferior ao valor de mercado (enquadramento)

A subscrição de ações, pelos trabalhadores de determinada sociedade, em condições privilegiadas (abaixo do valor do mercado), tem subjacente a existência de um vínculo laboral, constituindo um benefício auferido em razão da prestação do trabalho, sendo um **rendimento do trabalho dependente** enquadrável no artigo 2.º, n.º 3, alínea b), n.º 7) do CIRS.

Nesta situação devem ser aplicadas as regras de tributação definidas para a categoria de rendimentos do trabalho dependente, havendo, no entanto, **dispensa de retenção na fonte do imposto** ao abrigo do artigo 99.º, n.º 1 do CIRS.

De acordo com o disposto na alínea b) do n.º 4 do artigo 24.º do CIRS, **o momento em que se consideram obtidos os ganhos**, resultantes da aquisição das ações, **é o da subscrição**.

Só assim não é quando os planos de atribuição estão sujeitos a um conjunto de condições cumulativas, a saber:

- Não aquisição ou registo dos valores mobiliários ou direitos adquiridos a favor do trabalhador;
- Impossibilidade do trabalhador celebrar negócio de disposição ou oneração sobre os valores mobiliários ou direitos equiparados;
- Sujeição a um período de restrição que exclua os trabalhadores do plano de atribuição em caso de cessação do vínculo, pelo menos nos casos de iniciativa com justa causa da entidade patronal;

- Impossibilidade de aquisição de outros direitos inerentes à titularidade dos valores mobiliários ou direitos equivalentes, como sejam o direito a rendimentos ou participação social. Caso em que o ganho se considera obtido no momento em que o trabalhador é plenamente investido no correspondente direito [alínea e) do n.º 4 do artigo 24.º do CIRS].

O rendimento consiste na diferença entre o valor pago pelas ações e o respectivo valor de mercado.

(Informação vinculativa, Proc. n.º 3545/2002, com despacho concordante do Sr. Diretor-Geral, de 17/05/2004, exarado no parecer do Centro de Estudos Fiscais)

Bolsas de estudo atribuídas pelas empresas aos filhos dos seus trabalhadores ou a estes (enquadramento)

As bolsas de estudo atribuídas aos filhos dos trabalhadores, são consideradas rendimentos do trabalho dependente **sujeitos a IRS**, sendo as despesas com a educação abatíveis ao rendimento líquido total do sujeito passivo, desde que por ele declaradas e comprovadas (v.g. propinas, matrículas, livros, material escolar, etc.).

Para efeitos de cálculo do IRS, o montante das bolsas de estudo será adicionado às remunerações do mês em que são pagas para cálculo do imposto a reter.

(Desp. de 16/05/1989 - Inf. n.º 1541/89, do NIR)

NOTA:

Nada impede que a entidade empregadora suporte as despesas com a frequência de um estabelecimento de ensino por parte de um seu trabalhador, independentemente da forma como tal se processe (subsídio, comparticipação, **bolsa de estudo**, etc.).

Porém, não obstante a sua aceitação como custo da entidade empregadora, as importâncias assim despendidas são consideradas **rendimentos do trabalho dependente sujeitos a IRS**, devendo as mesmas ser adicionadas às remunerações do mês em que são pagas para efeitos da retenção na fonte prevista no n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS e no Decreto-Lei n.º 42/91, de 22/1.

Por outro lado, as despesas suportadas pelo trabalhador estudante, desde que por ele suportadas e comprovadas, serão consideradas despesas com a educação, abatíveis ao rendimento líquido total do sujeito passivo, em conformidade com o disposto no artigo 83.º do Código do IRS.

Bombeiros voluntários (subsídios que lhe sejam atribuídos a título de compensação pelo tempo perdido)

No sentido de esclarecer o enquadramento dos subsídios atribuídos aos bombeiros voluntários face ao artigo 2.º do Código do IRS, comunica-se que,

por despacho de 07/03/1991, do Exmo. Subdirector-Geral, foi sancionado o seguinte entendimento:

1 - Os subsídios pagos aos bombeiros voluntários pelas respectivas Associações de Bombeiros Voluntários, a título de compensação pelo tempo perdido, **não estão sujeitos** a IRS por não se enquadrarem na previsão do artigo 2.º do Código do IRS, uma vez que não existe entre os bombeiros e as Associações qualquer vínculo laboral.

2 - No entanto, caso seja paga pela Associação qualquer remuneração a título de ordenado pelos dias de trabalho prestado e sejam efectuadas as respectivas deduções para a Segurança Social, ficam os subsídios acima referidos **sujeitos** a IRS, nos termos do artigo 2.º do Código do IRS, dada a existência de contrato de trabalho entre os bombeiros e as Associações.
(Ofício-Circulado n.º 4/91, s/ data, do SAIR)

Casa de habitação fornecida pela entidade patronal (alojamento coletivo)

Uma empresa do ramo da construção civil alugou certas instalações que, depois de algumas adaptações, vão servir, temporariamente, de alojamento coletivo dos seus trabalhadores que se vão deslocar de outros pontos do país para construir uma obra fora do local de habitação dos mesmos.

Para os trabalhadores, tal constitui uma vantagem económica sujeito a IRS?

De acordo com o disposto na segunda parte do ponto 4) da alínea *b)* do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, considera-se rendimento do trabalho dependente (categoria A) «a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal», total ou parcialmente gratuita, por se considerar uma vantagem económica tributável.

Contudo, o fornecimento de alojamento coletivo nas condições expostas, mesmo numa interpretação ampla daquela norma, afigura-se-nos ser muito mais uma despesa necessária à entidade patronal do que uma “vantagem económica” propriamente concedida ao trabalhador, que nos parece estar abrangida por uma delimitação negativa de incidência, e como tal não considerada rendimento do trabalho dependente.

O caso exposto faz-nos lembrar outras situações análogas, como, por exemplo, a disponibilização de alojamento aos trabalhadores em estaleiros de obras de construção de barragens ou outras do género situadas em zonas distantes. Seria violenta e despropositada a tributação do valor de utilização desses alojamentos, quando a final a permanência dos trabalhadores nesses locais visa, sobretudo, o interesse da unidade produtora e não propriamente a dos trabalhadores.

Assim sendo, o “benefício” em causa não tem que ser levado ao anexo A da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, nem a qualquer outro da mesmas declaração.

Casa de habitação fornecida pela entidade patronal (vantagem económica – incidência)

Uma empresa arrendou um apartamento para habitação de um seu empregado. O benefício em causa está sujeito a IRS?

Porque em tal situação, a casa de habitação fornecida pela entidade patronal se traduz na possibilidade de utilizar, total ou parcialmente de modo gratuito, uma habitação, é considerada uma “vantagem acessória”, de acordo com o disposto no ponto 4) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, onde se diz que «Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente os subsídios de residência ou equivalentes ou a **utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal**», e como tal tributável em sede de IRS.

Trata-se de um rendimento em espécie que será dado pela diferença entre o valor do respetivo uso e o valor pago pelo beneficiário a esse título, tendo ainda em atenção que (cfr. n.º 2 do art.º 24.º do CIRS, com a redação dada pela Lei do OE para 2012):

- O valor do uso é igual à renda suportada em substituição do beneficiário;
- Não havendo renda, o valor do uso é igual ao valor da renda condicionada, determinada segundo os critérios legais, não devendo, porém, exceder um terço do total das remunerações auferidas pelo beneficiário (até 31/12/2011 era um sexto).

Já no que toca à **retenção na fonte**, não obstante tratar-se de rendimento do trabalho dependente, categoria A, as entidades patronais que proporcionem este benefício **não** são obrigadas a fazer a retenção na fonte de IRS, tal como se encontra previsto no n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS e no artigo 2.º-A do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de janeiro.

Creches (pagamento das mensalidades suportadas pelas entidades empregadoras relativo à frequência da creche dos filhos dos seus trabalhadores)

O pagamento das mensalidades suportadas pelas entidades empregadoras relativo à frequência da creche dos filhos dos seus trabalhadores, é considerado rendimento do trabalho dependente destes ou poderá ser considerado uma realização de utilidade social e como tal não sujeito a IRS?

O pagamento das mensalidades suportadas pelas entidades empregadoras relativo à frequência da creche dos filhos dos seus trabalhadores, ainda que tal prática tenha o carácter de generalidade, não é de considerar realização de utilidade social, por falta de enquadramento no artigo 43.º do CIRC, o que pressupõe a sua **aceitação como despesa de educação** dedutível nos termos do artigo 83.º do CIRS, na justa medida em que **é considerado remuneração do trabalho dependente** dos respetivos trabalhadores beneficiários, e como tal sujeito a IRS.

Situação diferente será a atribuição de vales sociais previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28/1, os quais, uma vez cumpridos os critérios previstos no artigo 43.º do CIRC, são considerados encargo dedutível em valor correspondente a 140% (n.º 9 do art.º 43.º do CIRC), não constituindo, neste caso, rendimento do trabalho dependente dos respetivos beneficiários, conforme previsto na alínea *b*) do n.º 8 do artigo 2.º do CIRS.

NOTA:

Consideram-se **vales sociais** os títulos que, nos termos do presente diploma, incorporem o direito à prestação de serviços de educação e de apoio à família com filhos ou equiparados com idade inferior a 7 anos dos **trabalhadores por conta de outrem**.

(n.º 1 do artigo 3.º Dec. Lei n.º 26/99, de 28/1)

Estágios profissionais (incidência)

1 - Os estágios desenvolvidos ao abrigo do presente Programa **estão sujeitos** a tributação fiscal nos termos legais.

2 - Sem prejuízo do disposto no n.º 1 do artigo 8.º, a relação jurídica decorrente da celebração de um contrato de estágio ao abrigo da presente portaria é equiparada, exclusivamente para efeitos de segurança social, a trabalho por conta de outrem.

(artigo 15.º da Portaria n.º 92/2011, de 28/2)

Estágios profissionais (definição)

1 - A presente portaria regulamenta o Programa Estágios Profissionais.

2 - Para efeitos da presente portaria, entende-se por estágios profissionais a etapa de transição para a vida ativa que visa complementar uma qualificação preexistente através de formação e experiência prática em contexto laboral e promover a inserção de jovens ou a reconversão profissional de desempregados.

3 - Não são abrangidos pela presente portaria os estágios que tenham como objetivo o cumprimento de requisitos adicionais e específicos para acesso a títulos profissionais, nem os estágios curriculares de quaisquer cursos.

4 - Não são igualmente abrangidos pela presente portaria os estágios cujo plano requeira perfil de formação e competências nas áreas da medicina e da enfermagem.

(artigo 1.º da Portaria n.º 92/2011, de 28/2)

Lucros distribuídos pelas empresas aos seus trabalhadores através de depósitos a prazo; ações; obrigações; títulos de participação ou outras modalidades (ano em que estão sujeitos a englobamento)

Mostrando-se conveniente reponderar o entendimento que até ao momento tem vigorado acerca da determinação do momento relevante para a

constituição da obrigação jurídico-tributária emergente da distribuição de lucros das empresas aos seus colaboradores directos, quer a mesma se opere mediante a atribuição de depósitos a prazo, acções, obrigações, títulos de participação ou qualquer outra modalidade de atribuição patrimonial, sujeita a um período de indisponibilização por parte dos respectivos titulares, foi o assunto submetido à apreciação de Sua Excelência o Subsecretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento que, por despacho de 18/08/92, sancionou o seguinte entendimento:

1 - As atribuições patrimoniais correspondentes à distribuição de lucros das empresas aos seus trabalhadores, independentemente da forma por que se operem, constituem **rendimentos do trabalho dependente**, nos termos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º do Código do IRS, **sujeitos a englobamento no ano e a partir do momento em que são pagos ou colocadas à disposição dos seus titulares**.

2 - **O momento relevante** para a constituição da obrigação jurídico-tributária correspondente à percepção do rendimento, **coincide com o acto da efectiva distribuição de lucros**, ainda que os títulos representativos das respectivas atribuições patrimoniais fiquem sujeitos a um período de imobilização, porquanto, tal restrição não envolve modificação subjetiva do direito de propriedade dos seus titulares.

3 - As entidades devedoras dos rendimentos, estão obrigadas a proceder à retenção do imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, de harmonia com o disposto no artigo 92.º (atualmente o artigo 99.º) do Código do IRS.

4 - Mantêm-se, até integral cumprimento, os despachos anteriormente proferidos, autorizando procedimentos diferentes dos que decorrem da doutrina agora firmada.

(Circular n.º 14/92, de 03/09/1992, da DGCI)

Magistrados judiciais (subsídio de compensação que lhes é atribuído em substituição do fornecimento de casa de habitação mobilada)

Tendo surgido dúvidas quanto à tributação dos subsídios de compensação atribuídos aos Magistrados Judiciais, face à nova redacção dada ao n.º 2 do artigo 29.º do Estatuto dos Magistrados Judiciais, foi, por despacho de 02/06/2002, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, sancionado o seguinte entendimento:

1 - Pela Lei n.º 143/99, de 31/8, que alterou o n.º 2 do artigo 29.º do Estatuto dos Magistrados Judiciais, foram estes subsídios "... para todos os efeitos equiparados a **ajudas de custo** ...".

2 - Desta forma deverá ser-lhe aplicado o regime jurídico do abono de ajudas de custo ao pessoal da Administração Pública, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 106/98, de 24/4, uma vez que tal aplicação não é legalmente afastada.

3 - Assim, a partir de 1999 inclusive, e em conformidade com o disposto

no n.º 14 do artigo 2.º do Código do IRS, tal subsídio **não está sujeito a tributação na parte que não exceda**, por dia, **o montante fixado anualmente para os servidores do Estado**, e na medida em que não ultrapasse os 90 dias anuais estabelecidos no artigo 12.º do referido regime, sem prejuízo da eventual prorrogação deste limite nas condições aí previstas.

(Circular n.º 18/2002, de 19/06/2002, da DGCI)

Membros das mesas das assembleias ou secções de voto nos atos eleitorais ou referendários (isenção de tributação da gratificação que lhe é devida)

1 - Aos membros das mesas é atribuída uma gratificação cujo montante é igual ao valor das senhas de presença auferidas pelos membros das assembleias municipais dos municípios com 40.000 ou mais eleitores, nos termos da Lei n.º 29/87, de 30 de junho.

2 - A gratificação referida no número anterior **fica isenta de tributação**.

(artigo 9.º da Lei n.º 22/99, de 21/4)

Parqueamento fornecido gratuitamente pela entidade patronal para estacionamento das viaturas dos trabalhadores (incidência)

A enumeração do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS é claramente exemplificativa, pelo que outro tipo de vantagens acessórias, ainda que não enumeradas, poderão ser aqui incluídas. Entre elas insere-se, por exemplo, o fornecimento de estacionamento próprio, benefício valioso nas áreas urbanas sujeitas a estacionamento tarifário.

(Prof. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, em C.T.F. n.º 408, outubro-dezembro de 2002, pág. 29/30)

Pescadores (remunerações auferidas em regime de companha)

De acordo com o disposto na alínea f) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente (categoria A) «a quota-parte, acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhas de pesca aos pescadores que limitem a sua atuação à prestação de trabalho».

Regula-se aqui a situação das remunerações auferidas pelos pescadores em regime de companha, as quais normalmente compreendem uma parte fixa e uma parte variável em função do pescado. Essas remunerações, acrescidas dos correspondentes descontos para a segurança social, são qualificadas como rendimento do trabalho dependente, que devem ser levados ao quadro 4A do anexo A, com o Código 401, da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS.

Pré-reforma, pré-aposentação ou reserva (enquadramento)

A alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS enquadra na categoria A, trabalho dependente, situações, previstas na lei, que antecedem a reforma ou aposentação do trabalhador – as chamadas situações de **pré-reforma, pré-aposentação** (que respeita ao pessoal da PSP e ao pessoal de vigilância dos Serviços Prisionais) **ou reserva** (esta privativa das Forças Armadas).

Estas situações desencadeiam modificações da situação laboral das pessoas a que se aplicam, de variado conteúdo. Poderá até nem haver obrigação de prestação efetiva de trabalho, ou poderá, como acontece com a situação de reserva dos militares, existir apenas uma obrigação de ficar disponível para a prestação efetiva de trabalho, quando solicitado.

De qualquer modo, a relação jurídica laboral aparece expurgada de alguns direitos e obrigações, **mas o vínculo laboral persiste ainda** e a remuneração recebida é, pois, devida a esse título.

Acontece que estas figuras de transição entre a vida activa do trabalhador e a situação de reforma ou aposentação, como sejam as atrás referidas situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, assentam ainda no vínculo laboral e não se quer que os rendimentos auferidos a esse título sejam tratados como pensões, ou rendimentos da categoria H, **mas antes como rendimentos da categoria A**, pois que afinal tais rendimentos não são ainda rendimentos típicos de pessoas retiradas da vida activa.

A lei manda aplicar este regime, haja ou não haja prestação efectiva de trabalho. Mesmo pois quando tais situações dispensam os trabalhadores de qualquer prestação de trabalho, **as respectivas remunerações são tributadas na categoria A.** E estende também o regime a todas as prestações, não salariais, que sejam acordadas qualquer que seja o título, aos trabalhadores dependentes antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social para que se atinja a situação de reforma. Podem, com efeito, existir contratos de trabalho (geralmente, a favor de trabalhadores com elevadas remunerações) que prevejam compensações especiais, antes de atingirem os requisitos para a passagem à situação de reforma. Se não fosse esta norma, corria-se o risco de a qualificação de tais remunerações ser a de pensões, já que não se trata tecnicamente de compensações de pré-reforma, anteriormente referidas. Tais remunerações serão tratadas como remunerações do trabalho dependente, em tudo igual aos salários ou ordenados.

(cfr. José Guilherme Xavier de Basto, em “IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, edição de 2007, pág. 58/60)

Prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo e respetivos treinadores (delimitação negativa da incidência)

O IRS não incide sobre os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respetivos treinadores, por

classificações relevantes obtidas em provas desportivas de elevado prestígio e nível competitivo, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, nomeadamente Jogos Olímpicos e Paralímpicos, campeonatos do mundo ou campeonatos da Europa, nos termos do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, da Portaria n.º 393/97, de 17 de Junho, e da Portaria n.º 211/98, de 3 de Abril.

[alínea c) do n.º 5 do artigo 12.º do CIRS, com a redação dada pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12]

Prémios de presença ou em função dos resultados alcançados pagos a jogadores das selecções nacionais (incidência)

Os rendimentos do trabalho dependente estão associados, no essencial, à ideia de subordinação jurídica, daí que abranjam, não só, os rendimentos provenientes de trabalho prestado ao abrigo de “... contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado” – artigo 2.º, n.º 1, alínea a) - como também, rendimentos derivados de prestações de serviços, na sequência de trabalho “... sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica ...” - artigo 2.º, n.º 1, alínea b). Em ambas as situações deparamos com os pressupostos característicos do contrato de trabalho e, em particular, com a subordinação jurídica (“sob a autoridade e direcção”).

Ora, de acordo com o Regulamento Disciplinar, os jogadores ao serviço das selecções nacionais estão, nessa qualidade, sujeitos à autoridade e direcção da Federação Portuguesa de Futebol. Assim, quando convocados, não podem recusar integrar a selecção e estão sujeitos à direcção da equipa técnica, quer no que respeita à forma como devem prestar o seu trabalho, quer aos horários de treino e descanso que devem cumprir.

Assim, os prémios atribuídos aos jogadores das selecções nacionais, **desde que tenham a natureza de prémios de presença e de prémios pagos em função dos resultados alcançados, configuram rendimentos de prestações de serviços, enquadráveis na categoria A** do Código do IRS, no seu artigo 2.º, n.º 1, alínea b).

(Informação vinculativa, Proc. 6254/05, sancionada por despacho do Sr. Subdiretor-Geral, em substituição do Diretor-Geral dos Impostos, de 04/05/2006)

Prémios de seguros de saúde (pagos por uma empresa relativamente a todos os seus trabalhadores)

Os prémios dos seguros que cubram exclusivamente os riscos de saúde, pagos por uma empresa relativamente a **todos** os seus trabalhadores, poderão considerar-se uma realização de utilidade social para efeitos do disposto no artigo 43.º do CIRC, e não serem tributados em sede de IRS?

Um seguro de saúde realizado em benefício dos trabalhadores da sociedade será de considerar encargo dedutível em IRC com o limite previsto no n.º 2

do artigo 43.º do Código do IRC, desde que cumpridos os formalismos previstos no n.º 4 do referido artigo, conforme decorre do disposto no n.º 4 do artigo 23.º do mesmo diploma.

Uma vez que o seguro em causa se traduz numa mera expectativa para os beneficiários, não consistindo num direito adquirido e individualizado, **não é tributado em IRS** (Categoria A), por não ser abrangido pelo disposto no n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS. Já assim não seria se o seguro contemplasse **apenas alguns** dos trabalhadores da empresa.

Prestações complementares pagas aos beneficiários de subsídio de desemprego ao abrigo do regime jurídico do “Contrato emprego-inserção” (enquadramento fiscal)

Os contratos referidos no artigo 1.º da Portaria n.º 128/2009, de 30 de Janeiro, têm uma duração de 12 meses, prorrogáveis mediante autorização do I.E.F.P., e os desempregados beneficiários, intitulados de desempregados subsidiados, estão sujeitos ao regime de duração de horário de trabalho, descansos diário e semanal, feriados, faltas e segurança, higiene e saúde no trabalho aplicável à generalidade dos trabalhadores da entidade promotora.

Os desempregados subsidiados têm direito a alguns apoios, nomeadamente, transporte, alimentação e seguro e, consoante a sua situação, a uma bolsa complementar de montante correspondente a 20% da prestação mensal de desemprego; 20% do indexante dos apoios sociais; ou a uma bolsa de ocupação mensal de montante correspondente ao valor do indexante dos apoios sociais.

As referidas bolsas são pagas pelas entidades promotoras constantes do artigo 4.º da citada portaria e comparticipadas pelo Instituto de Emprego e Formação Profissional.

Durante o período em que o desempregado subsidiado estiver a exercer as atividades integradas no projecto de trabalho socialmente necessário é abrangido pelo regime jurídico de protecção no desemprego, permitindo estas medidas o contacto com o mercado de trabalho enquanto aguardam por uma alternativa de emprego ou de formação profissional.

No âmbito das relações de trabalho, os efeitos produzidos por aquele contrato na esfera jurídica do beneficiário equiparam-se aos produzidos pelo contrato de trabalho definido no artigo 1152.º do Código Civil e na Lei n.º 99/2003, de 27 de Agosto, nomeadamente:

- A prestação de uma actividade sob orientação do beneficiário da actividade;
- A atribuição de uma remuneração em troca da actividade desenvolvida;
- A subordinação à entidade patronal;

- Dever de assiduidade, horário de trabalho e regime de faltas idêntico aos restantes trabalhadores.

O conceito de rendimento de trabalho subjacente nas regras de incidência do IRS alarga-se a formas contratuais que possam ser classificadas como trabalho dependente, pressupondo rendimentos emergentes duma situação de trabalho subordinado.

Neste sentido, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS, considera rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.

Tendo presente o regime inerente aos “Contratos emprego-inserção” que pressupõem trabalho dependente, **as prestações pagas ao abrigo da Portaria n.º 128/2009 são consideradas rendimentos da categoria A**, sujeitas a tributação em sede de IRS, segundo as regras gerais constantes do Código do IRS e aplicáveis a esta categoria de rendimentos.

(Informação vinculativa, Proc. 5830/09, com despacho concordante do Sr. Subdiretor-Geral, de 07/12/2009)

Prestações sociais substitutivas da retribuição pagas aos subscritores da Caixa Geral de Aposentações, no âmbito do regime da parentalidade (enquadramento fiscal)

Tendo-se suscitado dúvidas sobre o enquadramento jurídico-tributário das prestações sociais substitutivas da retribuição pagas aos subscritores da Caixa Geral de Aposentações, no âmbito do regime da parentalidade previsto no Decreto-Lei n.º 89/2009, de 9 de Abril, foi por despacho do meu Substituto Legal, datado de 2010/04/07, sancionado o seguinte entendimento:

1 - Não estão abrangidas pela incidência de IRS, apesar de serem atribuídas, pagas e constituírem encargo da entidade empregadora, as prestações sociais pagas ao abrigo do sistema de protecção social convergente (regime da parentalidade) substitutivas da remuneração perdida em virtude da ausência da prestação de trabalho dependente, **na parte em que não excedam os limites estabelecidos**, conforme dispõe o artigo 2.º, n.º 3 b) 1) do Código do IRS.

2 - Tais prestações não têm, na verdade, materialmente e por disposição legal, natureza remuneratória.

3 - Não integram, assim, a remuneração principal ou acessória dos trabalhadores nem estão legalmente equiparadas a essas remunerações.

(Circular n.º 5/2010, de 14/06/2010, da Direcção de Serviços do IRS)

NOTA:

O Decreto-Lei n.º 89/2009, de 9/4, regulamenta a protecção na parentalidade,

no âmbito da eventualidade maternidade, paternidade e adopção, dos trabalhadores que exerçam funções públicas integrados no regime de proteção social convergente.

Remunerações auferidas por cidadãos portugueses pelo exercício de funções em órgãos da União Europeia (não sujeição a tributação)

Foi submetido a esta Direcção-Geral a questão de saber qual o regime fiscal aplicável a cidadãos portugueses que auferiram **remunerações** provenientes do exercício de funções em órgãos da CEE.

Estudado o assunto, foi, por despacho de 27/05/1990, de SESEAF, sancionado o entendimento de que **não estão sujeitos a tributação** em sede de IRS **nem** sequer a englobamento para efeitos de determinação da taxa aplicável ao restante rendimento porventura existente, os rendimentos auferidos por cidadãos portugueses no desempenho de funções em órgãos da CEE, ao abrigo do artigo 13.º do Protocolo Relativo aos Privilégios e Imunidades Europeias, dado tratar-se de norma de carácter supranacional.

Assim, não deverão tais remunerações ser incluídas na declaração modelo 3 a que se refere o artigo 57.º do CIRS, nem nos anexos sobre benefícios fiscais.

(Ofício-circular n.º X - 2/90, de 25/10/90, da DGCI)

Remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas (incidência)

Nunca se considerou a existência de uma relação laboral em relação aos órgãos estatutários das pessoas coletivas. No entanto, a lei fiscal vem integrá-las totalmente no âmbito da tributação do trabalho dependente. **Exceptuam-se apenas os revisões oficiais de contas**, uma vez que os seus rendimentos são tributados na categoria B.

É a alínea a) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS que nos diz que «consideram-se ainda rendimentos do **trabalho dependente** as remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas coletivas e entidades equiparadas, com excepção dos que nelas participem como revisores oficiais de contas».

Tenha-se no entanto em atenção que, caso os interessados não residam em território nacional, a sua tributação far-se-á pela aplicação da **taxa liberatória** prevista no artigo 71.º do Código do IRS.

Rendimentos em espécie (valor de mercado das viaturas adquiridas à entidade patronal pelos trabalhadores ou membros de órgãos sociais – Portaria n.º 383/2003, de 14/5)

De harmonia com o disposto no n.º 6 do artigo 24.º do Código do IRS, no caso de aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão

social, a **equivalência pecuniária** do rendimento em espécie assim obtido corresponde à **diferença positiva entre o respetivo valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição.**

Importa clarificar o **critério de quantificação do valor de mercado**, o qual deverá ser reportado ao ano da transmissão **tendo em conta a desvalorização ocorrida** desde o ano da matrícula.

Nos termos do n.º 7 do mesmo artigo, considera-se como tal 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.

Em qualquer caso, por forma a assegurar que a viatura adquirida pelo trabalhador ou membro de órgão social mantenha um valor residual mínimo, **da aplicação do coeficiente de desvalorização constante da tabela, nunca poderá resultar um valor inferior a 10% do seu valor de aquisição no ano da matrícula.**

Assim:

Manda o Governo, pela Ministra de Estado e das Finanças, o seguinte:

Para efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 24.º do Código do IRS, **o valor de mercado é o resultante da diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo**, de acordo com a seguinte tabela:

Idade do veículo	Desvalorização anual	Desvalorização acumulada
1	0,20	0,20
2	0,15	0,35
3	0,10	0,45
4	0,10	0,55
5	0,10	0,65
6	0,05	0,70
7	0,05	0,75
8	0,05	0,80
9	0,05	0,85
10 ou superior	0,05	0,90

(Portaria n.º 383/2003, de 14/5)

NOTA:

No que se refere à tributação, veja-se o que se diz mais à frente com o título “Viaturas adquiridas pelos trabalhadores ou membro do órgão social, à entidade patronal, por preço inferior ao valor de mercado (incidência)”.

Rendimentos litigiosos (em que declaração de rendimentos se faz o englobamento)

Segundo o disposto no artigo 62.º do Código do IRS, «Se a determinação do titular ou do valor de quaisquer rendimentos depender de **decisão judicial**, o englobamento só se faz depois de transitada em julgado a decisão, e **opera-se na declaração de rendimentos do ano em que transite**».

Só depois de decidido o litígio e transitada em julgado a decisão judicial, é possível conhecer o montante exato do rendimento e saber quem é o seu titular. Isso pode só acontecer volvidos alguns anos sobre aquele 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, e de acordo com o disposto no transcrito artigo 62.º do Código do IRS, o englobamento é obrigatório e opera-se na declaração de rendimentos do ano em que a sentença transite em julgado.

Exemplo:

Em 09/07/2011, transitou em julgado a sentença judicial em que o Francisco tem direito a receber a importância total de 5 000 euros, respeitante a salários em atraso, assim discriminados:

2008	1 500 euros
2009	2 000 euros
2010	<u>1 500</u> euros.
Total	5 000

Em 2012 Francisco deverá proceder, na declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2011, dentro dos prazos legais (art.º 60.º do CIRS), ao englobamento do valor dos 5 000 euros em causa, que acrescem aos restantes rendimentos desse ano de 2011.

Rendimentos do trabalho dependente (quando é que se consideram obtidos em Portugal)

Os rendimentos do trabalho dependente consideram-se obtidos em Portugal quando se verificar uma das seguintes situações:

- resultem de trabalho prestado em Portugal, independentemente do local onde a entidade devedora tem a sua sede.
- sejam devidos por entidades com residência em Portugal, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento, independentemente do local onde o trabalho é prestado.

[cfr. alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIRS]

Sacerdotes católicos (casa de habitação para sua residência)

A atribuição do uso de residência ao clero, regular, secular e aos demais religiosos, na decorrência das normas de Direito Canónico que impõem

a obrigação de residência em comunidade religiosa e do sacerdote na respectiva Paróquia, junto dos fiéis, constituindo uma obrigação e geralmente assumindo uma utilização mista (habitação/função religiosa), **não é uma vantagem susceptível de tributação**, pelo que não integra o disposto no n.º 4) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

(n.º 5 da Circular n.º 6, de 28/04/2005, da DSIRS)

Sacerdotes católicos (estipêndio da missa)

Quanto ao “estipêndio da missa” (remuneração) entende-se que o mesmo constitui a realização de um fim religioso, pelo que ainda que seja guardado e utilizado pelo sacerdote em conformidade com as regras do Direito Canónico, **não é subsumível a qualquer disposição do artigo 2.º do Código do IRS**, nem integra qualquer outra norma de incidência tributária.

(n.º 4 da Circular n.º 6, de 28/04/2005, da DSIRS)

Sacerdotes católicos (rendimentos resultantes do exercício do seu “múnus espiritual”)

1 - Para conhecimento dos serviços e atuação em conformidade, divulgam-se as seguintes instruções, de harmonia com o entendimento sancionado por despacho n.º 26/2005-XVII de Sua Excelência o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido em 31 de Março de 2005, tendo em vista a clarificação administrativa de algumas especificidades tributárias em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, decorrentes da nova Concordata celebrada entre o Estado Português e a Igreja Católica em 2004.

2 - De acordo com a nova Concordata, os rendimentos dos sacerdotes católicos resultantes do exercício do seu “múnus espiritual” **deixaram de beneficiar de qualquer isenção.**

Consequentemente, as **importâncias pagas aos sacerdotes Católicos tanto pela Diocese como por entidade diversa** (Fundo Paroquial ou outra entidade canonicamente equiparada) que, nos termos da legislação canónica, constituíam “condigna remuneração” dos párocos, **estão sujeitas a IRS** como rendimentos da **categoria A**, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS.

3 - O Fundo Paroquial, entidade equiparada, ou até mesmo a Diocese, enquanto entidades pagadoras ou devedoras dos rendimentos supra mencionados, deverão cumprir, consoante os casos, todas as obrigações fiscais inerentes a esta sua situação, designadamente a **retenção do imposto** no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, nos termos dos artigos 99.º e 100.º do Código do IRS e, bem assim, as decorrentes do disposto no artigo 119.º do mesmo Código.

4 - Quanto ao “estipêndio da missa” (remuneração) entende-se que o mesmo constitui a realização de um fim religioso, pelo que ainda que seja

guardado e utilizado pelo sacerdote em conformidade com as regras do Direito Canónico, **não é subsumível a qualquer disposição do artigo 2.º do Código do IRS**, nem integra qualquer outra norma de incidência tributária.

5 - A atribuição do uso de residência ao clero, regular, secular e aos demais religiosos, na decorrência das normas de Direito Canónico que impõem a obrigação de residência em comunidade religiosa e do sacerdote na respectiva Paróquia, junto dos fiéis, constituindo uma obrigação e geralmente assumindo uma utilização mista (habitação/função religiosa), **não é uma vantagem susceptível de tributação**, pelo que não integra o disposto no n.º 4 da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS.

(Circular n.º 6/2005, de 28/4, da DSIRS)

Senhas de presença (incidência e retenção na fonte)

Pela presença nas reuniões do Conselho de Administração de uma Sociedade Anónima, são pagas senhas de presença (pecuniárias) aos respetivos elementos que não são remunerados por desempenharem cargos idênticos em outras empresas.

Independentemente do seu valor, estão as mesmas sujeitas a IRS?

As senhas de presença **são rendimentos sujeitos a IRS**, categoria A, nos termos do n.º 2 do artigo 2.º do Código do IRS, onde se diz que «as remunerações referidas no número anterior (remunerações do trabalho dependente) compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, **senhas de presença**, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não», e como tal devem ser levadas ao quadro 4A do anexo A.

Se os membros dos órgãos estatutários que as recebem não auferirem nessa sociedade qualquer remuneração fixa, e sendo por natureza as senhas de presença uma remuneração variável, a **retenção na fonte** de IRS será de efetuar de acordo com o disposto no artigo 100.º do Código do IRS.

Caso os titulares das mesmas recebam remunerações pelos cargos que exercem, o valor das senhas de presença, no mês em que são pagas ou postas à disposição, é de acrescer ao valor das remunerações e o total então sujeito a retenção na fonte nos termos do artigo 99.º do Código do IRS.

Subsídios atribuídos no âmbito de “Programas Ocupacionais” regulados na Portaria n.º 192/96, de 30/5 (enquadramento fiscal)

A Portaria n.º 192/96, de 30 de Maio, regula o programa de actividade ocupacional de “trabalhadores subsidiados”, e de “trabalhadores em situação de comprovada carência económica”, estabelecendo o regime

jurídico a que ficam subordinados e o valor dos subsídios a atribuir aos beneficiários do Programa Ocupacional.

Conforme determina o n.º 2 do artigo 6.º da citada Portaria, do acordo a celebrar entre os trabalhadores e as entidades promotoras deve constar: as condições de desempenho da actividade, local e horário em que se realiza a actividade, outros deveres e direitos recíprocos.

O n.º 2 do artigo 8.º e o artigo 11.º estabelecem a atribuição de subsídios, que relativamente aos trabalhadores subsidiados é até 20% da prestação mensal de desemprego e os trabalhadores em situação de comprovada carência económica é de montante igual ao valor do salário mínimo nacional.

No âmbito das relações de trabalho, os efeitos produzidos por aqueles Acordos Ocupacionais na esfera jurídica do beneficiário, equiparam-se aos efeitos produzidos pelo contrato de trabalho previsto no artigo 1152.º do Código Civil.

O conceito de rendimento de trabalho subjacente nas regras de incidência do IRS, alarga-se a formas contratuais que possam ser classificadas como trabalho dependente, pressupondo rendimentos emergentes duma situação de trabalho subordinado.

Neste sentido, a alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS, considera rendimentos do trabalho dependente, todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de trabalho por conta de outrem ao abrigo de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado.

Tendo em conta o regime inerente ao trabalho realizado no âmbito das actividades ocupacionais, que pressupõem um regime idêntico ao trabalho por conta de outrem, **os subsídios pagos ao abrigo da Portaria n.º 192/96, de 30 de Maio, devem ser considerados rendimentos da categoria A**, sujeitos a tributação em sede de IRS, segundo as regras gerais constantes do Código do IRS.

(Informação vinculativa, Proc. 5459/09, com despacho concordante da Sra. Subdiretora-Geral, de 14/07/2010)

Subsídio de instalação auferido por funcionários diplomáticos (enquadramento)

O Decreto-Lei n.º 40-A/98, de 27 de Fevereiro, define o estatuto profissional dos funcionários do quadro do serviço diplomático, e aplica-se a todos os funcionários diplomáticos qualquer que seja a situação em que se encontrem, conforme o artigo 1.º do citado diploma.

No âmbito das disposições relativas a remunerações reguladas neste diploma, o artigo 62.º estabelece o direito a um abono para despesas de instalação, dispondo o n.º 5 do referido artigo que, os funcionários transferidos para os serviços internos têm direito a um abono para despesas de instalação igual a cinco vezes a remuneração ilíquida da respectiva categoria.

Ora, nestes termos, constata-se que o abono para despesas de instalação é devido em função da relação laboral existente entre o funcionário diplomático e o Estado. Trata-se de uma prestação devida pela entidade patronal, consubstanciada numa relação de trabalho, paga a um trabalhador que por exigência da sua função tem direito a uma retribuição ainda que ocasional.

O conceito de rendimentos do trabalho constante do artigo 2.º do Código do IRS, abrange todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes das situações descritas no n.º 1 do citado artigo, nomeadamente, pelo exercício de funções, serviço ou cargo público, conforme alínea c) da mesma disposição.

Por outro lado, os n.ºs 2 e 3 do artigo 2.º do CIRS contemplam várias formas de remuneração susceptíveis de serem obtidas por um trabalhador dependente, incluindo não apenas as que se podem caracterizar pela sua regularidade e periodicidade, bem como todas as remunerações que compreendam remunerações base, subsídios ou prémios e outras remunerações e ainda as remunerações acessórias que sejam auferidas devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica.

Face ao exposto, o abono para despesas de instalação, constitui um **rendimento do trabalho** nos termos do artigo 2.º do Código do IRS, como tal **sujeito às regras de tributação** previstas para esta categoria de rendimentos.

(Informação vinculativa, Proc. 6314/2010, com despacho do substituto legal do Diretor-Geral dos Impostos, de 27/10/2010)

Subsídio de residência ou equiparável (incidência)

A atribuição de subsídio de residência, ou mesmo o fornecimento de casa de habitação por parte da entidade patronal, constitui uma **vantagem acessória** para o sujeito passivo, na medida em que este, ao não suportar encargos com a aquisição da sua própria residência, obtém uma poupança que na concepção de rendimento como acréscimo patrimonial é **susceptível de tributação**.

[cfr. n.º 4) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS,]

Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultantes (enquadramento)

A alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do Código do IRS enquadra na categoria A rendimentos de certos prestadores de serviços, que não se encontrando vinculados à entidade patronal por qualquer contrato de trabalho, ou outro legalmente equiparado – mas antes por um simples contrato de prestação de serviços – exercem, todavia, a sua atividade «sob a autoridade e a

direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito ativo na relação jurídica dele resultante», ou seja, sob a autoridade e direcção do destinatário dessa mesma prestação.

Na verdade, nas prestações de serviços, normalmente, o prestador compromete-se a obter um certo resultado, mas, em princípio, não está sujeito à direcção da pessoa com quem contratou, procedendo antes de acordo com as “regras da sua arte”.

Acontece que existem situações em que as coisas não se passam exactamente assim. Não existe contrato de trabalho, mas sim de prestação de serviços e, todavia, o prestador não efectua a prestação com a autonomia e a liberdade “criativa” que é típica da sua função: encontrando-se subordinado à direcção do destinatário da sua prestação de serviço. Nestas situações, a remuneração da prestação assume todas as características de rendimento do trabalho dependente e não haveria qualquer razão para a não incluir na categoria A, abrindo assim a porta a manipulações do sistema legal. Como se terá já percebido, as situações a que nos referimos configuram o que, em linguagem popular, vem frequentemente designado de “falsos recibos verdes”, ou seja, prestações de serviços que o não são verdadeiramente, já que a sua posição dentro da “empresa” os não distingue dos restantes trabalhadores, ligados à entidade patronal por um contrato de trabalho. A Administração Fiscal, se fizer cumprir o estabelecido nesta alínea b) do n.º 1 do artigo 2.º do CIRS, acabará com esses fenómenos dos “falsos recibos verdes”: basta que trate os rendimentos respectivos como rendimentos da categoria A, a que só por conveniência da “entidade patronal”, mas contrariando a lei, vêm sendo tratados. Só algum “fechar de olhos” a essa irregular qualificação das remunerações daquelas prestações de serviços explica a proliferação dessas situações.

É evidente que a mudança de qualificação desses rendimentos, da categoria B para a categoria A, a que realmente pertencem, terá várias consequências fiscais, como sejam, por um lado, um diferente regime de retenção na fonte e por outro, a não sujeição a IVA desses prestadores de serviços. Terá também consequências em matéria de segurança social. De todo o modo, não é por “culpa” da lei que se não introduz ordem neste domínio. A lei é claríssima, falta apenas aplicá-la com rigor.

(cfr. José Guilherme Xavier de Basto, em “IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, edição de 2007, pág. 57/58)

Tripulantes de aeronaves (cidadão português que reside na Dinamarca mas trabalha para uma empresa portuguesa)

Um cidadão português (trabalhador dependente), residente na Dinamarca, com profissão de piloto de aviões, trabalha para uma empresa de aviação Portuguesa com sede em Portugal.

Os rendimentos obtidos devem ser declarados em Portugal ou na Dinamarca?

De acordo com a alínea c) do n.º 1 do artigo 16.º do Código do IRS, são

considerados residentes em território português os tripulantes de aeronaves que, em 31 de dezembro 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 direção efetiva em Portugal (o que é o caso na situação exposta).

Assim, e **em princípio**, tratando-se de residentes em Portugal são cá tributados pela totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos no estrangeiro.

No entanto, e não obstante o que ficou referido, nos termo da Convenção celebrada entre Portugal e a Dinamarca para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, a qualidade de residente em Portugal pode ser afastada caso se verifique alguma das condições estabelecidas no n.º 2 do artigo 4.º, nomeadamente se a habitação permanente for na Dinamarca e/ou aí se situe o seu centro de interesses vitais. Neste caso, passa a ser considerado como residente na Dinamarca e consequentemente como não residente em Portugal.

Ainda assim, o n.º 3 do artigo 15.º da citada Convenção, permite que as remunerações de um emprego exercido a bordo de uma aeronave explorada no tráfico internacional por uma empresa com sede em Portugal sejam tributadas no nosso país, só que, neste caso, a tributação far-se-á de acordo com as regras aplicáveis aos não residentes, ou seja, por **retenção na fonte com caráter definitivo**, nos termos do artigo 71.º do Código do IRS, **não havendo, nestes casos, lugar a entrega da declaração modelo 3.**

Tripulantes de aeronaves (residência fiscal)

Consideram-se residentes em território nacional, os **tripulantes de aeronaves** que, em 31 de dezembro do ano a que respeitam os rendimentos, estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva em território português.

[cfr. alínea c) do n.º 1 do art.º 16.º do CIRS]

Vales de refeição (parte sujeita a tributação como rendimento do trabalho dependente)

No ano de 2011, consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente o subsídio de refeição na parte em que exceder em 50% o limite legal estabelecido, **ou em 70%** sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de **vales de refeição**.

[n.º 2) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS]

Vestuário ou fardamento necessário ao exercício de certas profissões fornecido gratuitamente pela entidade patronal

A enumeração do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS é claramente exemplificativa, pelo que outro tipo de vantagens acessórias, ainda que

não enumeradas, poderão ser aqui incluídas. Entre elas insere-se, por exemplo, o fornecimento de estacionamento próprio, benefício valioso nas áreas urbanas sujeitas a estacionamento tarifário.

Já não são, porém, consideradas vantagens económicas o fornecimento de **vestuário** ou **ardamento** necessário ao exercício de certas profissões. (Prof. Luís Manuel Teles de Menezes Leitão, em C.T.F. n.º 408, outubro-dezembro de 2002, pág. 29/30)

Viaturas adquiridas pelos trabalhadores ou membro do órgão social, à entidade patronal, por preço inferior ao valor de mercado (incidência)

Considera-se rendimento do trabalho dependente (categoria A) **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 [cfr. n.º 10) da alínea b) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS].

Para tal, presume-se que a viatura foi adquirida pelo trabalhador ou membro de órgão social, quando seja registada no seu nome, no de qualquer pessoa que integre o seu agregado familiar ou no de outrem por si indicada, no prazo de dois anos a contar do exercício em que a viatura deixou de originar encargos para a entidade patronal (cfr. n.º 13 do art.º 2.º do CIRS).

Porque estamos na presença de rendimentos em espécie, o rendimento a englobar pelo beneficiário será calculado nos termos do disposto nos n.ºs 6 e 7 do artigo 24.º do Código do IRS, constando os respetivos coeficientes de desvalorização da Portaria n.º 383/2003, de 14/05.

Se, por exemplo, a viatura foi adquirida pela entidade patronal há quatro anos, o seu valor de mercado corresponderá a 45% do respetivo valor de aquisição (considerando uma taxa de desvalorização de 55%).

Assim, caso o preço acordado com a entidade empregadora seja **inferior** aos referidos 45%, **essa diferença** será considerada rendimento do trabalho dependente sujeito a IRS, a levar ao quadro 4 do anexo A, com o código 401.

Lembramos ainda que, o rendimento em causa, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 99.º do Código do IRS, está dispensado de retenção na fonte.

Viaturas adquiridas pelos trabalhadores ou membro do órgão social, à entidade patronal por preço inferior ao valor de mercado (Portaria n.º 383/2003, de 14/5)

De harmonia com o disposto no n.º 6 do artigo 24.º do Código do IRS, no caso de aquisição de viatura pelo trabalhador ou membro de órgão social, a equivalência pecuniária do rendimento em espécie assim obtido corresponde à diferença positiva entre o respetivo valor de mercado e

o somatório dos rendimentos anuais tributados como decorrentes da atribuição do uso com a importância paga a título de preço de aquisição.

Importa clarificar o **critério de qualificação do valor de mercado**, o qual deverá ser reportado ao ano da transmissão tendo em conta a desvalorização ocorrida desde o ano da matrícula.

Nos termos do n.º 7 do mesmo artigo, considera-se como tal 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.

Em qualquer caso, por forma a assegurar que a viatura adquirida pelo trabalhador ou membro de órgão social mantenha um valor residual mínimo, **da aplicação do coeficiente de desvalorização constante da tabela, nunca poderá resultar um valor inferior a 10% do seu valor de aquisição no ano da matrícula.**

Assim:

Manda o Governo, pela Ministra de Estado e das Finanças, o seguinte:

Para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 24.º do Código do IRS, **o valor de mercado é o resultante da diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização acumulada correspondente ao número de anos do veículo**, de acordo com a seguinte tabela:

Idade do veículo	Desvalorização anual	Desvalorização acumulada
0	0,00	0,00
1	0,20	0,20
2	0,15	0,35
3	0,10	0,45
4	0,10	0,55
5	0,10	0,65
6	0,05	0,70
7	0,05	0,75
8	0,05	0,80
9	0,05	0,85
10 ou superior	0,05	0,90

(Portaria n.º 383/2003, de 14/5)

Viatura automóvel entregue por uma empresa a um seu trabalhador para este se deslocar de casa para a empresa e vice-versa (enquadramento)

Certa empresa entregou a um seu trabalhador uma das suas viaturas automóveis para o mesmo se deslocar de casa para a empresa e da empresa para casa, bem como, quando necessário, utilizar também na sua vida particular, constando do respetivo acordo escrito que fizeram que o referido trabalhador suporte as despesas com o combustível, enquanto que a empresa assume os restantes custos com a viatura.

O uso de tal viatura com aquela finalidade tem implicações em sede de IRS para o trabalhador em causa?

O IRS é um imposto direto, unitário e global, que incide sobre o valor anual dos rendimentos auferidos pelas pessoas singulares, quer em dinheiro quer em espécie, constantes das categorias A, B, E, F, G e H, tal como se prevê no n.º 1 do artigo 1.º do respetivo Código.

Por sua vez, o artigo 2.º do mesmo diploma, que trata dos rendimentos da Categoria A, ou seja dos rendimentos do trabalho dependente, diz-nos que se consideram como tais **todas as remunerações** pagas ou postas à disposição do seu titular, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

E o n.º 3, alínea *b)*, subalínea 9), do citado artigo, acrescenta que se consideram ainda rendimentos do trabalho dependente, as **remunerações acessórias**, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respetivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente, «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».

Ora, **se existe acordo escrito**, e a viatura se encontra afeta a um determinado trabalhador com a finalidade deste a utilizar em proveito próprio, nomeadamente nas suas deslocações de casa para a empresa e da empresa para casa, bem como em outras situações da sua vida particular, não deixa de configurar um benefício ou regalia auferido em razão da prestação do trabalho dependente, e como tal considerado **rendimento da Categoria A** para efeitos de tributação do respetivo beneficiário, em sede de IRS.

Como se trata de um **rendimento em espécie**, para efeitos da sua equivalência pecuniária, há que recorrer ao disposto no n.º 5 do artigo 24.º do Código do IRS, onde se diz que «quando se trate da atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, o rendimento anual corresponde ao produto de 0,75% do seu custo de aquisição ou produção pelo número de meses de utilização da mesma».

Consequentemente, o rendimento assim obtido deverá ser acrescido aos restantes rendimentos da categoria A e constar, em conjunto, com o código 401, do quadro 4A do Anexo A.

No que se refere à **retenção na fonte** do IRS, o n.º 1 do artigo 99.º do respetivo Código diz-nos que as **entidades devedoras** dos rendimentos em

causa (rendimentos em espécie imputados à viatura) **estão dispensadas** de fazer tal retenção.

Mais uma vez chamamos a atenção para o facto de só haver lugar a tal tributação caso exista **acordo escrito** entre o trabalhador e a entidade patronal. Se o acordo for meramente verbal tal não releva para o efeito.

Voluntariado (reembolso de despesas efetuadas com deslocações em viatura própria)

A lei quadro do voluntariado (Lei n.º 71/98, de 3/11 – art.º 7.º) e o diploma que a regulamenta (Dec. Lei n.º 389/99, de 30/9 – art.º 19.º) prevêm e disciplinam as situações em que os voluntários têm de fazer deslocações e o respetivo regime de transportes.

Nessas normas não está prevista a situação descrita: reembolso de despesas efetuadas com deslocações em viatura própria, pelo que forçoso é de concluir que as verbas atribuídas nessas circunstâncias não podem ser consideradas como recebidas no âmbito desse quadro.

Não obstante, o citado articulado prevê igualmente o reembolso de despesas (não especificadas) efectuadas pelo voluntário em razão directa e necessária das suas funções e que o mesmo não pode ser onerado com despesas que resultem exclusivamente do exercício regular do trabalho voluntário nos termos acordados no respectivo programa.

Nesta conformidade, desde que as verbas em questão sejam atribuídas nos referidos termos acordados no respectivo programa e fiquem devidamente comprovadas, designadamente através de mapas de itinerários, **é aplicado ao caso o regime (e respectivos limites) dos subsídios para deslocações em automóvel próprio atribuídos à função pública**, valores esses excluídos de tributação nos termos da alínea d) do n.º 3 do art.º 2.º do CIRS.

(Informação vinculativa, Proc. 7588/05, sancionada por despacho do Sr. Subdiretor-Geral, em substituição do Diretor-Geral dos Impostos, de 03/05/2006)

Código 402 - Gratificações não atribuídas pela entidade patronal

Devem ser declaradas com este código as gratificações a que se refere a alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, ou seja, as auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho quando **não atribuídas pela entidade patronal**.

Como exemplo destas gratificações podemos citar:

- as gratificações dadas pelos clientes aos empregados de restaurantes, bares, hotéis, etc.;
- as gratificações dadas pelos clientes aos profissionais de bancas dos casinos;
- as gratificações dadas pelos clientes aos trabalhadores das salas de bingo.

Tais gratificações, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, são **tributadas**

autonomamente à taxa de 10%, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 72.º do Código do IRS, **e não estão sujeitas a retenção na fonte** ao abrigo do n.º 1 do artigo 99.º do mesmo diploma, que exceciona a retenção, entre outros rendimentos, das gratificações previstas na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, **salvo se** os titulares o solicitarem.

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (auferidas pelos profissionais de bancas dos Casinos)

As importâncias auferidas pelos profissionais de bancas dos casinos que lhes são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos **são equiparadas a gratificações** auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho.

(n.º 9 do art.º 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31/12)

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (auferidas pelos trabalhadores das salas de bingo)

Na sequência da divulgação das instruções respeitantes ao enquadramento jurídico-fiscal das gratificações auferidas pelos trabalhadores dos casinos, foram os Serviços questionados sobre a sua aplicabilidade às gratificações afins auferidas, fora dos casinos, pelos trabalhadores das salas de bingo.

Tendo em vista o esclarecimento das dúvidas subsistentes e a uniformidade dos procedimentos a adoptar pelas entidades interessadas, sancionei, por meu despacho de 23/09/1993, o seguinte entendimento:

O regime jurídico-tributário inerente às gratificações auferidas pelos trabalhadores das salas de bingo, quer quanto à qualificação dos correspondentes rendimentos, quer quanto às obrigações acessórias a que estão adstritas as entidades envolvidas na sua distribuição, é o que emerge da Circular n.º 17/93, de 5/7, cuja aplicação lhe é extensiva (ou seja, constituem rendimentos do trabalho dependente).

(Circular n.º 21/93, de 8/10/1993, da DGCI)

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (auferidas pelos trabalhadores do setor da restauração)

As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respetiva entidade patronal são consideradas rendimentos do trabalho dependente [cfr. alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS].

Trata-se pois de rendimentos sujeitos a tributação no âmbito da categoria A, tal como outras remunerações do trabalho dependente auferidas pelos respectivos titulares.

Para que determinada quantia deva subsumir-se na referida previsão normativa, hão-de ter-se por verificados os seguintes pressupostos:

– que o respectivo titular seja trabalhador por conta de outrem;

- que, no quadro do exercício das suas funções, isto é, ao serviços e no interesse da sua entidade patronal, o mesmo preste uma colaboração a clientes da entidade patronal;
- que, concomitantemente, este último atribua ao primeiro uma verba como “*animus donandi*”, isto é, estritamente com carácter de liberalidade.

No próprio contexto da norma, as gratificações auferidas pelos trabalhadores do sector da restauração obedecem aos pressupostos enunciados pelo que, quando da atribuição e recolha global das mesmas, **cabe à entidade patronal efectuar o apuramento e distribuição das gratificações**, procedimento esse que permite identificar, quantificar e controlar o valor dos rendimentos assim percebidos e sujeitos a tributação como rendimentos do trabalho dependente – categoria A do IRS.

(Guia de Boas Práticas Fiscais para o Setor da Restauração, elaborado em 2008 pela DGCI, pág. 17)

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (natureza dos rendimentos e obrigações a cumprir pela entidade patronal)

Julga-se de interesse reafirmar a natureza de rendimentos do trabalho dependente, face ao disposto na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, das gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal. Trata-se pois de rendimentos sujeitos a tributação no âmbito da categoria A, acrescendo a outras remunerações do trabalho dependente auferidas pelos respectivos titulares.

É certo que, nos termos do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 42/91, de 22/1, **a retenção só incidirá sobre aquelas gratificações se o titular o solicitar expressamente à sua entidade patronal**. Todavia, o facto de não ser exercida a faculdade de opção por retenção não significa que tais gratificações não devam obrigatoriamente ser englobadas pelos seus titulares, para efeitos de tributação.

Deve igualmente entender-se que as entidades patronais que, de algum modo, tomem conhecimento da existência dessas gratificações, dos respectivos montantes e seus beneficiários, ou interfiram no seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares, estão obrigadas, face ao disposto no artigo 119.º do Código do IRS a:

- Possuir registo actualizado dos credores desses rendimentos, do qual constem, nomeadamente, o nome, o número de identificação fiscal, bem como a data e o valor de cada pagamento;
- Incluir na declaração, a emitir aos sujeitos passivos até 20 de Janeiro de cada ano, o valor anual dessas gratificações;
- Incluir na declaração modelo 10, os titulares das gratificações e os montantes anuais pagos ou colocados à sua disposição.

Por maioria de razão, estão adstritas ao cumprimento das obrigações

referidas as entidades patronais que, por opção dos respectivos titulares, tenham feito retenção na fonte sobre as aludidas gratificações.

(n.º 2 da Circular n.º 25/92, de 11/11/1992, da DGCI, com a atualização da legislação citada)

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (obrigações acessórias a que estão adstritas as entidades envolvidas na sua distribuição aos trabalhadores dos casinos)

Tendo os Serviços sido instados a pronunciarem-se sobre o enquadramento jurídico-fiscal das gratificações auferidas pelos trabalhadores dos **casinos**, quer no plano da qualificação dos correspondentes rendimentos, quer quanto às obrigações acessórias a que estão adstritas as entidades envolvidas na sua distribuição, foi o assunto submetido à consideração de Sua Excelência o Secretário de Estado Adjunto da Secretaria de Estado Adjunta e do Orçamento que, por despacho de 16/06/1993, sancionou o seguinte entendimento:

1 - Nos termos da interpretação conjunta do disposto na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e do n.º 2 do artigo 3.º do Dec. Lei n.º 42/91, de 22/1, as referidas gratificações constituem rendimentos do trabalho dependente, sujeitos a retenção na fonte caso o respectivo titular expressamente o solicite à sua entidade patronal, a empresa concessionária da zona de jogo.

2 - Sempre que o titular dos rendimentos exerça a opção pela retenção do imposto, nos termos do número anterior, deverá a entidade patronal dar disso conhecimento à Comissão de Distribuição de Gratificações, entidade a quem, de acordo com as competências que lhe estão legalmente atribuídas, cabe efectuar o apuramento, liquidação e distribuição das gratificações, devendo, para o efeito, ser observado os seguintes procedimentos:

- a) As retenções de IRS devidas e efectuadas são consideradas e evidenciadas no mapa de distribuição das gratificações pela Comissão de Distribuição das Gratificações;
- b) A entrega das retenções efectuadas é feita pela empresa concessionária como entidade patronal, ficando na posse da Comissão de Distribuição das Gratificações cópia da guia de pagamento;
- c) Na declaração modelo 10, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, a apresentar pela empresa concessionária enquanto entidade patronal, serão evidenciadas as gratificações percebidas pelos trabalhadores, tenham ou não sofrido retenção na fonte.

3 - As empresas concessionárias das zonas de jogo estão adstritas ao cumprimento das obrigações acessórias prescritas no artigo 119.º do Código do IRS, nomeadamente, a entregar, aos sujeitos passivos, no prazo legal, documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar

e, à D.G.C.I., no prazo legal, a declaração modelo 10, com os elementos nela exigidos.

(Circular n.º 17, de 05/07/1993, da DGCI, com a devida atualização da legislação citada)

Gratificações não atribuídas pela entidade patronal (tributação autónoma à taxa de 10%)

Consideram-se rendimentos do trabalho dependente (categoria A), a levar ao quadro 4 – código 402 – do anexo A, as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando **não** atribuídas pela respetiva entidade patronal [cfr. alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS].

Como exemplo destas gratificações podemos citar:

- as dadas pelos clientes aos empregados de restaurantes, bares, hotéis, etc.;
- as dadas pelos clientes aos profissionais de bancas dos casinos;
- as dadas pelos clientes aos trabalhadores das salas de bingo.

Tais **gratificações**, auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, são **tributadas autonomamente à taxa de 10%**, de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 72.º do Código do IRS, e **não estão sujeitas a retenção na fonte** ao abrigo do n.º 1 do artigo 99.º do mesmo diploma, que exceciona a retenção, entre outros rendimentos, das gratificações previstas na alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS, **salvo se** os titulares o solicitarem.

Para efeitos de IRS, **considera-se entidade patronal** toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos do artigo 2.º do CIRS, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respetiva localização geográfica (cfr. n.º 10 do art.º 2.º do CIRS).

Gratificações recebidas pelos agentes da PSP (atribuídas por terceiros, pela prestação ou em razão de prestação do trabalho, mas pagas pela entidade patronal - enquadramento e tributação autónoma)

A qualificação e tratamento fiscal dos “gratificados”, nos termos do n.º 3 do artigo 72.º do CIRS, em consonância com o meu despacho n.º 159/2003-XV de 28/01/2003, depende tão só de declaração a emitir pelo Comando da PSP, no sentido de que se trata de gratificações pagas por terceiros, aplicando-se aos rendimentos obtidos a partir de Janeiro de 2003.

A questão do enquadramento em IRS dos rendimentos obtidos pela prestação dos chamados “serviços gratificados”, foi por diversas vezes apreciado, designadamente no Processo n.º 3520/02, instaurado com base num pedido da Associação dos Profissionais de Polícia - APP/PSP.

No âmbito deste processo foram prestadas duas informações pelo Gabinete do Secretário de Estado Adjunto do Ministro da Administração Interna, de 17 de Dezembro de 2002 e de 28 de Janeiro de 2003, subordinadas ao assunto “Enquadramento Fiscal das Gratificações da PSP”, nas quais se conclui que as remunerações ou **gratificações auferidas, pelos agentes da PSP, pela prestação ou em razão de prestação de trabalho, não atribuídas pela entidade patronal, ainda que por ela pagos, se encontram incluídas na previsão da alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, e como tal, tributadas autonomamente à taxa de 10%**, nos termos do n.º 3 do artigo 72.º do mesmo Código.

(da Informação vinculativa, Proc. 2285/2003, com despacho n.º 2094/2003-XV, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 25/07/2003)

Remunerações auferidas pelos agentes da Polícia Municipal por serviços prestados a particulares (enquadramento e tributação autónoma)

A matéria, sobre a qual é solicitada informação vinculativa, reveste contornos idênticos à analisada no âmbito das remunerações auferidas pelos agentes da PSP pela prestação de serviços gratificados, cujo entendimento se encontra superiormente sancionado pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, e divulgado pelos Serviços.

Assim, atendendo à analogia de pressupostos verificada entre os “serviços gratificados” da PSP e os “serviços remunerados particulares” da Polícia Municipal e, considerando que a responsabilidade pelo pagamento destes últimos é das entidades particulares a quem são prestados os serviços, limitando-se a Câmara Municipal de Lisboa a servir de entidade intermediária após boa cobrança, parece que o entendimento sancionado pelo referido despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, deve ser aplicado também à situação em apreço.

Termos em que, as remunerações auferidas pelos agentes da Polícia Municipal pelos serviços remunerados a entidades particulares, **integram o conceito de gratificações** não atribuídas pela entidade patronal, nos termos da alínea g) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS e, por isso, **não subordinados à obrigação de retenção na fonte** prevista no artigo 99.º, n.º 1, sendo devida, em seu lugar, a **tributação autónoma à taxa de 10%**, prevista no artigo 72.º, n.º 3, do Código do IRS.

(Informação vinculativa, Proc. 3544/02, com despacho concordante do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, despacho n.º 1665/2003-XV, de 02/07/2003)

Código 403 - Rendimentos de agentes desportivos

Devem ser declarados com este código os rendimentos auferidos (apenas até 2006) pelos agentes desportivos, exclusivamente pela prática da atividade desportiva, quando optem pela tributação autónoma (**não aplicável nos anos de 2007 e seguintes**).

Para o efeito, **consideram-se agentes desportivos** todos os que, em resultado da prática de uma atividade desportiva, auferirem rendimentos dela diretamente derivados, seja por força

de contrato de trabalho, seja em regime de trabalho independente (cfr. n.º 6 do art.º 3.º-A do citado Dec. Lei n.º 442-A/88).

Havendo opção pela tributação autónoma, não poderão ser deduzidas as despesas com prémios de seguros previstos no n.º 1 do artigo 27.º do CIRS para as profissões de desgaste rápido.

Os sujeitos passivos em causa, **quanto aos rendimentos dos anos de 2007 e seguintes** passaram a ficar sujeitos ao regime geral, uma vez que terminou em 2006 o regime especial de que beneficiavam.

Código 404 - Pensões

Devem ser declarados com este código os rendimentos respeitantes a **pensões de aposentação** ou de **reforma, velhice** ou **invalidez**, ou outras de idêntica natureza, previstas no artigo 11.º do Código do IRS, **com exceção** das pensões de sobrevivência e de pensões de alimentos que, embora sendo igualmente rendimentos da categoria H, passaram agora a ser indicadas com os códigos 405 ou 406, respetivamente.

Os titulares de tais rendimentos, que sejam **deficientes** e que possuam um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, devidamente comprovado pela autoridade competente, **devem declarar com este código os rendimentos auferidos pela totalidade**, assumindo-se automaticamente na liquidação do imposto os benefícios a que têm direito, nomeadamente os previstos no artigo 87.º do Código do IRS.

Deficientes (benefício especial transitório a considerar nos rendimentos da categoria H)

Se a declaração respeitar aos **anos de 2007, 2008, 2009, 2010 ou 2011**, e o titular dos rendimentos for **deficiente**, com grau de incapacidade igual ou superior a 60%, tem direito ao benefício especial constante do seguinte quadro síntese:

Ano do rendimento	Rendimento bruto			Legislação
	Isento	Sujeito	Limite da isenção	
2007	20%	80%	€ 5.000	Art. 161.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31/12
2008	10%	90%	€ 2.500	Art. 161.º da Lei n.º 53-A/2006, de 31/12
2009	10%	90%	€ 2.500	Art.º 69.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12
2010	10%	90%	€ 2.500	Art.º 88.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28/4
2011	10%	90%	€ 2.500	Art.º 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12

Contudo, estes sujeitos passivos **deverão declarar** no quadro 4 - código 404 - no anexo A da declaração de rendimentos modelo 3, **o total dos rendimentos brutos auferidos**, já que a parte dos rendimentos isenta é assumida automaticamente na liquidação do imposto.

Por sua vez, o grau de invalidez, deve constar do quadro 3A da declaração de rendimentos modelo 3.

Agricultores (montante pago mensalmente pelo IFADAP aos agricultores/cônjuges, a título de ajuda pela cessação da atividade, denominado “reforma antecipada”)

A importância paga pelo IFADAP a título de “ajuda” à reforma antecipada na agricultura, atribuída aos agricultores/cônjuges no âmbito da cessação da actividade agrícola, encontra-se prevista em Regulamentos Comunitários, posteriormente transpostos para o ordenamento jurídico nacional.

Os objectivos do Regime de Ajudas à Reforma Antecipada, estabelecidos no âmbito do Regulamento de Aplicação do Regime de Ajudas à Cessação da Actividade Agrícola (Portaria n.º 854/94, de 22/9), são idênticos aos do Regulamento de Aplicação da Intervenção Reforma Antecipada do Programa de Desenvolvimento Rural (RURIS), aprovado pela Portaria n.º 99/2001, de 16/2.

O regime de ajudas previsto e regulamentado em qualquer dos diplomas, tem como objectivo principal proporcionar um rendimento adequado aos agricultores idosos que cessem a actividade agrícola e, ao incentivar a transferência para agricultores mais jovens, permite a reestruturação dessas explorações, criando condições para o desenvolvimento de uma agricultura mais moderna, inovadora e compatível com práticas de conservação ambiental.

Assim, tendo presente os objectivos do referido Regime, no âmbito quer do Regulamento de Aplicação do Regime de Ajudas à Cessação da Actividade Agrícola (Portaria n.º 854/94, de 22/9), quer do Regulamento de Aplicação da Intervenção Reforma Antecipada do Programa de Desenvolvimento Rural (RURIS), aprovado pela Portaria n.º 99/2001, de 16/2, considera-se que **o montante pago mensalmente pelo IFADAP aos agricultores/cônjuges, a título de ajuda pela cessação da actividade, denominado “reforma antecipada”, constitui rendimento que assume a natureza de pensão** e, como tal, sujeito a tributação em IRS como rendimento da **categoria H**, nos termos do preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS.

(Informação vinculativa, Proc. 1141/06, com despacho concordante do Diretor-Geral dos Impostos, de 17/10/2007)

Complemento de reforma (enquadramento)

Uma empresa tinha um funcionário que foi reformado por velhice. Porém, a entidade patronal pretende processar-lhe mensalmente um complemento de reforma.

Há lugar à incidência de IRS? Em caso afirmativo o enquadramento faz-se na categoria A ou na categoria H?

Segundo o disposto no n.º 12 do artigo 2.º do Código do IRS, «não constituem rendimentos do trabalho dependente os auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável».

Por outro lado, a alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do mesmo diploma diz que se consideram pensões «as prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza, **incluindo os rendimentos referidos no n.º 12 do artigo 2.º** e ainda as pensões de alimentos».

Consequentemente, os complementos em análise, atribuídos numa fase em que o beneficiário está na situação de reforma, são considerados **rendimentos da Categoria H** para efeitos de tributação em IRS, a levar ao quadro 4 – código 404 – do anexo A da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS.

Deficientes das Forças Armadas Portuguesas (pensões declaradas)

A exclusão tributária a que se refere o n.º 1 do artigo 12.º do Código do IRS, abrange somente a componente indemnizatória que integre a pensão/ indemnização atribuída a quem seja qualificado como Deficientes das Forças Armadas (DFA - Decreto-Lei n.º 43/76, de 20 de Janeiro), Grandes Deficientes das Forças Armadas (GDFA – Decreto-Lei n.º 314/90, de 13 de Outubro) e Grandes Deficientes do Serviço Efectivo Normal (GDSEN – Decreto-Lei n.º 250/99, de 7 de Julho) em função dessa condição. Assim, para além de relevar a vertente subjectiva, ou seja, o enquadramento do titular do rendimento no âmbito de aplicação de qualquer destes diplomas, **a exclusão de tributação incide somente sobre a parcela da pensão/ indemnização** imputável à lesão corporal e/ou doença resultante do cumprimento do serviço militar.

Os rendimentos de pensões dos titulares deficientes das Forças Armadas, que resultarem de contribuições efectuadas, quer pelo próprio, quer por terceiro, imputáveis a qualquer actividade laboral exercida, antes ou após o facto que tenha gerado a deficiência prevista em qualquer um dos três diplomas legais atrás mencionados, **não se enquadram nos pressupostos da exclusão**, ou seja, aquela componente da pensão que não seja directamente imputável à lesão corporal ou doença resultante do cumprimento do serviço militar, não caem no âmbito da exclusão tributária prevista no n.º 1 do artigo 12.º do CIRS.

(Informação vinculativa, Proc. 5827/2010, com despacho concordante do Substituto Legal do Sr. Director-Geral de 04/01/2011)

Pensão de invalidez, aposentação ou sobrevivência (paga em razão de funções exercidas nos órgãos das Comunidades Europeias)

Por despacho de 12/02/2004, do Exmo. Sr. Director-Geral, e tendo em vista o esclarecimento de dúvidas que têm surgido quanto ao regime fiscal das pensões pagas pelas Comunidades Europeias, foi determinado a divulgação do seguinte entendimento:

As pensões de invalidez, aposentação ou sobrevivência pagas em razão de funções exercidas nos órgãos das Comunidades Europeias, estão **isentas**

de IRS ao abrigo do artigo 13.º do Protocolo sobre Privilégios e Imunidades das Comunidades Europeias, assinado em 08/04/1965, e do Regulamento n.º 549/69, do Conselho, de 25 de Março de 1969, **não se encontrando igualmente sujeitas a englobamento** para determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

O regime fiscal destas importâncias é, assim, igual ao que é aplicável às remunerações provenientes do exercício de funções nos organismos comunitários, divulgado pelo Ofício-Circular n.º X-2/90, de 25 de Outubro.

(Circular n.º 13/2004, de 24/06/2004, da DSIRS)

NOTA:

A Circular n.º X-2/90, de 25/10, encontra-se transcrita em anotação ao código 401 deste anexo A, com o título “Remunerações auferidas por cidadãos portugueses pelo exercício de funções em órgãos da União Europeia (não sujeição a tributação)”.

Pensões de preço de sangue (delimitação negativa da incidência)

Por despacho de 03/04/2002, de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido na sequência de uma decisão do Tribunal Constitucional, constante do Acórdão n.º 308/2001, foi determinado a divulgação do seguinte entendimento:

As pensões de preço de sangue, não se consideram abrangidas pela norma constante da alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS, pelo que **não se encontram sujeitas a tributação**.

Este entendimento apenas produz efeitos **a partir de 20/11/2001**, com ressalva das situações litigiosas pendentes, conforme decisão expressa no ponto 14 do referido Acórdão, publicado no Diário da República, I Série A, n.º 269, de 20/11/2001.

(Circular n.º 13, de 09/05/2002, da Direção de Serviços do IRS)

Código 405 - Pensões de sobrevivência

Com este código devem ser declarados os valores respeitantes a pensões de sobrevivência. A sua tributação, como rendimentos da categoria H, encontra-se prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS.

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 (Manual do IRS, editado em 2007 pela DGCI, pág. 96).

São pensões que se destinam a garantir a protecção à família e são atribuídas a familiares, nomeadamente ao cônjuge sobrevivente e aos descendentes dos beneficiários da segurança social (José Guilherme Xavier de Basto, em “IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, edição de 2007, pág. 472).

Código 406 - Pensões de alimentos

Com este código devem ser indicados os valores recebidos correspondentes a pensões de alimentos.

A sua tributação, como rendimentos da categoria H, encontra-se prevista na parte final da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS.

Pensão de alimentos (valor a levar ao anexo A da declaração modelo 3 do progenitor a cargo de quem os filhos se encontram)

Estou divorciada e tenho duas filhas a meu cargo. O pai das meninas, para além da pensão de alimentos propriamente dita paga em dinheiro, paga ainda 50% das despesas de saúde e educação.

Terei que incluir na minha declaração de rendimentos de IRS o valor total suportado pelo meu ex-marido (pensão de alimentos paga em dinheiro acrescido das despesas com a educação e saúde), ou apenas a importância paga em dinheiro?

Os montantes auferidos a título de pensão de alimentos, suportados por sentença judicial ou acordo homologado judicialmente nos termos da lei civil, são considerados rendimentos de pensões (categoria H) e, como tal, sujeitos a tributação em sede de IRS [cfr. última parte da alínea a) do n.º 1 do art.º 11.º do CIRS].

Consequentemente, os rendimentos auferidos a título de pensão de alimentos, quer se trate da pensão paga em dinheiro quer das despesas com a educação e saúde suportadas pelo pai das suas filhas, caso esta obrigação esteja expressamente prevista em sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, devem ser declarados, no total, no campo 406 do Quadro 4-A do Anexo A da sua declaração modelo 3 de IRS.

Uma vez que tais montantes são devidos às suas filhas, elas deverão ali ser identificadas como as titulares dos rendimentos (dependente 1 e 2).

De igual forma, no campo respeitante ao “NIF da entidade pagadora” deverá inscrever o número de identificação fiscal do seu ex-marido.

Contudo, na prática, a grande parte destas pensões, embora seja obrigatório constarem do anexo A da declaração de rendimentos modelo 3 do IRS, acabam por não ser tributadas desde que o valor anual seja igual ou inferior ao valor anual da dedução específica para as pensões, constante do n.º 1 do artigo 53.º do Código do IRS.

Código 407 - Rendas temporárias e vitalícias

Devem ser declarados com este código os rendimentos respeitantes a rendas temporárias e vitalícias previstas na alínea d) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS, isto é, aquelas que **não** se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas alíneas a), b) ou c) do

n.º 1 do mesmo normativo, o mesmo é dizer que **não** devem ser declaradas neste código 407 as pensões de aposentação, de reforma por velhice ou invalidez, pensões de alimentos ou prestações devidas por fundos de pensões ou outros regimes complementares de segurança social.

De notar que as **rendas temporárias e vitalícias** a indicar com o código 407 **não beneficiam da dedução específica** prevista no n.º 1 do artigo 53.º do Código do IRS, tal como se encontra expresso no n.º 7 do citado artigo. Esta norma diz, textualmente, que «excluem-se do disposto no n.º 1 as rendas temporárias e vitalícias que não se destinem ao pagamento de pensões enquadráveis nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 11.º».

Rendas temporárias e vitalícias (conceito)

Estão referidas na alínea d) do n.º 1 do artigo 11.º, as rendas temporárias e vitalícias. O Código do IRS não as define, pelo que se supõe que se refere à figura da renda temporária ou vitalícia, tal como definida no direito privado.

O Código Civil configura o instituto da renda vitalícia nos artigos 1238.º a 1243.º.

O artigo 1238.º dá o seguinte **conceito de renda vitalícia**: «Contrato de renda vitalícia é 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 certa quantia em dinheiro ou outra coisa fungível durante a vida do alienante ou de terceiro».

No exercício da autonomia contratual, as partes podem também estabelecer **rendas temporárias**, embora o contrato **não esteja tipificado na lei civil**.

Nas rendas temporárias e vitalícias, existe uma cessão definitiva de uma soma em dinheiro, ou de um bem ou direito em troca da renda temporária ou vitalícia, não se verificando em princípio qualquer reembolso do capital. Isso mesmo se conclui da definição do Código Civil de renda vitalícia, já que o artigo 1238.º refere que há renda vitalícia quando “uma pessoa aliena em favor de outra certa soma de dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel, ou um direito, ...”. Aliena, diz a lei, pelo que o contrato não prevê a restituição do dinheiro, da coisa ou do direito. A lei civil, todavia, permite a remissão da renda, com reembolso do que tiver recebido e perda das prestações já efectuadas, mas só se assim se tiver convencionado (artigo 1243.º do Código Civil).

A renda vitalícia ou temporária constitui uma modalidade especial de aplicação de capitais, especialmente quando a renda tenha como contrapartida a cessão da disponibilidade de uma soma em dinheiro. Os rendimentos obtidos através de contratos deste tipo poderiam caber perfeitamente no conceito geral de rendimentos de capitais, constante do n.º 1 do artigo 5.º do CIRS.

Acontece, porém, que existem prestações complementares de segurança social que tomam a forma de rendas vitalícias ou temporárias, e que, por outro lado, o contrato serve frequentemente de garantia contra riscos

sociais, o que pode explicar a integração dos rendimentos respectivos na categoria das pensões, onde se pretendeu concentrar todos os rendimentos com finalidades previdenciais.

(José Guilherme Xavier de Basto, em “IRS Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos”, Coimbra Editora, edição de 2007, pág. 476/477)

Rendas temporárias ou vitalícias (enquadramento)

A alínea d) do n.º 1 do artigo 11.º refere-se às rendas temporárias ou vitalícias. Pese embora a identidade terminológica, as rendas 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 9.º do Código do IRS qualifica como renda.

O artigo 11.º acolhe uma outra aceção 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** (v.g. testamento).

(Manual do IRS, editado em 2007 pela DGCI, pág. 96)

Renda perpétua (noção)

Contrato de renda perpétua é 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, sem limite de tempo, a pagar, como renda, determinada quantia em dinheiro ou outra coisa fungível.

(artigo 1231.º do Código Civil)

NOTA:

Estas rendas **não estão sujeitas a IRS** por falta de previsão legal (cfr. Manual do IRS, editado em 2007 pela DGCI, pág. 97).

Regime público de capitalização (enquadramento fiscal caso o aderente opte pela atribuição sob a forma de renda vitalícia, ou pelo resgate do capital acumulado)

Às importâncias pagas no âmbito do regime público de capitalização é **aplicável o regime previsto no Código do IRS para as rendas vitalícias**, de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 17.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), ou seja, **as rendas são qualificadas como pensão**, rendimentos da categoria H, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 11.º do Código do IRS (CIRS).

Se o titular dos rendimentos optar pelo recebimento em renda, ainda que estes constituam rendimentos da categoria H, **não devem os respectivos montantes ser somados a outros rendimentos de pensões**, nomeada-

mente, de reforma, uma vez que, tendo a natureza de rendas vitalícias, têm um tratamento fiscal diferente, não beneficiando do direito à dedução específica da categoria H, nos termos do n.º 7 do artigo 53.º do CIRS.

As **retenções na fonte** são calculadas nos termos do n.º 3 do artigo 5.º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro, o qual determina que, a solicitação expressa do titular dos rendimentos, o montante da pensão pode ser tido em consideração pela entidade que coloca à disposição o complemento para cálculo da retenção na fonte, se a entidade for diversa daquela que paga a pensão.

Se o beneficiário optar pelo resgate em vez do complemento mensal, tal como é permitido pela alínea b) do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 26/2008, de 22 de Fevereiro, **é tributado nos termos das regras aplicáveis à categoria E** (rendimentos de capitais), de acordo com o disposto no n.º 3 do artigo 5.º do CIRS.

Nos termos do n.º 3 do artigo 5.º do CIRS, constituem rendimentos de capitais a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate no âmbito de outros regimes complementares de segurança social e as respectivas importâncias pagas, quando o montante das contribuições pagas na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daquelas:

- a) Se o resgate bem como o vencimento ocorrerem após **cinco e antes de oito** anos de vigência do contrato, são excluídos da tributação um quinto do rendimento;
- b) Se ocorrer depois dos primeiros **oito anos** de vigência do contrato são excluídos da tributação três quintos do rendimento.

Ainda no caso do beneficiário optar pelo resgate, **a tributação autónoma é efetuada à taxa de 20%** (actualmente 21,5%), nos termos do artigo 71.º do CIRS, **podendo os sujeitos passivos residentes optar pelo englobamento dos rendimentos**, nos termos da alínea d) do seu n.º 6, assumindo a retenção na fonte, no caso de opção pelo englobamento, a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (n.º 7 do artigo 71.º do CIRS).

Feita a opção pelo englobamento, o titular dos rendimentos fica obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos de idêntica natureza, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 22.º do CIRS.

(Informação vinculativa, Proc. 1074/08, com despacho concordante do Sr. Subdiretor-Geral, substituto legal do Sr. Diretor-Geral dos Impostos, de 28/12/2009)

Regime público de capitalização (direito de opção)

Reunidos os requisitos legalmente exigidos para a aquisição do direito ao complemento pode o aderente optar por uma das seguintes alternativas, sem prejuízo do n.º 2 do artigo 41.º:

- a) Pela atribuição do complemento sob a forma de renda vitalícia;

- b) Pelo resgate do capital acumulado;
 - c) Pela transferência do capital acumulado para plano de complemento de filhos e de cônjuge.
- (artigo 5.º do Dec. Lei n.º 26/2008, de 22/2)

NOTA:

O n.º 2 do artigo 41.º do Decreto-Lei n.º 26/2008, de 22/2, diz que «No caso de opção por uma das possibilidades previstas nas alíneas b) e c) do artigo 5.º, pode o aderente optar pelo resgate ou transferência parcial do capital acumulado desde que o remanescente de capital acumulado seja suficiente para a sua conversão numa renda vitalícia igual ou superior a 10% do valor do indexante de apoios sociais».

Código 408 - Pré-Reforma - Regime de transição

São declaradas com este código apenas as importâncias auferidas a título de **pré-reforma que respeitem a contratos celebrados até 31/12/2000**, efetuados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 216/91, de 25/7 (regime transitório instituído pelo n.º 1 do artigo 7.º da Lei n.º 85/2001, de 4/8), **cujos pagamentos tenham sido iniciados até essa data**. Nos restantes casos os rendimentos da pré-reforma devem ser indicados com o código 401.

Pré-reforma (importâncias pagas até 31/12/2000)

Com a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi revogado o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 25/98, de 10 de Fevereiro, passando assim os rendimentos resultantes de situações de pré-reforma estabelecida de acordo com o Decreto-Lei n.º 261/91, de 25 de Julho, a ser novamente qualificados como rendimentos do trabalho dependente.

Esta requalificação como rendimentos da categoria A, fundamenta-se no princípio de que não se justifica que as situações de pré-reforma gozem da dedução específica prevista para as pensões de reforma, cuja razão de ser tem a ver com o facto de se tratar de pessoas que atingiram o limite de idade ou foram reformadas por motivos de invalidez.

No entanto, não se pretendeu atingir as pré-reformas estabelecidas ao abrigo do Decreto-Lei n.º 261/91, de 25 de Julho, contratadas e em pagamento até à data de 31 de Dezembro de 2000, porque não se quis pôr em causa situações temporalmente definidas e que beneficiavam do anterior regime fiscal, ou seja, eram qualificadas como pensões.

Deste modo, esclarece-se que deve ser observado o entendimento nos termos do qual, as prestações devidas a título de **pré-reforma**, estabelecida de acordo com o Decreto-Lei n.º 261/91, de 25 de Julho, e que tenham sido **contratadas e em pagamento até 31 de Dezembro de 2000**, continuam a ser consideradas **pensões**.

(Circular n.º 8/2001, de 09/04/2001, da Direção de Serviços do IRS)

TERCEIRA COLUNA:

Na terceira coluna (**titular**), deve indicar-se os titulares dos rendimentos, os quais devem ser indicados através dos seguintes códigos:

- A = Sujeito passivo A;
B = Sujeito passivo B.

Os **dependentes** devem ser indicados conforme se exemplifica, tendo em conta a posição assumida para cada um nos quadros 3B ou 3C do rosto da declaração modelo 3:

- | | |
|--------------------------------|-----------------------------|
| D1 = Dependente não deficiente | DD1 = Dependente deficiente |
| D2 = Dependente não deficiente | DD2 = Dependente deficiente |

- F = Falecido (no ano do óbito, caso exista sociedade conjugal, havendo rendimentos auferidos em vida pelo falecido, deve o titular desses rendimentos ser identificado com a **letra “F”**, cujo número fiscal deve constar no quadro 7A do rosto da declaração de rendimentos modelo 3).

QUARTA COLUNA:

Na quarta coluna (**rendimentos**), deve indicar-se o valor dos rendimentos pago ou colocado à disposição pela entidade identificada na primeira coluna.

QUINTA COLUNA:

Na quinta coluna (**retenções**), deve indicar-se as retenções na fonte de IRS, efetuadas no ano a que respeita o imposto, que incidiram sobre os rendimentos, do trabalho dependente ou de pensões, mencionados na coluna anterior, e que normalmente devem constar da declaração que a entidade devedora dos rendimentos é obrigada a entregar ao sujeito passivo até 20 de janeiro de cada ano, em conformidade com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS.

SEXTA COLUNA:

Na sexta coluna (**contribuições**), devem ser declaradas as contribuições **obrigatórias** para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde, efetivamente descontadas nos rendimentos do trabalho dependente, declarados com o código 401. **Excluem-se** as contribuições relativas a rendimentos totalmente isentos, ainda que sujeitos a englobamento declarados no quadro 4 do Anexo H.

SÉTIMA COLUNA:

Na sétima coluna (**Retenção Sobretaxa**), deve indicar-se o valor retido por conta da sobretaxa extraordinária, nos termos do artigo 99.º-A do Código do IRS.

Informações Complementares:

Neste espaço deve ser indicado o NIF da entidade pagadora, o titular dos rendimentos da pré-reforma e as datas da celebração desse contrato e do primeiro pagamento relativo ao mesmo.

ADSE (enquadramento em IRS dos descontos efetuados para a ADSE pelos trabalhadores enquadrados no regime geral da Segurança Social)

A protecção social dos trabalhadores que exerçam funções públicas encontra-se definida na Lei n.º 4/2009, de 29 de Janeiro, que passou a integrar (ou a manter) no regime geral da segurança social (RGSS) os trabalhadores, titulares de relação jurídica constituída até 31/12/2005 com entidade empregadora, enquadrados no RGSS. Segundo esse normativo estes trabalhadores são obrigatoriamente inscritos nas instituições de segurança social na qualidade de beneficiários.

O RGSS integra todas as eventualidades, nomeadamente doença, maternidade, doença profissional, desemprego, invalidez, morte e encargos familiares (Decreto-Lei n.º 199/99, de 8 de Junho, alterado pelo artigo 36.º da Lei n.º 3-B/2000). Por um lado a eventualidade doença é assegurada no RGSS pelo sistema previdencial que abrange obrigatoriamente, na qualidade de beneficiários, os trabalhadores por conta de outrem ou legalmente equiparados, nos termos da Lei n.º 4/2007, de 16 de Janeiro (Lei de bases da Segurança Social), por outro a ADSE tem por objectivo a protecção social nos seguintes domínios: cuidados de saúde, encargos familiares e outras prestações de segurança social (Decreto-Lei n.º 234/2005, de 30 de Dezembro, que procede à alteração do Decreto-Lei n.º 118/83, de 25 de Dezembro, que regulamenta o funcionamento e o esquema de benefícios da ADSE), pelo que a protecção social garantida pelo RGSS engloba a generalidade destes domínios.

Sobre os conceitos de **descontos obrigatórios e facultativos**, a Lei define os **primeiros** como aqueles que resultam de imposição legal e inclui as quotizações para o regime de protecção social aplicável, os **segundos** são definidos como sendo permitidos por lei, carecendo de autorização expressa do titular do direito à remuneração, sendo exemplos referidos pela Lei, entre outros, os prémios de seguros de doença e seguros de vida (Lei n.º 12-A/2008, de 27 de Fevereiro, que estabelece os regimes de vinculação, de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas), pelo que **os descontos para a ADSE efectuados pelos trabalhadores referidos são facultativos e os para a segurança social são obrigatórios**, pois é este o regime de protecção social que lhes é aplicável.

Os descontos para a ADSE efectuados por estes trabalhadores assumem assim a natureza de descontos facultativos, pois protecção social equivalente já se encontra assegurada pelo regime geral da segurança social através do seu sistema previdencial, para o qual efectuam o correspondente desconto, pelo que nestes termos apenas relevam para efeitos da dedução aos rendimentos brutos da categoria A as contribuições obrigatórias para a segurança social, nos termos do artigo 25.º do CIRS.

(Informação vinculativa, Proc. 1446/2010, com despacho concordante do substituto legal do Diretor-Geral dos Impostos, de 01/06/2010)

Contribuições para a Caixa Geral de Aposentações respeitantes a contagem de tempo por acréscimo ao tempo de subscritor (não são dedutíveis na categoria H)

Com a publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, foi alterado o n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRS e passaram a ser deduzidas aos rendimentos brutos da categoria H, para além das quotizações sindicais, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde.

Porém, os pagamentos de quotas para a Caixa Geral de Aposentações respeitantes a contagem de tempo por acréscimo ao tempo de subscritor **não são dedutíveis** ao abrigo da alínea b) do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRS, **porquanto**:

- não são obrigatórios, antes correspondem a uma opção voluntária do aposentado em regularizar um tempo para o qual não efectuou, na oportunidade, os respectivos descontos;
- reportam-se a rendimentos da categoria A e não aos rendimentos da categoria H.
(Informação vinculativa, Proc. 4622/09, com despacho concordante do substituto legal do Senhor Director-Geral dos Impostos, de 04/11/2009)

Contribuições para Planos de Saúde que tenham natureza facultativa para os respetivos aderentes (não são dedutíveis aos rendimentos das categorias A e H)

1 - As contribuições para Planos de Saúde que tenham natureza facultativa para os respectivos aderentes, **não podem ser dedutíveis aos rendimentos brutos da categoria A** – Trabalho dependente (art.º 25.º, n.º 2, do Código do IRS), **nem da categoria H** – Pensões [art.º 53.º, n.º 4, alínea b), do Código do IRS].

2 - **Embora não sejam relevantes para efeitos de apuramento de IRS**, os montantes das contribuições facultativas para os Planos de Saúde que eventualmente tenham sido descontadas pelas entidades devedoras dos rendimentos, quer da categoria A, quer da categorias H, podem constar nas declarações a que se refere a alínea b) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, a entregar aos contribuintes, desde que nas mesmas seja indicado que não são considerados para efeitos de imposto.

3 - Os montantes descontados como contribuições facultativas, **não devem ser incluídos na declaração modelo 10**, a que se refere a alínea c) do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRS, a entregar à Direcção-Geral dos Impostos pelas entidades empregadoras dos beneficiários daqueles Planos de Saúde.

4 - As entidades gestoras daqueles Planos de Saúde não estão obrigadas ao cumprimento da obrigação prevista no artigo 127.º do Código do IRS, no que respeita às contribuições dos respectivos beneficiários, uma vez

que a mesma apenas se dirige às entidades que recebam pagamentos ou paguem despesas que sejam susceptíveis de dedução ou abatimento.
(Informação vinculativa, Proc. 1101/2008, com despacho concordante do substituto legal do Diretor-Geral dos Impostos, de 13/11/2008)

SAMES (descontos obrigatórios suportados pelos bancários em situação de reforma)

Os **descontos obrigatórios** para o SAMES, suportados pelos bancários em situação de reforma, poderão ser deduzidos à coleta do IRS?

Face à alteração introduzida à alínea *b*) do n.º 4 do artigo 53.º do Código do IRS, pela Lei n.º 67-A/2007, de 31/12 (OE para 2008), a partir de 01/01/2008, os descontos **obrigatórios** para os SAMES, suportados pelos bancários em situação de reforma, passaram a ser aceites como dedução à coleta do IRS dos sujeitos passivos em causa.

Contudo, de acordo com a nova redação dada posteriormente àquele normativo pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OE para 2011), apenas a parte que exceda o montante da dedução prevista nos n.ºs 1 ou 5, do mesmo artigo 53.º, será agora dedutível à colecta do IRS.

O respetivo valor deve ser inscrito na sexta coluna do quadro 4A do anexo A da declaração de rendimentos modelo 3.

Segurança Social (quotizações relativas a anos transactos)

Face às alterações introduzidas ao Código do IRS com implicações sobre o regime de dedução de contribuições obrigatórias para a segurança social relativas a anos anteriores, mostra-se necessário actualizar as instruções que constam do Ofício-circular n.º X-4/92. Assim:

1 – As contribuições obrigatórias para regimes de protecção social integram a dedução aos rendimentos da categoria A, prevista no artigo 25.º do Código do IRS.

2 – As contribuições pagas para a segurança social **respeitantes a anos anteriores** e que tenham incidido sobre remunerações efectivamente pagas ou colocadas à disposição, **desde que** obrigatórias de acordo com o sistema legal de segurança social, **são integralmente dedutíveis ao rendimento da categoria A do ano em que ocorre o seu pagamento.**

3 – As **contribuições** pagas para a segurança social **que não respeitem a remunerações efectivamente pagas ou colocadas à disposição**, são dedutíveis à colecta, nos termos do artigo 86.º do Código do IRS (normativo este que actualmente se encontra revogado pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12).

4 – **São revogadas** as instruções constantes do Ofício-circular n.º X-4/92.
(Ofício-circular n.º 20 065, de 12/03/2002, da Direção de Serviços do IRS)

QUADRO 4B

4B Quotizações sindicais e outras deduções								
Código da despesa	Titular	Valor	Código da despesa	Titular	Valor	Código da despesa	Titular	Valor
		. . . ,			. . . ,			. . . ,
		. . . ,			. . . ,			. . . ,
		. . . ,			. . . ,			. . . ,
Seguro de profissões de desgaste rápido/Entidade Gestora								
Se preencheu o código 413 indique:	Profissão/código	Titular	Valor	NIF/NIPC Português		País	Número Fiscal (EU ou EEE)	
			. . . ,					

Neste quadro devem ser indicados os valores correspondentes aos encargos mencionados na tabela seguinte:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
409	Quotizações Sindicais
410	Indemnizações pagas pelo trabalhador à entidade patronal pela rescisão unilateral de contrato de trabalho sem aviso prévio [alínea b) do n.º 1 do art.º 25.º do CIRS]
411	Quotizações para ordens profissionais e despesas de formação profissional (n.º 4 do art.º 25.º do CIRS)
412	Despesas de valorização profissional de Juizes (Lei n.º 143/99, de 31/8)
413	Prémios de seguros no âmbito de profissões de desgaste rápido (art.º 27.º do CIRS)

Código 409 - Quotizações sindicais

Devem ser indicadas as importâncias efetivamente despendidas com quotizações sindicais. **Exclui-se** a parte que constitui contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social.

Ter em atenção que com este código deve ser indicado o **valor efetivamente pago** [sem o acréscimo dos 50% que está previsto na parte final da alínea c) do n.º 1 do artigo 25.º do Código do IRS], na medida em que a **majoração e o limite legal** são assumidos automaticamente na liquidação do imposto.

Quotizações sindicais (dedução ao rendimento bruto da categorias A)

Aos rendimentos brutos da categoria A deduzem-se, **até à sua concorrência**, e por cada titular que os tenha auferido, as quotizações sindicais, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios de saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social e **desde que não excedam**, em relação a cada sujeito passivo, **1% do rendimento bruto desta categoria, sendo acrescidas de 50%**.

[artigo 25.º, n.º 1, alínea c), do CIRS]

Quotizações sindicais (dedução aos rendimentos brutos da categoria H)

Aos rendimentos brutos da categoria H são ainda deduzidas:

- a) As **quotizações sindicais**, na parte em que não constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à terceira idade,

habitação, seguros ou segurança social e **desde que não excedam**, em relação a cada sujeito passivo, **1%** do rendimento bruto desta categoria, sendo **acrescidas de 50%**.

- b) Contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde na parte que exceda o montante da dedução prevista nos n.ºs 1 ou 5.

(n.º 4 do art.º 53.º do CIRS, com a redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31/12)

Código 410 - Indemnizações pagas por rescisão unilateral de contratos de trabalho

As indemnizações a indicar com este código são as pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal pela rescisão 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 [cfr. alínea b) do n.º 1 do art.º 25.º do CIRS].

Muito embora subjacente a tais indemnizações esteja um ilícito contratual praticado pelo trabalhador, o certo é que o seu pagamento reduz a capacidade contributiva deste. Por isso a aceitação de tais valores, ainda que com limitações caso as mesmas não resultem de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado, constitui dedução aos rendimentos brutos da categoria A (trabalho dependente).

Código 411 - Quotizações para ordens profissionais e despesas de formação profissional

Com este código, apenas podem ser deduzidas as **quotizações** para ordens profissionais que sejam indispensáveis ao exercício da respetiva atividade desenvolvida exclusivamente por conta de outrem [cfr. alínea a) do n.º 4 do art.º 25.º do CIRS].

São aceites as **despesas de formação profissional** comprovadamente pagas e não reembolsadas, desde que a entidade formadora seja reconhecida como tendo competência no domínio da formação profissional pelo Ministério competente [cfr. alínea b) do n.º 4 do art.º 25.º do CIRS].

Quotas pagas à Ordem dos Notários e comparticipação para o fundo dos notários privados (não fazem parte das quotizações a levar ao anexo A com o código 411)

As importâncias suportadas com quotas para a Ordem dos Notários e com a comparticipação dos notários privados, regulados nos artigos 11.º, 52.º e 57.º do Decreto-Lei n.º 27/2004, de 4 de Fevereiro (diploma legal que cria a Ordem dos Notários e que aprova o respectivo Estatuto), pelo facto de serem obrigatórios, e como tal indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto, **são considerados como custos da categoria B** do IRS, face ao que dispõe o n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC, por remissão do artigo 32.º do Código do IRS, tratando-se de sujeitos passivos abrangidos pelo regime de contabilidade organizada (por isso **não fazem parte das quotizações a levar ao anexo A com o código 411**).

(Informação vinculativa, Proc. 7484/05, com despacho concordante do Senhor Subdiretor-Geral do IR, de 13/02/2006)

Código 412 - Despesas de valorização profissional de Juízes

As quantias a inscrever com este código são as despendidas com a valorização de juízes, que constam da alínea *h*) do n.º 1 do artigo 17.º da Lei n.º 21/85, de 30/7, que aprovou o Estatuto dos Magistrados Judiciais, com a redação dada pela Lei n.º 143/99, de 31/8, onde se diz que:

«São direitos específicos dos juízes: A dedução, para cálculo do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, de quantias despendidas com valorização profissional, até montante a fixar anualmente na Lei do Orçamento do Estado».

Para o **ano de 2011**, o montante a deduzir é o que for suportado, e se encontre devidamente documentado, cujo limite máximo é o mesmo que foi fixado para o ano de 2002, ou seja, **249,40 euros**, já que a Lei do Orçamento do Estado, quer para o ano de 2003, quer para os anos seguintes, não alterou este valor.

Código 413 - Prémios de seguros no âmbito de profissões de desgaste rápido

Para efeitos da dedução dos prémios de seguro, consideram-se profissões de desgaste rápido as de **praticantes desportivos**, definidos como tal no competente diploma regulamentar, as de **mineiros** e as de **pescadores**.

Tal como consta do n.º 1 do artigo 27.º do Código do IRS, esta **dedução é feita integralmente ao rendimento**, e não à coleta.

Os seguros abrangidos são os de **doença, de acidentes pessoais, os que garantam pensões de reforma, de invalidez ou de sobrevivência e os de vida**, desde que os mesmos não garantam o pagamento, e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos (cfr. n.º 1 do art.º 27.º do CIRS).

Se ocorrer o pagamento de tais seguros antes do tempo previsto, o n.º 3 do artigo 27.º do Código do IRS manda declarar essa ocorrência, nos termos do artigo 60.º, n.º 2, ou seja, nos 30 dias imediatos, para efeitos de corrigir as liquidações entretanto efetuadas, eliminando a dedução que houver sido feita e que o pagamento posterior do seguro deixou de sustentar.

Seguros de profissões de desgaste rápido:

Deve ser indicado o NIF da entidade a quem foram pagos os prémios de seguro no âmbito de profissões de desgaste rápido, o titular desses pagamentos, bem como o valor declarado através do código 413.

Para efeitos da identificação da profissão de desgaste rápido, nos termos do n.º 2 do artigo 27.º do Código do IRS, devem ser utilizados os códigos patentes na seguinte tabela:

CÓDIGO	PROFISSÕES DE DESGASTE RÁPIDO
01	Praticantes desportivos
02	Mineiros
03	Pescadores

Caso as entidades a quem foram pagos os prémios de seguros no âmbito de profissões de desgaste rápido se encontrem em países que pertençam à União Europeia ou ao

Espaço Económico Europeu, deve ser indicado o código desse país, de acordo com a tabela (lista) que se encontra transcrita em anotação ao quadro 5-A do anexo G (Lista dos países que fazem parte do Espaço Económico Europeu), bem como o respectivo número de identificação fiscal.

Prémios de seguros (noção)

1 - O prémio é a contrapartida da cobertura acordada e inclui tudo o que seja contratualmente devido pelo tomador do seguro, nomeadamente os custos da cobertura do risco, os custos de aquisição, de gestão e de cobrança e os encargos relacionados com a emissão da apólice.

2 - Ao prémio acrescem os encargos fiscais e parafiscais a suportar pelo tomador do seguro.

(artigo 51.º do regime jurídico do contrato de seguro, aprovado pelo Dec. Lei n.º 72/2008, de 16/4)

Profissões de desgaste rápido (dedução ao rendimento)

1 - As importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, **na constituição de seguros** de doença, de acidentes pessoais, **e seguros** de vida que garantam exclusivamente os riscos de morte, invalidez ou reforma por velhice, neste último caso desde que o benefício seja garantido após os 55 anos de idade, **são integralmente dedutíveis** ao respectivo rendimento, **desde que** não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em vida durante os primeiros cinco anos.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, **consideram-se como profissões de desgaste rápido** as de **praticantes desportivos**, definidos como tal no competente diploma regulamentar, as de **mineiros** e as de **pescadores**.

3 - No caso previsto no n.º 1, sempre que se verifique o pagamento de qualquer capital em vida durante os primeiros **cinco anos**, observa-se o disposto no n.º 2 do artigo 60.º.

4 - O disposto no n.º 1 aplica-se, com as devidas adaptações, às contribuições pagas a associações mutualistas.

(artigo 27.º do CIRS)

NOTA:

A redação que consta do n.º 1 do artigo 27.º transcrito, vigora até 31/12/2011. A Lei do OE para 2012 deu-lhe uma nova redação para vigorar a partir de 01/01/2012, onde é estabelecido agora o limite de cinco vezes o valor do IAS.

Profissões de desgaste rápido (mineiros; pescadores; praticantes desportivos)

Para o efeitos, consideram-se como profissões de desgaste rápido as de praticantes desportivos, definidos como tal no competente diploma regulamentar, as de mineiros e as de pescadores (cfr. n.º 2 do art.º 27.º do CIRS).

A razão desta dedução excecional assenta nos seguintes factos:

- serem profissões que, normalmente, exigem um esforço físico elevado;
- possibilidade de existir um risco de “doença profissional” superior à média (v. g., mineiros);
- por vezes, tratar-se de um período de vida na profissão incerto e, normalmente, curto.

Relativamente aos **desportistas**, poder-se-á referir, ainda, que existe, em muitos casos, uma fortíssima concentração de rendimentos num período correspondente a uma pequena parte da sua vida ativa, com posterior queda significativa da sua capacidade contributiva.

Já a profissão de **mineiro** é, tradicionalmente, uma atividade extremamente penosa, sujeita a condições de trabalho altamente adversas, com riscos elevados de doenças profissionais, jornadas longas e efetuadas predominantemente no subsolo, situação essa que o progresso tecnológico não tem modificado de forma substancial. Por todas estas razões é, normalmente, exercida em período de vida curto e tem como consequência um desgaste físico prematuro, tanto em termos de profissão como ao nível de capacidade geral (física) para o trabalho.

QUADRO 5

5	Rendimentos de anos anteriores incluídos no quadro 4			
NIF da Entidade Pagadora	Código dos rendimentos	Titular	Rendimentos	Nº de anos
			. . .	
			. . .	

Os sujeitos passivos que tenham auferido **rendimentos das categorias A ou H relativos a anos anteriores**, caso pretendam beneficiar do desagravamento de taxa previsto no artigo 74.º do Código do IRS, deverão indicar o NIF da entidade, o código do rendimento do mesmo e o número de anos a que respeitam.

Estes rendimentos devem sempre ser declarados no quadro 4.

Assim, se, por exemplo, um pensionista, em 2011 recebeu pensões relativas não só a esse ano mas também ao ano de 2010, deve declarar o total do valor recebido no anexo A (código 404) da declaração modelo 3 referente ao ano de 2011, a entregar em 2012, para efeitos de tributação, e **pode** (é uma faculdade não é uma obrigação) indicar no quadro 5 do mesmo anexo o montante que se refere a anos anteriores e o número de anos a que respeitam, para que possa ser calculada a dedução específica relativamente a cada um dos anos e consequentemente o rendimento líquido tributado ser inferior ao que resultaria da consideração da dedução específica só para 2011.

Rendimentos produzidos em anos anteriores (das categorias A ou H)

1 – Se forem englobados rendimentos das categorias **A**, **F** ou **H** que comprovadamente tenham sido **produzidos em anos anteriores** àquele em que foram pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo e este fizer a correspondente imputação na declaração de rendimentos, o respectivo valor é dividido pela soma do número de anos ou fracção a que respeitem, **no máximo de seis**, incluindo o ano do recebimento, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa correspondente à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano.

2 – A faculdade prevista no número anterior **não** pode ser exercida relativamente aos rendimentos previstos no n.º 3) da alínea *b*) do n.º 3 do artigo 2.º.

(artigo 74.º do CIRS, com a redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/4)

ASSINATURAS

Data	O(s) Declarante(s), Representante Legal ou Gestor de Negócios
____/____/____	Assinaturas A) _____ B) _____

Este anexo deve ser assinado pelos sujeitos passivos ou por um seu representante, legal ou voluntário, ou gestor de negócios, devidamente identificados (cfr. n.º 1 do art.º 146.º do CIRS).

A falta de assinatura é motivo de recusa da receção da declaração, sem prejuízo das sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação (cfr. n.º 2 do art.º 146.º do CIRS).