OTOC
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

Formação à Distância

IRS e benefícios fiscais

(revisão ao código)

DIS0912

Domingos Fernandes

Março 2012

FICHA TÉCNICA

Título: IRS e benefícios fiscais (revisão ao código)

Autor: Domingos Fernandes

Capa e paginação: DCI – Departamento de Comunicação e Imagem da OTOC

© Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, 2012

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, entidade que detém os direitos de autor.

ÍNDICE

1. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES	7
1.1 Introdução	7
1.2. Deduções Específicas versus Deduções à Colecta	9
1.3. O Código do IRS	9
1.3.1. Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro	9
1.3.2 Estrutura do Código do IRS	10
2. INCIDÊNCIA PESSOAL	13
2.1. Sujeito Passivo	13
2.2. Conceito de Residência	13
2.2.1. Conceito de Residência em Região Autónoma	15
2.3. Agregado Familiar	16
2.4. Dependentes	16
2.5. Uniões de facto	17
2.6. Separados de facto	18
2.7. Rendimentos obtidos em Território Português	18
2.8. Estabelecimento Estável	19
2.9. Contitularidade de Rendimentos	20
2.10. Regime de Imputação Especial	21
2.10.1. Objectivos associados ao Regime da Transparência Fiscal	21
2.10.2. Tipos de sociedades sujeitas ao Regime da Transparência Fiscal	21
2.10.2.1. As Sociedades Civis não Constituídas sob Forma Comercial	21
2.10.2.2. Sociedades de Profissionais	22
2.10.2.3. Sociedades de Simples Administração de Bens	22
2.10.2.4. Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)	22
2.10.2.5. Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE)	22
2.10.4. Lucros Obtidos por sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado	23
3. CATEGORIA A – RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE	25
3.1. Rendimentos abrangidos	25
3.1.1. Remunerações Acessórias	27
3.1.2. Importâncias emergentes da cessação do vínculo gerador do rendimento	31
3.1.3. Delimitação negativa da incidência	32
3.1.4. Isenções	32
3.1.4.1. Deficientes	32
3.1.4.2. Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais (artigo 37º EBF)	33
3.1.4.3. Isenção de pessoal em missões de salvaguarda de paz (artigo 38º EBF)	33
3.1.4.4. Acordos e relações de cooperação (artigo 39º EBF)	33
3.1.4.5. Remunerações de tripulantes de navios – Zonas Francas da Madeira e Ilha de Santa Maria (artigo 33º n.º 8 e 9 EBF)	34
3.2. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS)	34
3.3. Deduções Específicas (artigos 25º a 27º do CIRS)	34
4. CATEGORIA H – RENDIMENTOS DE PENSÕES	39
4.1. Rendimentos abrangidos	39
4.2. Deficientes	40
4.3. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS)	40
4.4. Rendas temporárias e vitalícias e prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões (artigo 54º do CIRS)	40
4.5. Deduções Específicas (artigo 53º do CIRS)	41

4.6. Retenção na Fonte (art. 98º a 100º e 119º do CIRS e DL n.º 42/91, de 22/01) 43
5. CATEGORIA B – RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS 45
5.1. Rendimentos abrangidos 45
5.2. Momento da sujeição a tributação (art. 3º n.º 6) 47
5.3. Isensões 47
5.3.1. Deficientes 47
5.3.2. Propriedade intelectual (art. 58º EBF) 48
5.4. Formas de Determinação do Rendimento (art. 28º a 39º) 48
5.4.1. Determinação do Rendimento com base no Regime Simplificado 49
5.4.1.1 Enquadramento 49
5.4.1.2 Forma de determinação do rendimento 50
5.4.2. Determinação do rendimento com base na contabilidade organizada 51
5.4.2.1. Forma de tributação - Remissão para o Código do IRC 51
5.4.2.2. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais 52
5.4.3 Actos Isolados (art. 3º, 30º e 33º CIRS) 53
5.4.4. Opção pela tributação segundo as regras da categoria A 54
5.4.5. Particularidades associadas aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias 55
5.4.5.1. Exclusão de tributação 55
5.4.6.2. Regime transitório da categoria B 56
5.4.6.3. Particularidade relativa aos «custos plurianuais», «valorimetria das existências» e «subsídios à agricultura e pescas» 56
5.5. Reporte de prejuízos (Contabilidade Organizada) 56
5.6. Reporte de prejuízos (Regime simplificado) 57
5.7. Entrada de património para a realização do capital de sociedade 57
5.8. Tributação autónoma (art. 73º CIRS) 58
5.9. Retenções na Fonte (art. 101º n.º 1 CIRS e DL n.º 42/91) 59
5.9.1. Dispensa de retenção 60
5.9.2. Sujeição parcial a retenção de rendimentos da categoria B 60
5.9.3. Rendimentos imputáveis a categorias diferentes 61
5.9.4. Retenção na fonte a titulares não residentes (art. 71º CIRS) 61
5.10. Pagamentos por Conta (art. 102º n.º 1 CIRS) 61
5.10.1. Dispensa de pagamentos por conta (art. 102º) 62
6. CATEGORIA E – RENDIMENTOS DE CAPITAIS 63
6.1. Enquadramento 63
6.2. Presunções relativas a rendimentos de capitais 66
6.1.1. Ilisão das Presunções 67
6.3. Momento da sujeição 67
6.4. Apuramento dos Rendimentos líquidos de capitais 69
6.5. Retenção na Fonte sobre rendimentos de capitais 69
6.6. Opção Pelo Englobamento 71
6.7. Dupla tributação económica – Art. 40-A 72
6.8. Benefícios Fiscais 73
7. CATEGORIA F – RENDIMENTOS PREDIAIS 75
7.1. Noção de renda (art. 8º n.º 2) 75
7.2. Conceito de prédio 76
7.3. Apuramento do Rendimento Líquido 76
7.3.1 Deduções específicas aos rendimentos prediais (art. 41º) 76
7.4. Deduções de Perdas (art. 55º n.º 2) 78
7.5. Retenção na Fonte 78
7.5.1.Dispensa de retenção na fonte 79
7.6. Obrigações Acessórias 79
7.7. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS) 79
8. CATEGORIA G – INCREMENTOS PATRIMONIAIS 81
8.1. As mais-valias 81
8.1.1. Conceito de Mais-Valias 81
8.1.2. Base do imposto: factos geradores de mais-valias (art. 10º) 82
8.1.3. Exclusão de tributação – regime transitório categoria G (art. 5º DL 442-A/88) 83
8.1.4. Não tributação das mais-valias potenciais ou latentes 83

8.1.5. Determinação da mais-valia tributável (art. 43º n.º 1)	83
8.1.6. Mais-valias de imóveis	83
8.1.6.1 Momento em que os ganhos se consideram obtidos	83
8.1.6.2. Cálculo da mais-valia	85
8.1.6.3. Valores de aquisição e de realização	86
8.1.6.4. Valor sujeito a tributação	87
8.1.6.5. Reinvestimento	87
8.1.6.6. Dedução de perdas	
8.1.6.7. Taxas	90
8.1.7. Mais-valias mobiliárias - Base do imposto (art.9º, 10º)	90
8.1.7.1. Base do imposto	91
8.1.7.2. Exclusões de tributação	91
8.1.7.3. Apuramento da mais-valia	91
8.1.7.4. Valor de aquisição	91
8.1.7.5. Valor de realização	92
8.1.7.6. Valor sujeito a tributação	92
8.1.7.7. Dedução de perdas	92
8.1.7.8. Taxa	93
8.1.8. Mais-valias resultantes da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou cientifico, quando o transmitente não seja o seu titular originário	94
8.1.8.1. Determinação da mais-valia	94
8.1.8.2. Exclusões de tributação	94
8.1.8.3. Valor de aquisição e de realização	94
8.1.8.4. Dedução de perdas	95
8.1.8.5. Englobamento e taxas	95
8.2. Indemnizações incluídas na categoria G	95
8.2.1. Base de tributação (art. 9º n.º 1 al. b))	95
8.2.2. Momento da sujeição a tributação	96
8.2.3. Rendimento líquido	97
8.2.4. Englobamento e taxas	97
8.3. Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título	97
8.3.1. Momento da sujeição a tributação	97
8.3.2. Rendimento líquido	97
8.3.3. Englobamento e taxas	97
8.4. Acréscimos patrimoniais não justificados	98
8.4.1. Base de tributação (art. 9º n.º 1 al. d) e n.º 3)	98
8.4.2. Rendimento líquido	99
8.4.3. Englobamento e taxas	99
8.5. Obrigações Acessórias	99
9. DELIMITAÇÃO NEGATIVA DA INCIDÊNCIA	101
9.1. Indemnizações	101
9.2. Prémios literários, artísticos ou científicos	101
9.3. Prémios atribuídos aos praticantes de alta competição e aos respectivos treinadores	101
9.4. Rendimentos de profissionais de espectáculos ou desportistas	102
9.5. Subsídios para manutenção, montantes para cobertura de despesas de saúde e educação	102
9.6. Rendimentos provenientes de transmissões gratuitas	102
10. DISPOSIÇÕES COMUNS DO IRS	103
10.1. Englobamento	103
10.1.1. Contitularidade	103
10.1.2. Excepção à regra do englobamento	103
10.1.3. Exclusão do englobamento	104
10.2. Regras para a determinação de valores (art. 23º e 24º)	106
10.2.1. Fixados em moeda sem curso legal em Portugal (art. 23º)	106
10.2.2. Rendimentos em espécie (art. 24º)	107
10.3. Dedução de Perdas (art. 55º)	107
10.4. Abatimentos ao rendimento global líquido (art. 56º)	108

10.5. Taxas (art. 68º e seguintes) 108
10.5.1. Taxas Normais (art. 68º a 70º) 108
10.5.2. Mínimo de existência (art. 70º) 110
10.5.3. Taxas Liberatórias (art. 71º) 111
10.5.4. Taxas Especiais (art. 72º) 111
10.6. Deduções à Colecta (art. 78º e seguintes) 111
10.7. Declaração de rendimentos (art. 57º a 67º) 121
10.7.1. Dispensa de entrega 121
10.7.2. Sistema declarativo 122
10.7.3. Rendimento declarado 122
10.7.4. Exigências quando a DGCI altere o rendimento declarado 122
10.7.5. Requisitos da declaração 122
10.7.6. Óbito do sujeito passivo: 123
10.7.7. Prazo e local de entrega da declaração (art. 60º) 123
10.7.8. Local de entrega da declaração (art. 61º) 124
10.7.9. Prazos normais para a liquidação 124
10.8. Comunicação da atribuição de subsídios 124
11. Regimes fiscal dos residentes não habituais e Regime Opcional para os Residentes noutro Estado Membro da UE ou do EEE 125
11.1 Regime fiscal para residentes não habituais em IRS 125
11.1.1. Definição do estatuto de residente não habitual e sua aplicação temporal 125
11.1.2. Regras de tributação aplicáveis 125
11.2. Regime opcional para os residentes noutro Estado membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE) 127
BIBLIOGRAFIA 129

1. O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

1.1 Introdução

O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), foi aprovado pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro, tendo entrado em vigor em 1 de Janeiro de 1989.

Tendo em conta as respectivas características e modo de funcionamento o IRS é um imposto:

- Sobre o rendimento, pois incide sobre o rendimento efectivamente auferido pelas pessoas singulares, assentando sobre uma concepção de rendimento normalmente designada de 'rendimento acréscimo' ou 'teoria do acréscimo patrimonial líquido'. Entendendo-se como rendimento, qualquer acréscimo patrimonial independentemente da respectiva proveniência, nele se incluindo quaisquer valorizações do activo sejam dirigidas ao consumo, sejam repercutidas no valor final do património num dado período de tributação.
- Directo, pois incide sobre manifestações directas da capacidade contributiva como é o caso do rendimento;
- Pessoal, na medida em que tem em conta as características pessoais dos contribuintes, designadamente a sua situação pessoal e familiar, como é o caso do estado civil, n.º de filhos, deficiência, despesas pessoais (despesas de saúde e de educação, etc,) mínimo de existência, entre outras características pessoais;
- Estadual, pois constitui receita do Estado enquanto Administração Central, sendo uma das principais fontes de receita do Orçamento do Estado;
- Periódico, no sentido de que o facto tributário é contínuo, sendo que as obrigações inerentes (declarativas / pagamento) se renovam periodicamente (anualmente);
- Global (Único), pois incide sobre a globalidade dos rendimentos sujeitos a uma única tabela de taxas, embora os rendimentos sejam tratados analiticamente de acordo com as especificidades próprias de cada categoria de rendimentos;
- Progressivo[1], em geral, na medida em que a colecta aumenta mais do que proporcionalmente à matéria colectável, adoptando-se uma estrutura progressiva de taxas [11,50% - 46,50%], consoante o nível de rendimentos.

A progressividade justifica-se pelo imperativo constitucional, que dispõe que o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo.

O IRS é, no entanto, um imposto quase proporcional a partir de um determinado nível de rendimentos e mesmo proporcional no caso de rendimentos tributados a taxas especiais e liberatórias.

O IRS incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, auferidos durante um ano civil, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes

[1] Em IRS verifica-se a coexistência de taxas progressivas, que incidem sobre a generalidade do rendimento, e taxas proporcionais (taxas liberatórias e taxas especiais) que incidem sobre determinados rendimentos excluídos de englobamento.

deduções e abatimentos (art. 1º do CIRS):

- Categoria A – Rendimentos do trabalho dependente (arts. 2º e 25º a 27º);
- Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais (arts. 3º, 4º e 28º a 39º);
- Categoria E – Rendimentos de capitais (arts. 5º a 7º, 40º e 40º-A);
- Categoria F – Rendimentos prediais (arts. 8º e 41º);
- Categoria G – Incrementos patrimoniais (arts. 9º, 10º e 42º a 52º);
- Categoria H – Pensões (arts. 11º, 53º e 54º).

Para efeitos de tributação, serão considerados os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Apesar da verdadeira unicidade do imposto, o CIRS, prevê diferentes formas de determinação do rendimento líquido das diversas categorias de rendimento, nomeadamente com a previsão de deduções específicas para cada uma delas, de acordo com o seu tipo e a sua origem.

Visando o IRS proceder a uma tributação de carácter global e unitária dos rendimentos das pessoas singulares, os rendimentos das diversas categorias são objecto de englobamento e, a partir dessa fase do processo de liquidação do imposto, sujeitos a uma única tabela de taxas progressivas e a um único conjunto de regras tributárias.

Face ao exposto, pode identificar-se, no processo de liquidação do IRS, uma fase analítica, na qual são aplicáveis as regras específicas para cada categoria de rendimento, e uma fase sintética, caracterizada pela aplicação de um único conjunto de regras fiscais.

No âmbito da fase analítica, ao Rendimento Bruto de cada categoria, abatem-se as Deduções Específicas respectivas, determinando-se assim o Rendimento líquido de cada categoria.

As deduções específicas de cada categoria são constituídas, em princípio, pelas despesas e encargos que o contribuinte tem de suportar para obter o rendimento.

Tal rendimento líquido é agregado através de um processo de englobamento determinando-se então o Rendimento Líquido Total do agregado familiar.

Passa-se, então, da fase analítica para a fase sintética do imposto.

O englobamento dos rendimentos das várias categorias consubstanciando uma verdadeira tributação unitária e global deveria teoricamente permitir uma comunicabilidade total de rendimentos, designadamente das perdas eventualmente suportadas em cada uma das categorias, porém, em sede de IRS, restringiu-se a comunicabilidade de rendimentos no caso de perdas suportadas nas categorias B, F e G, o que não invalida que essas perdas possam ser reportadas a anos futuros dentro da mesma categoria de acordo com o disposto no art. 55º do CIRS.

Assim, o Rendimento Global Líquido dá origem ao Rendimento Colectável.

O Rendimento Colectável é o valor sobre o qual incidem as taxas de imposto (progressivas), conforme o art. 68º do CIRS, o que permitirá encontrar o montante a pagar (Colecta Total).

O IRS tem em conta a situação familiar dos contribuintes. Por isso, nos casos em que o agregado familiar é formado por dois cônjuges, unidos de facto ou a viver em economia comum, a taxa a aplicar incide apenas sobre metade do rendimento colectável, devido à aplicação do quociente conjugal (divisão por 2), multiplicando por 2 o resultado obtido, obtendo-se desta forma a colecta.

Aplicadas as taxas, são posteriormente abatidas as Deduções à colecta (n.º 1 do art. 78º e seguintes). Estas podem ser de natureza pessoal, segundo a composição do agregado familiar, ou real, referentes a dupla tributação, como por exemplo o crédito de imposto relativo a Retenções na

Fonte (RF) e aos Pagamentos por conta (PC) (n.º 2 do art. 78º), sendo que apenas estas (RF e PC), conferem direito a um eventual reembolso de IRS.

As deduções à colecta (previstas no CIRS mas também no EBF) são formadas por um conjunto de despesas normalmente efectuadas pelos contribuintes durante o ano, como por exemplo com a educação, saúde, habitação, seguros de saúde, encargos com lares, etc.

Da diferença entre a colecta e as deduções à colecta correspondentes chega-se ao valor do imposto a pagar ou a receber. De acordo como o art. 95º do CIRS não há lugar a cobrança ou reembolso quando o valor a pagar seja inferior a € 24,94 e a receber inferior a € 9,98.

1.2. Deduções Específicas versus Deduções à Colecta

Apesar da natureza de tributação unitária que caracteriza o IRS, numa primeira fase (analítica) estão previstas regras próprias de cada categoria de rendimentos, que levam à determinação dos rendimentos líquidos de cada categoria, a partir dos quais se obtém o rendimento global líquido.

Estas regras variam em função dos rendimentos em causa, atendendo-se às especificidades intrínsecas associadas à natureza dos rendimentos, permitindo assim um tratamento diferenciado e adequado.

As deduções específicas de cada categoria são constituídas, em princípio, pelas despesas e encargos que o contribuinte tem de suportar para obter o rendimento. Assim, as deduções específicas estão ligadas à origem e percepção de cada espécie de rendimento, sendo aplicadas no plano analítico do imposto.

Conceito diferente é o de Deduções à Colecta. Estas operam como factores de 'síntese' do imposto, sendo irrelevante a proveniência dos rendimentos, reflectindo elementos de carácter pessoal e directamente relacionados com a situação pessoal e familiar do Sujeito Passivo (SP).

1.3. O Código do IRS

1.3.1. Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro

O Código do IRS entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989, aprovado pelo DL n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

O referido Decreto-Lei estabelece ainda um conjunto de normas transitórias, pelas quais foram definidos determinados regime especiais de tributação, nomeadamente:

- Regime Especial dos Agentes Desportivos (art.º 3º-A), mediante a *opção entre o* englobamento dos rendimentos auferidos exclusivamente na sua actividade desportiva, e a tributação autónoma dos rendimentos ilíquidos exclusivamente desta actividade, mediante redução da taxa e parcela a abater correspondente a 60% das taxas aplicáveis, nos termos do artigo 68º CIRS, aplicável ao ano de 2003, estando previsto o seu aumento anual em 10 pontos percentuais. Assim, em 2007 atinge-se os 100%, o que faz com que este regime *deixe de prever* uma situação especial para estes profissionais, passando os mesmos a estar sujeitos a tributação nas mesmas condições dos restantes sujeitos passivos.
- Regime Transitório da categoria B (art.º 4º)
- Considerando um atraso estrutural no sector primário, decidiu o legislador estabelecer um regime de tributação parcial até 2004 para os rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários.
- Regime transitório da categoria G (art.º 5º)
- De acordo com o disposto no n.º1 do art. 5º do referido regime, os ganhos enquadrá-

veis no conceito de mais-valias previsto no art. 10º do CIRS, que não eram tributados em sede do Imposto de Mais Valias, só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos ora transmitidos tiver ocorrido na vigência do CIRS, ou seja a partir de 1/1/1989. Assim sendo, os ganhos previstos no n.º 1 do art. 10º do CIRS, não se encontram sujeitos a tributação se os bens ou direitos tiverem sido adquiridos antes de 1/1/1989, com excepção da transmissão onerosa de terrenos para construção, em que a exclusão a tributação só se verifica se a sua aquisição tiver ocorrido anteriormente a 9 de Junho de 1965, uma vez que constavam da incidência do revogado Código do Imposto de Mais-Valias.

Exemplos:

1. Os rendimentos obtidos com a cedência de quotas, adquiridas anteriormente à entrada em vigor do CIRS, não são, nos termos do nº 1 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, tributados em IRS. Nos termos do nº 2 do mesmo artigo, cabe ao cedente fazer prova de que as referidas quotas foram adquiridas anteriormente à entrada em vigor do referido Código, dado o facto de as quotas adquiridas e transmitidas posteriormente àquela data estarem normalmente sujeitas a tributação de acordo com o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 10º do CIRS.
2. Os rendimentos obtidos com a alienação de imóveis, excepto lotes de terreno para construção[2], adquiridos anteriormente à entrada em vigor do CIRS, não são, nos termos do nº 1 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro, tributados em IRS.
3. A alienação de terreno para construção já era objecto de tributação no âmbito do abolido imposto de Mais-Valias, pelo que só se o terreno tivesse sido adquirido antes da entrada em vigor do Código do Imposto de Mais-Valias, aprovado pelo Decreto-Lei nº 46373, de 9 de Junho de 1965, poderia aquela beneficiar da exclusão tributária consagrada no artigo 5º do Decreto-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro.

O DL n.º 442-A/88 estabelece ainda um conjunto de diversas normas relativas a pagamentos, livros, recibos, as quais não possuem já aplicação prática.

1.3.2 Estrutura do Código do IRS

O código do IRS obedece à seguinte estrutura:

CAPÍTULOS E SECÇÕES	ARTIGOS
Capítulo I - Incidência	
Secção I - Incidência Real	1º a 12.º
Secção II - Incidência Pessoal	13º a 21º
Capítulo II - Determinação do Rendimento Colectável	
Secção I - Regras Gerais	22º a 24º
Secção II - Categoria A - Rendimentos do Trabalho Dependente	25º a 27º
Secção III - Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais	28º a 39º
Secção IV - Categoria E – Rendimentos de Capitais	40º e 40º-A
Secção V - Categoria F – Rendimentos Prediais	41º
Secção VI - Categoria G – Incrementos Patrimoniais	42º a 52º
Secção VII - Categoria H – Rendimentos de Pensões	53º e 54º
Secção VIII - Dedução de Perdas	55º
Secção IX – Abatimentos – Revogado OE 2009	56º
Secção X - Processo de Determinação do Rendimento Colectável	57º a 67º
Capítulo III - Taxas	68º a 74º
Capítulo IV - Liquidação	75º a 96º

[2] Tal como já foi referido neste caso a data relevante para a exclusão de tributação é 9 de Junho de 1965.

CAPÍTULOS E SECÇÕES	ARTIGOS
Capítulo V – Pagamento	97º a 111º
Capítulo VI - Obrigações Acessórias	112º a 131º
Capítulo VII - Fiscalização	132º a 139º
Capítulo VIII - Garantias	140º a 142º
Capitulo IX - Disposições Diversas	143º a 151º

2. INCIDÊNCIA PESSOAL

2.1. Sujeito Passivo

De acordo com o disposto no CIRS (art.º 13º) são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares residentes e as não residentes que obtenham rendimentos no território português.

Os sujeitos passivos residentes em território português estão sujeitos a IRS pela totalidade dos rendimentos auferidos, incluindo os obtidos fora do território nacional, nos termos do art.º 15º n.º 1 CIRS, ou seja a obrigação fiscal é integral *(worldwide income taxation)*.

Verifica-se, pois, o princípio da residência ou princípio da tributação mundial dos residentes ou princípio da universalidade (territorialidade pessoal).

Os sujeitos passivos não residentes estão sujeitos a IRS apenas pelos rendimentos obtidos em território português, na pessoa do respectivo titular, de acordo com o disposto no art.º 15 n.º 2 CIRS. Diz-se, por isso, tratar-se de uma obrigação real limitada ou parcial *(source income taxation)*, em que apenas serão tributados os rendimentos que se considerem aqui obtidos.

Depreende-se do exposto que são sujeitos passivos de IRS, por obrigação pessoal, os contribuintes residentes e, por obrigação real, os contribuintes não residentes.

2.2. Conceito de Residência

Tal como se referiu, os contribuintes que sejam considerados residentes em território nacional serão tributados pela totalidade dos seus rendimentos incluindo os obtidos no estrangeiro (art. 15º, n.º 1 do CIRS e art. 4º, n.º 1 do CIRC), enquanto que os não residentes serão tributados apenas pelos rendimentos obtidos em território nacional (art. 15º, n.º 2 do CIRS e art. 4º, n.º 2 do CIRC).

Assim, dado que face à legislação interna, e face às legislações de outros Estados, a forma de tributação irá depender dos contribuintes serem ou não considerados como residentes num determinado território, é fundamental que tais legislações estabeleçam de forma objectiva quem é que se considera residente para efeitos fiscais. Tal é nos apresentado nos artigos 16º e 17º do CIRS ([3]). A definição de residência é feita unilateralmente por cada Estado. As Convenções internacionais sobre Dupla Tributação (CDT) aceitam tal competência, limitando-se a estabelecer regras de "desempate" que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados contratantes quando ambos (por força das divergências entre as respectivas leis) o considerem como tal.

Assim, nos termos do artigo 16º do CIRS, consideram-se residentes em território português as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos:

[3] O conceito de residência definido internamente assenta numa definição muito ampla e que por vezes choca com o estabelecido em legislações estrangeiras, gerando-se por vezes situações de dupla residência que terão que ser resolvidas, ou pela via das normas convencionais, no caso de poder ser aplicável à situação uma Convenção sobre Dupla Tributação (CDT), de forma a chegar-se apenas a uma única residência, ou pela via da eliminação unilateral da dupla tributação. Note-se que se um contribuinte for considerado residente em dois Estados, que ambos os Estados poderão sentir legitimidade para tributar esse contribuinte pela globalidade dos seus rendimentos face às respectivas legislações internas, conduzindo a situações absolutamente insustentáveis de dupla tributação.

- Al. a) do n.º 1 do artigo 16.º - Tenham permanecido em território português por mais de 183 dias, seguidos ou interpolados (critério da permanência).
- Al. b) do n.º 1 do artigo 16.º - Tendo permanecido por tempo inferior ao referido no ponto anterior, disponham, à data de 31 de Dezembro, em território português, de habitação que faça supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.
- Al. c) do n.º 1 do artigo 16.º - Em 31 de Dezembro sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles (tripulantes) se encontrem ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva em território português.
- Al. d) do n.º 1 do artigo 16.º - Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público ao serviço do Estado português[4].

De acordo com o disposto no n.º 2 do art.º 16º, são sempre considerados residentes em território nacional as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que uma das pessoas a quem incumbe direcção do mesmo resida em Portugal (exemplo: um emigrante que, encontrando-se a trabalhar no estrangeiro, têm em Portugal a esposa e filhos). Esta norma, que traduzia uma situação manifestamente grave, porquanto a nossa legislação não admitia a tributação individual ou separada dos membros do casal, configurava em certa medida um abuso de conexão, na medida em que o Estado português pretendia tributar factos tributários que com ele não têm qualquer conexão razoável e coerente, sem prejuízo da esposa do emigrante residir em Portugal, foi alterada com a lei do OE-2006[5] que transformou aquele princípio em mera presunção legal, passando agora os n.º 3 e 4 do art. 16º a prever a possibilidade de ser afastada a regra geral de tributação conjunta do casal, quando um deles é considerado não residente. Assim, o cônjuge não residente pode afastar a regra de tributação conjunta do n.º 2, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português. Nesta situação, este passará a ser sujeito a tributação como não residente relativamente aos rendimentos de que seja titular e que se considerem obtidos em território português nos termos do artigo 18.º. Sendo feita esta prova, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns do casal e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto, nos termos do art. 59º n.º 2 do CIRS.

São ainda havidas como residentes em território português nos termos do no n.º 5 do artigo 16º do CIRS, as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência oficial para país, território ou região sujeito a um regime claramente mais favorável, constante da lista aprovada por Portaria do Ministério das Finanças[6], no ano que se verifique a mudança e nos quatro anos seguintes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente o exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território nacional.

Trata-se de uma norma anti-abuso, com vista ao combate à fuga e evasão fiscal, pretendendo evitar as situações em que a mudança de residência para aqueles territórios se deve a motivos puramente fiscais, no entanto, é uma presunção ilidível, ou seja, o contribuinte poderá sempre provar perante a Administração Fiscal que a mudança de residência "se deve a razões atendíveis".

---

[4] Esta presunção aplica-se independentemente da nacionalidade das pessoas que exerçam tais cargos. O caso mais exemplificativo desta situação é o dos membros das missões diplomáticas e consulares de Portugal em serviço no estrangeiro, os titulares de cargos oficiais do Estado português, como membros das delegações e representações permanentes acreditados perante organismos internacionais ou que façam parte de delegações ou missões no estrangeiro, o dos funcionários no activo que exerçam no estrangeiro cargo ou serviço público, assim como os militares no estrangeiro em missões de salvaguarda de paz. Não se aplicará, no entanto, a presunção, caso os mesmos estejam no estrangeiro ao serviço de uma organização internacional (NATO, p. ex.) e não do Estado português.

[5] Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro.

[6] Portaria n.º 292/2011, de 8 de Novembro.

2.2.1. Conceito de Residência em Região Autónoma

Refira-se que, por força da disposição constitucional que confere às Regiões Autónomas o poder de adaptarem o sistema fiscal às especificidades regionais (art. 227º n.º 1 al. i) da CRP), as taxas a utilizar no cálculo do IRS a ser pago pelos respectivos residentes são inferiores às que se aplicam aos que residem no Continente. Como tal, torna-se também necessário determinar quando é que uma pessoa singular se considera residente numa das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira.

Assim, nos termos do artigo 17º do CIRS, é havido como residente em Região Autónoma aquele que cumpra os seguintes requisitos:

- Seja considerado residente em território português, nos termos do art.º 16º CIRS;
- Tenha residência habitual numa Região Autónoma;
- Nela esteja registado para efeitos fiscais;
- Tenha permanecido na Região Autónoma por mais de 183 dias no ano a que respeitam os rendimentos (critério da permanência).

Não sendo possível estabelecer a residência em Região Autónoma com base nestas regras, o CIRS prevê um regime supletivo segundo o qual, se considera residente numa Região Autónoma quem ali tenha o seu principal centro de interesses, considerando-se como tal o local onde obtenha a maior parte da base tributável, determinada nos seguintes termos:

a) Os rendimentos do trabalho consideram-se obtidos no local onde é exercida a actividade;

b) Os rendimentos empresariais e profissionais consideram-se obtidos no local do estabelecimento ou do exercício habitual da profissão;

c) Os rendimentos de capitais consideram-se obtidos no local do estabelecimento a que deva imputar-se o pagamento;

d) Os rendimentos prediais e incrementos patrimoniais provenientes de imóveis consideram-se obtidos no local onde estes se situem;

e) Os rendimentos de pensões consideram-se obtidos no local onde são pagas ou colocadas à disposição.

Refira-se, finalmente, que nos termos do n.º 4 do art.º 17º CIRS se consideram residentes em Região Autónoma as pessoas que constituam agregado familiar cujo principal centro de interesses se considere aí localizado.

Exemplo:

- Dois professores, casaram em 31 -12-2011 e auferiram rendimentos até essa data:
- Ele morava em Ponta Delgada: Rendimentos de €15.000.
- Ela morava em Braga : Rendimentos de € 9.000
- No dia do casamento passaram a residir em Braga

Qual a morada da declaração mod 3?

- Ponta Delgada, porque é o local onde se situa o principal centro de interesses, ou seja onde se encontra localizada a maior parte dos rendimentos!

2.3. Agregado Familiar

O n.º 2 do artigo 13º consagra a tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos componentes do agregado familiar. Ou seja, no que se refere aos residentes, a existência de agregado familiar determina que a obrigação de imposto seja calculada em função do conjunto dos rendimentos das pessoas que o compõem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção ([7]) (art.º 13º n.º 2 CIRS), daqui se retirando que pode não existir qualquer relação entre a titularidade de rendimentos e a obrigação do imposto.

A tributação conjunta materializa-se com a entrega de uma única declaração de rendimentos, conforme decorre do artigo 59.º n.º 1 CIRS.

Por seu lado, para efeitos do IRS, o agregado familiar é constituído por (art.º 13º n.º 3 CIRS):

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

2.4. Dependentes

Considerando a referência que é feita aos dependentes, como parte integrante do agregado familiar, torna-se necessário esclarecer quem é considerado "dependente", para efeitos de IRS. Tal é concretizado no n.º 4 do art.º 13º CIRS. Assim, para efeitos de integração no agregado familiar, consideram-se dependentes, desde que devidamente identificados pelo número fiscal de contribuinte na declaração de rendimentos[8]:

N.º 4, al. a) - os filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados e menores[9] sob tutela. Poderão, contudo, optar pela tributação autónoma se administrarem a totalidade dos seus rendimentos (art.º 13º n.º 5º CIRS).

N.º 4, al. b) - Os filhos, adoptados e enteados maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiverem sob tutela, relativamente aos quais se verifiquem cumulativamente os seguintes três requisitos:

1) não ter mais de 25 anos[10];

---

[7] Nos termos do n.º 2 do art.º 1671º do Código Civil, a direcção da família pertence a ambos os cônjuges.

[8] A obrigatoriedade de identificação fiscal dos dependentes na declaração de rendimentos foi introduzida pela lei do OE para 2011 (Lei 55-A/2010, de 31.12).

[9] Os menores carecem de capacidade para o exercício de direitos (art.º 123.º Cód. Civil), estando previstas, no entanto, algumas excepções. O art.º 127.º Código Civil estabelece a validade de certos actos praticados por menores, que se traduzem afinal num exercício de direitos, nomeadamente os actos de administração ou disposição de bens que o menor com mais de 16 anos haja adquirido por seu trabalho. Ou seja, nestas circunstâncias, o menor dispõe de plena capacidade de administrar ou mesmo de dispor do produto do seu trabalho e de quaisquer rendimentos produzidos por bens adquiridos com o produto do seu trabalho.
Assim, o disposto no n.º 5 do art.º 13º do CIRS vem, pois, adequar a lei fiscal ao regime anteriormente descrito, reconhecendo personalidade tributária ao menor, traduzida na possibilidade de ser tributado autonomamente sempre que a administração dos rendimentos por ele auferidos lhe pertença na totalidade.

[10] Não ter mais de 25 anos significa que em 31/12 não tenha 26 anos.

2) não ter auferido anualmente rendimentos superiores à retribuição mínima mensal garantida [11];

3) ter frequentado no ano a que o imposto respeita o 11º ou o 12º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior [12];

Poderão, contudo, optar pela tributação separada, constituindo-se como sujeitos passivos autónomos, cabendo-lhe, igualmente, obrigações declarativas próprias (art.º 13º n.º 5º CIRS).

N.º 4, al. c) - Os filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não aufiram rendimentos superiores ao salário mínimo nacional. Também neste caso, podem estas pessoas optar pela sua tributação como sujeitos passivos autónomos (art.º 13º n.º 5º CIRS).

Saliente-se que, em qualquer dos casos, não pode o mesmo indivíduo fazer parte de mais de um agregado familiar ou, sendo sujeito passivo autónomo, integrar outro agregado (art.º 13º n.º 6º CIRS), sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 9 do artigo 78.º (casos em que, por divórcio, separação judicial de pessoas e bens, declaração de nulidade ou anulação do casamento, as responsabilidades parentais relativas aos filhos são exercidas em comum por ambos os progenitores)

No âmbito das normas de incidência pessoal, refira-se ainda que, nos termos do n.º 7 do art.º 13º CIRS, a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, para efeitos de tributação, é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite. Assim, e nesse sentido, vão os n.os 2 e 3 do artigo 63.º do CIRS (havendo, durante o ano, dissolução do casamento, por divórcio ou separação, ou sendo interrompida a sociedade conjugal, devem os sujeitos passivos entregar a declaração de rendimento como divorciados ou separados de facto). Pelo imposto liquidado relativamente aos rendimentos do agregado familiar, são sujeitos passivos, solidariamente responsáveis pelo pagamento do IRS, as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado, ainda que a dívida de imposto não resulte de rendimentos por si auferidos (cfr. n.º 1 do artigo 21.º da LGT).

2.5. Uniões de facto

A Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, determinou a adopção de medidas de protecção das uniões de facto. De acordo com a referida Lei, as pessoas que vivam em união de facto, cumprindo os requisitos legais previstos nos artigos 1º (viver em união de facto, em condições análogos às dos cônjuges, há pelo menos 2 anos) e 2º (não se enquadrar em nenhuma das excepções previstas no referido artigo) daquela lei, têm direito a que lhes seja aplicado o regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (art.º 14º CIRS e art.º 3º d) da Lei n.º 7/2001)[13].

De acordo com o referido no art.º 14º n.º 2 do CIRS, para que aquele regime possa ser aplicado, devem os unidos de facto possuir o mesmo domicílio fiscal durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto (2 anos) e durante o período de tributação (identidade de domicílio fiscal).

Nos termos do art. 14º n.º 2 do CIRS, a opção é concretizada pela assinatura[14], por ambos os unidos

---

[11] O valor anual da retribuição mínima mensal garantida para 2010 é de € 6.650 [€ 475 (DL n.º 5/2010, de 15/01) x 14 meses]. Para 2011 o valor é de € 6.790 [€ 485 (DL n.º 143/2010, de 31/12) x 14 meses]

[12] Com a Lei do OE para 2011 (Lei 55-A/2010, de 31.12) deixou de se prever a possibilidade de os dependentes constantes desta alínea terem cumprido serviço militar obrigatório ou serviço cívico, por estes já não existirem.

[13] Pode dizer-se que, no nosso ordenamento jurídico (CIRS), as uniões através do casamento são discriminadas negativamente face às uniões de facto, pois apenas neste último caso é possível optar pela tributação conjunta ou separada (art. 14º, n.º 1, CIRS).

[14] No caso de envio da declaração por via electrónica consubstancia-se na apresentação de uma única declaração relativa aos dois unidos de facto para o que é necessária a "assinatura" de ambos (ou seja, a senha de acesso de ambos).

de facto, da respectiva declaração de rendimentos. No caso de exercício da opção pela tributação como unido de facto, é aplicável o disposto no art.º 13º n.º 2 do CIRS, isto é, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias (art.º 14º n.º 3 CIRS).

2.6. Separados de facto

No caso de sujeitos separados de facto, pode cada um dos cônjuges apresentar a respectiva declaração dos seus rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo (n.º 2 do artigo 52.º e do n.º 3 do artigo 63.º). Nesta situação, os abatimentos e as deduções à colecta são consideradas, em regra, em metade das permitidas aos sujeitos passivos casados (artigo 59º n.º 2 al. a)). Para efeitos de aplicação das taxas, não se aplica o quociente conjugal (artigo 59º n.º 2 al. b)) e cada um dos cônjuges terá direito à dedução pessoal respectiva prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 79º (artigo 59º n.º 2 al. c)).

2.7. Rendimentos obtidos em Território Português

Conforme referimos, e nos termos do art.º 15º n.º 2, os sujeitos passivos não residentes são tributados em IRS apenas relativamente aos rendimentos obtidos em território português.

Na nossa legislação, e em geral, a fonte poderá ser física (localização do imóvel), financeira (local da entidade pagadora) ou ainda o local do exercício da actividade (estabelecimento estável). Se a fonte dos rendimentos, nos termos descritos anteriormente, se localizar em Portugal, poder-se-á dizer que, em princípio, haverá lugar a tributação em território nacional a incidir sobre os rendimentos aqui obtidos pelos não residentes.

Basicamente, o Estado Português tem legitimidade e competência para tributar os rendimentos obtidos no território nacional pelos não residentes, devendo necessariamente especificar-se quando é que se considera que os rendimentos são obtidos em território português.

Nos termos do art. 18º CIRS, consideram-se obtidos em território português[15]:

- Os rendimentos do trabalho dependente decorrentes de actividades nele exercidas, ou quando devidas por entidade residente a que deva imputar-se o pagamento;
- As remunerações dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e outras entidades, devidas por entidades residentes a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos de trabalho prestado a bordo de navios e aeronaves, desde que os seus beneficiários estejam ao serviço de entidades residentes;
- Os rendimentos relativos a propriedade intelectual ou industrial, ou de prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, ou decorrente do uso ou concessão do uso de equipamento agrícola, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os derivados de assistência técnica, devidos por entidades residentes a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos de actividades empresariais e profissionais imputáveis a estabelecimento estável nele situado, incluindo os rendimentos provenientes da intermediação na celebração de quaisquer contratos, ou derivados de outras prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção das prestações de serviços de transportes, comu-

[15] Para efeitos de IRS, incluem-se no território português as zonas adjacentes às águas territoriais sobre as quais Portugal possa exercer os direitos que lhe correspondem – nos termos da legislação portuguesa e do direito internacional – relativamente ao solo e sub-solo marítimos e seus recursos naturais; art.º 4º n.º 5 do CIRC, aplicável ex vi, art.º 18º, n.º 3 do CIRS.

nicações e actividades financeiras, desde que devidos por entidades residentes a que deva imputar-se o pagamento;

- Outros rendimentos de capitais devidos por entidades residentes a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos respeitantes a imóveis nele situados incluindo as mais-valias resultantes da sua transmissão;
- As mais-valias resultantes da transmissão onerosa de partes de capital de entidades residentes ou de outros valores mobiliários emitidos por entidades residentes ou que, não estando nestas condições, o pagamento dos respectivos rendimentos seja imputável a entidades residentes;
- As mais-valias resultantes da alienação da propriedade intelectual ou industrial ou da experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando em território nacional tenha sido feito o registo ou praticada formalidade equivalente;
- As pensões e os ganhos de lotaria, apostas mútuas ou outros jogos, devidos por entidades residentes a que deva imputar-se o pagamento;
- Os rendimentos de actos isolados praticados em território português;
- Os incrementos patrimoniais, quando se situem em território português os bens ou direitos;
- Os rendimentos derivados do exercício, em território português, de actividades de profissionais de espectáculo ou desportistas, ainda que atribuídos a pessoa diferente.

Face ao exposto, verificamos que a tributação irá ocorrer quando aqui se situar a fonte dos rendimentos:

- Fonte Financeira – als. a), b), c), d), f), g), l) e n);
- Fonte Física – al. h) (rendimentos de imóveis);
- Local do exercício da actividade – al. e) (estabelecimentos estáveis) (nas als. m) e o) será o local da execução dos serviços)
- Situações híbridas - als. i) e j).

2.8. Estabelecimento Estável

O conceito de Estabelecimento Estável (EE) reveste-se de particular importância quando esteja em causa a tributação de rendimentos empresariais (incluindo os de profissionais independentes).

De acordo com o n.º 2 do art.º 18º do CIRS, entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma actividade (das previstas no art.º 3º do CIRS).

Para além desta noção, considera-se EE, relativamente às entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português, um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais situado em território nacional (cfr. n.º 2 a 9 do art.º 5º do CIRC, ex vi, n.º 3 do art.º 18º CIRS).

Na presença de um EE existe, nesse país, uma unidade económica, uma empresa, mas não existe um sujeito passivo residente, pois o titular de tal empresa é um não-residente.

2.9. Contitularidade de Rendimentos

Conforme dispõe o artigo 19º CIRS, sempre que os rendimentos pertençam em comum a mais que uma pessoa, deverão ser imputados a cada uma na proporção das respectivas quotas, as quais se presumem iguais, quando indeterminadas.

Caberá a cada contitular declarar na sua declaração de rendimentos a sua quota-parte no rendimento obtido, assim como a sua quota-parte nas deduções aplicáveis e eventual imposto retido na fonte.

Tratando-se de rendimentos da categoria B, cabe ao contitular a quem pertença a respectiva administração apresentar na sua declaração de rendimentos a totalidade dos elementos contabilísticos exigidos nos termos das secções precedentes para o apuramento do rendimento tributável, nela identificando os restantes contitulares e a parte que lhes couber, conforme decorre do n.º 2 do artigo 57º do CIRS.

Ainda no que respeita à categoria B, e havendo lugar a tributação autónoma de despesas (artigo 73º do CIRS), nas situações de contitularidade o imposto apurado é imputado a cada um dos contitulares na proporção das respectivas quotas (n.º 9 do artigo 73º do CIRS).

Alguns casos especiais de contitularidade:

- A herança indivisa é considerada, para efeitos de tributação, como uma situação de contitularidade. Assim, cada herdeiro é tributado relativamente à sua quota-parte dos rendimentos por ela gerados.
  Tratando-se de rendimentos da categoria F gerados por herança indivisa, deverá esse facto ser declarado no recibo de quitação, bastando para o efeito que o mesmo seja emitido em nome do cabeça de casal ou administrador da herança. A este competirá emitir documento a cada um dos contitulares, da nota de retenção na fonte com indicação do contitular respectivo e da quota que lhe pertencer.
  Cada contitular deverá incluir na declaração anual de rendimentos o montante destes rendimentos e o imposto que porventura foi deduzido correspondente a estes.
  (Cfr. Ofício-Circulado n.º 016/89-NIR, de 26/09 e INF. Nº 2035, DO SAIR, DESP. DE 89/8/21)
- Sendo os diversos condóminos de um edifício em regime de propriedade horizontal comproprietários das partes comuns do mesmo, como resulta do estatuído no n.º 1 do artigo 1420.º, do Código Civil, deverão tais rendimentos ser-lhes imputados na proporção do valor relativo das respectivas fracções autónomas (percentagem ou permilagem).
  Nestes termos, ainda que destinando-se estes rendimentos à realização de despesas da responsabilidade do condomínio, deverão os mesmos ser imputados a cada um dos condóminos. Igual tratamento deverá ser conferido às despesas de manutenção e conservação, deduções específicas contempladas no artigo 41º do CIRS, efectuadas com as referidas partes comuns, sendo imputadas a cada condómino na proporção dos rendimentos.
  Quando as rendas tenham sido objecto de retenção na fonte deverá considerar-se imputável a cada condómino, e assim mencionada nas respectivas declarações de rendimentos, a quota-parte nas retenções efectuadas, determinada de acordo com o critério acima indicado.
  Competirá ao administrador do prédio entregar a cada condómino documento em que indique a quota-parte da renda e imposto retido na fonte que lhes são imputáveis, bem como das despesas de manutenção e conservação efectuadas com a parte cedida susceptíveis de dedução nos termos do artigo 41º do CIRS.
  (cfr. Ofício-Circulado n.º 012/90-NIR, de 12/04 e Despacho de 05/05/2010 - Processo: 2210/2010)
- Nas contas conjuntas não existem quotas-partes quer dos valores depositados quer dos juros que geram. Porém, se um dos titulares optar por fazer o englobamento dos juros (categoria E), sobre os quais incidiu retenção à taxa liberatória, terá de se imputar a parte proporcional que lhe pertence, nos termos do artigo 19º, e as entidades bancárias devem fazer a correspondente discriminação na declaração a que se refere o artigo 119º. Note-se que o facto de um

dos co-titulares optar pelo englobamento não implica que os outros tenham de proceder da mesma maneira. (cfr. DESPACHO DE 8/8/91)

2.10. Regime de Imputação Especial

O artigo 6º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC) institui um regime especial de imputação, o qual abrange determinadas entidades, desde que disponham de sede ou direcção efectiva em território nacional, as quais se encontram subjectivamente compreendidas no âmbito da incidência pessoal do IRC.

O regime é usualmente denominado de "transparência fiscal" e as entidades abrangidas são as seguintes:

a) As Sociedades Civis não constituídas sob forma comercial;

b) As Sociedades de Profissionais;

c) As Sociedades de Simples Administração de Bens;

d) Os Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)

e) Os Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE).

O regime da transparência fiscal consiste numa técnica tributária que ignora as entidades referidas enquanto sujeitos passivos de imposto, sem que, no entanto, tal implique a perda de personalidade tributária pelas mesmas ou as afaste do âmbito de incidência pessoal de IRC. De facto, é o próprio artigo 6º do CIRC que refere a imputação da "matéria colectável, determinada nos termos deste Código [CIRC]" daquelas entidades. Refira-se também que, reforçando o seu enquadramento subjectivo na incidência de IRC, aquelas entidades se encontram vinculadas as todas as demais obrigações tributárias, que não a obrigação de imposto, nos mesmos termos que qualquer outro sujeito passivo de IRC[16].

2.10.1. Objectivos associados ao Regime da Transparência Fiscal

Os objectivos associados ao regime da transparência fiscal podem-se resumir a:

- Eliminar a dupla tributação económica dos lucros distribuídos, uma vez que os lucros só são tributados na esfera dos sócios.
- Neutralidade do sistema de tributação consubstanciada na indiferença da forma jurídica adoptada para o exercício de determinadas actividades.
- Prevenção da evasão fiscal, dado que a imputação aos sócios far-se-á independentemente da distribuição e nos termos que resultarem do acto constitutivo da sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal ou, na falta deste, em partes iguais.

2.10.2. Tipos de sociedades sujeitas ao Regime da Transparência Fiscal

2.10.2.1. As Sociedades Civis não Constituídas sob Forma Comercial

Estas sociedades são reguladas nos termos do Código Civil e só é permitida a sua constituição em determinadas situações especiais, designadamente de advogados.

[16] O texto do art.º 12º CIRC poderá levar-nos a interpretar que estamos perante uma não sujeição a IRC que abrange aquelas entidades, uma vez que se refere a elas como "não tributadas". No entanto, parece-nos tratar-se de uma isenção técnica que se limita a uma determinada obrigação (de imposto) não afastando as referidas entidades das demais obrigações tributárias e, por isso, enquadrando-os ainda no recorte subjectivo do IRC.

2.10.2.2. Sociedades de Profissionais

Relativamente a este tipo de sociedades, o legislador fiscal adoptou uma noção ampla, que assenta essencialmente nos seguintes requisitos:

Serem constituídas para o exercício de uma qualquer actividade profissional constante da tabela anexa ao CIRS, à qual se refere o art.º 151º daquele código[17];

Todos os sócios serem profissionais dessa actividade;

Se considerados individualmente, os sócios ficassem abrangidos pela categoria B do IRS.

2.10.2.3. Sociedades de Simples Administração de Bens

No que diz respeito a este tipo de sociedades, o seu enquadramento no regime de transparência fiscal limita-se àquelas que cumpram os seguintes requisitos:

Cuja maioria de capital social pertença, directa ou indirectamente, durante mais de 183 dias do exercício social, a um grupo familiar ou cujo capital social pertença, em qualquer dia do exercício social, a um número de sócios não superior a cinco e nenhum deles seja pessoa colectiva de direito público.

Quanto ao objecto social, tais sociedades limitam a sua actividade à administração de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição, ou à compra de prédios para a habitação dos seus sócios.

De acordo com a alínea c) do n.º 4 do artigo 6º do CIRC, entende-se por grupo familiar o constituído por pessoas unidas por vínculo conjugal ou de adopção e bem assim de parentesco ou afinidade na linha recta ou colateral até ao 4º grau, inclusive.

Relativamente aos três tipos de sociedade já referidos, a imputação aos sócios terá por objecto a matéria colectável determinada na titularidade da sociedade e a relevância negativa dos prejuízos realizar-se-á em sede de reporte a efectuar na esfera das sociedades.

2.10.2.4. Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE)

Nos termos do regime legal[18] destas entidades, as pessoas singulares ou colectivas e as sociedades podem agrupar-se, sem prejuízo da sua personalidade jurídica, a fim de melhorar as condições de exercício ou de resultado das suas actividades económicas. As entidades assim constituídas são designadas de Agrupamentos Complementares de Empresas.

O Agrupamento que exerça actividade acessória directamente lucrativa não autorizada pelo contrato, ou que exerça de modo principal actividade directamente lucrativa autorizada como acessória, fica, para todos os efeitos, incluindo os fiscais, sujeito às regras das sociedades comerciais em nome colectivo.

2.10.2.5. Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE)

O objectivo dos AEIE[19] é facilitar ou desenvolver a actividade económica dos seus membros, melhorar ou aumentar os resultados desta actividade; não é seu objectivo realizar lucros para si próprio.

A actividade deve estar ligada à actividade económica dos seus membros e apenas pode constituir um complemento a esta última.

---

[17] Lista de actividades constante da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto.

[18] O regime legal dos ACE consta da Lei n.º 4/73, de 4 de Junho e do DL n.º 430/73, de 25 de Agosto.

[19] O regime dos AEIE consta do Regulamento n.º 2137/87, de 25 de Julho de 1985 do Conselho das Comunidades Europeias

Relativamente aos ACE e AEIE, a imputação aos sócios não se limita aos lucros, abrangendo também os prejuízos do exercício.

2.10.3. Forma de imputação aos sócios

O artigo 6º do CIRC tem o seu contraponto no artigo 20º do CIRS. De acordo com o disposto neste artigo, constitui rendimento dos sócios ou membros, que sejam pessoas singulares, das entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, o resultante da imputação nos termos daquele regime.

De acordo com o n.º 2 do art.º 20 CIRS, os valores a imputar serão integrados no rendimento pessoal dos sócios a título de rendimento líquido da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais).

Ao serem integrados como rendimentos líquidos, tais rendimentos não serão, pois, objecto de qualquer dedução específica.

Convém, neste momento, analisarmos a questão associada a retenções na fonte que possam incidir sobre tais rendimentos.

As entidades sujeitas ao regime de transparência fiscal, como sujeitos passivos de IRC, estão obrigadas a suportar retenções na fonte relativamente aos rendimentos obtidos que se enquadrem nas várias alíneas do artigo 87º do CIRC. Assim, há que definir como conciliar as retenções na fonte impostas às entidades transparentes com a transferência integral da obrigação do imposto para pessoa dos seus sócios/membros.

Assim, quando o lucro obtido pela entidade transparente envolva componentes relativamente às quais tenha havido retenções na fonte, parece lógico que, a par da transferência dos resultados para os sócios ou membros, se verifique também a transferência dos valores correspondentes às respectivas retenções na fonte, para que possam ser deduzidas à colecta.

Caso contrário, estaríamos a retirar às retenções na fonte a natureza de imposto por conta, atribuindo-lhe um carácter definitivo, o que não se adequaria aos objectivos da própria transparência fiscal.

Relativamente ao regime da transparência fiscal, a lei do OE para 2009 veio introduzir algumas alterações ao artigo 20º do CIRS, passando agora a prever que o rendimento a imputar aos sócios será o resultante da imputação efectuada nos termos do art. 6º do CIRC (conforme descrito nas páginas anteriores) ou, quando superior, as importâncias que a título de adiantamento por conta de lucros, tenham sido pagas ou colocadas à disposição durante o ano em causa. Contrariamente ao que acontece em relação ao regime geral de tributação dos adiantamentos por conta de lucros em IRS, previsto na al. h) do n.º 2 do art. 5º do CIRS, foi agora acrescentado um n.º 5 ao art. 20º do mesmo código, no sentido de definir o regime a aplicar nos anos subsequentes à eventual tributação dos adiantamentos por conta dos lucros que tenham sido objecto de tributação, com o propósito de evitar a dupla tributação.

2.10.4. Lucros Obtidos por sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado

São também de integrar no rendimento pessoal dos sócios que sejam pessoas singulares residentes em território nacional, os lucros ou rendimentos obtidos por entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado (Paraísos Fiscais), no caso em que nos termos e condições do art.º 66º CIRC, os mesmos detenham, direta ou indiretamente, mesmo que através de mandatário, fiduciário ou interposta pessoa, pelo menos, 25% ou 10% das partes de capital, dos direitos de voto ou dos direitos sobre os rendimentos ou elementos patrimoniais dessas entidades, consoante os casos, aplicando-se para o efeito, com as necessárias adaptações o regime aí estabelecido (n.º 3 do art.º 20º CIRS).

O n.º 4 do art.º 20º CIRS determina que os valores a imputar se integrem como rendimento líquido na Categoria B ou na Categoria E, consoante as partes de capital ou direitos estejam ou não afectos a uma actividade empresarial e profissional.

Saliente-se, mais uma vez, estarmos perante uma norma anti-abuso. Neste caso, o objectivo é o combate às chamadas "sociedades-base"[20] (ou sociedades de aforro) que, localizadas num país ou território onde vigora um regime de tributação mais favorável, reduziriam o seu nível de tributação e, não havendo distribuição de lucros aos sócios, também estes não eram tributados. Assim, consagra-se um regime de transparência fiscal (internacional) para que sejam tributados os sócios sobre os lucros obtidos pela sociedade, independentemente da sua distribuição.

[20] cfr. MORAIS, Rui Duarte: Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a um Regime Fiscal Privilegiado, Universidade Católica, 2005, 669 págs.

3. CATEGORIA A – RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE

3.1. Rendimentos abrangidos

De acordo com o artigo 2º do CIRS, estão sujeitos a tributação no âmbito desta categoria, os rendimentos derivados direta ou indiretamente, do trabalho por conta de outrem, independentemente da natureza da relação jurídica que lhe esteja subjacente, embora, como veremos, compreenda também outras realidades.

Assim, e nos termos do disposto no n.º 1 do art. 2º, incluem-se na categoria A os rendimentos pagos ou colocados à disposição, provenientes do trabalho prestado:

a) Ao abrigo de contrato de trabalho[21], ou outro a ele legalmente equiparado;

b) Ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, quando exercido sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade a quem é prestado[22];

c) No exercício de função, serviço ou cargo público[23];

d) Atribuídos a título de pré-reforma[24], pré-aposentação ou relativos a situação de reserva, com ou sem prestação de trabalho;

e) Prestações atribuídas antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis às situações de reforma, ou mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinados à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer caso, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades que se substituam à entidade originariamente devedora[25].

A classificação como trabalho dependente e a consequente tributação no âmbito da categoria A de rendimentos pressupõe a existência de rendimentos pagos ou postos à disposição, emergentes duma situação de trabalho subordinado.

---

[21] Cabe aqui referir que a noção de contrato de trabalho que resulta do art. 11º do Código do Trabalho (CT), aprovado pela Lei n.º7/2009 de12 de Fevereiro: *«contrato de trabalho é aquele pelo qual uma pessoa singular se obriga, mediante retribuição, a prestar a sua actividade a outra ou outras pessoas, no âmbito de organização e sob a autoridade destas».*

[22] Verifica-se, por vezes, que as empresas contratam trabalhadores através da figura de contratos de prestação de serviços, de forma a evitar um vínculo contratual no âmbito do regime aplicável aos contratos de trabalho. No entanto, não será o título do contrato que regulará o regime aplicável. Na verdade, a partir do momento que o trabalhador desenvolve a sua actividade sob autoridade e direcção da empresa contratante, nos mesmos moldes que os funcionários contratados através de contrato de trabalho, não deverá ser entendido como um prestador de serviços. A inclusão destes rendimentos no âmbito da categoria A vem evitar uma tributação diferenciada com base no contrato assinado, quando na prática se verifica tratar-se de verdadeiros trabalhadores dependentes.

[23] Aqui se compreendem as remunerações dos funcionários e agentes da Administração Pública, Central, Regional ou Local e ainda as remunerações dos militares e dos titulares de cargos políticos.

[24] São tributadas no âmbito da Categoria H as importâncias auferidas por contratos de pré-reforma celebrados até 31/12/2000, desde que os respectivos pagamentos tenham sido iniciados até essa data.

[25] A alínea d) do art. 2º CIRS passou a compreender também este tipo de rendimentos, no sentido de evitar determinadas manobras contratuais que tinham em vista atenuar a tributação. De facto, começou a ser frequente o recurso a formas contratuais mistas e atípicas, cuja integração nos regimes legais previstos oferecia dúvidas, pelo que o legislador sentiu necessidade de afirmar claramente que são qualificadas como rendimento do trabalho dependente as prestações que sejam devidas no quadro legal agora definido por aquela alínea.

Nos termos do n.º 2 do art. 2º, todas as remunerações provenientes das situações atrás descritas como prestação de trabalho por conta de outrem estão sujeitas a tributação no âmbito da categoria A, independentemente da sua designação, nela se compreendendo não só os salários, ordenados ou vencimentos, mas também quaisquer outras manifestações retributivas, tais como percentagens, comissões, gratificações, emolumentos e outras, fixas ou variáveis, em dinheiro ou em espécie.

A amplitude do conceito de rendimento do trabalho dependente leva a que, para além daquelas manifestações retributivas, se considerem ainda rendimentos desta categoria os seguintes (n.º 3 art. 2º):

a) **Remunerações** auferidas pelo exercício do cargo de **titulares dos órgãos estatutários** (gerência, administração, direcção, conselho fiscal, conselho geral ou qualquer outro órgão previsto no pacto social ou estatutos, com funções deliberativas, executivas ou de fiscalização) das pessoas colectivas e entidades equiparadas, excluindo os Revisores Oficiais de Contas (que serão sempre incluídos na categoria B) (art. 2º n.º 3 al. a));

b) **Benefícios, regalias ou abonos** auferidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente, compreendendo as remunerações acessórias (ponto seguinte – 3.1.1.) na parte em que excedam os limites legais estabelecidos (aqui se incluem, por exemplo, subsídios concedidos pela empresa aos trabalhadores para compra de livros escolares; subsídio de refeição na parte em que exceda os limites a seguir indicados; ...) (art. 2º n.º 3 al. b));

c) Os **abonos para falhas** devidos a quem, no seu trabalho, tenha que movimentar numerário, na parte em que exceder 5% da remuneração mensal fixa. Entende-se como remuneração mensal fixa (art. 2º n.º 3 al. c)):

$$\frac{14 \times \text{remuneração fixa (sem diuturnidades)}^{26}}{12}$$

d) As **ajudas de custo**[27] e as importâncias auferidas pela utilização de **automóvel próprio**[28] em serviço da entidade patronal, na parte em que 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. (art. 2º n.º 3 al. d))
Os limites para 2012 resultam da conjugação dos previstos na Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12, com as alterações introduzidas pelo DL 137/2010 de 28/12 e são os seguintes:

- Transporte em automóvel próprio: € 0,36/km (al. a) do n.º 4.º da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12 e n.º 4 do art. 4.º do DL n.º 137/2010, de 31/12)
- Ajudas de Custo: (n.º 2.º e 5.º da Portaria n.º 1553-D/2008, de 31/12 e n.º 1 e 3 do art. 4.º do

[26] Cfr. Informação n.º 22 do SAIR, de 16/01/89, "a parte excedente à remuneração mensal fixa, sujeita a IRS categoria A, é determinada aplicando a percentagem de 5% sobre o vencimento mensal fixo acrescido da parte correspondente dos subsídios de férias e de Natal, não abrangendo as diuturnidades, à semelhança do tratamento verificado na vigência do Código do Imposto Profissional".

[27] As ajudas de custo visam compensar o trabalhador por despesas efectuadas ao serviço e em favor da entidade patronal e que, por razões de conveniência, foram suportadas pelo próprio trabalhador, não constituindo uma prestação do trabalho realizado e daí que, como vamos ver, tenham natureza remuneratória somente na parte que exceda o limite legal anualmente fixado para os servidores do Estado.

[28] A compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal, é uma despesa que a entidade patronal suporta para ressarcir o trabalhador pela utilização da viatura própria ao serviço da empresa. Nos termos do Despacho de 10/03/2009 da DGCI, o conceito "deslocação em viatura própria do trabalhador" ou "utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal", constantes, respectivamente, da alínea f) do n.º 1 do artigo 45.º do Código do IRC e da alínea d) do n.º 3 do artigo 2.º do Código do IRS, deve ser entendido como qualquer viatura que não faça parte do imobilizado da entidade patronal, nem a esta seja imputável qualquer responsabilidade ou encargo pelo seu uso, não sendo obrigatório que a mesma seja propriedade jurídica ou o seu uso esteja na titularidade jurídica do trabalhador.

DL n.º 137/2010, de 31/12)[29]

Categorias	Portugal	Estrangeiro
Trabalhadores em Geral:		
Vencimento > nível remuneratório 18	€ 50,20	€ 119,13
Vencimento > nível rem 9 e < nível rem 18	€ 43,39	€ 111,81
Outros	€ 39,83	€ 95,10
Membros de órgãos sociais e trabalhadores com funções e/ou remunerações não comparáveis às categorias dos funcionários públicos	€ 69,19	€ 133,66

e) 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 da relação jurídica que origine remunerações de trabalho ou de incumprimento das condições contratuais (art. 2º n.º 3 al. e));

f) A quota-parte acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargos do beneficiário, devido a título de participação em campanhas de pesca aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho (art. 2º n.º 3 al. f))[30];

g) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal. Aqui se incluem as chamadas 'gorjetas'.
Estas gratificações estão dispensadas de retenção nos termos do n.º 1 do art. 99º, ficando sujeitas a tributação autónoma à taxa especial de 10%, conforme dispõe o n.º 3 do art. 72º. Ou seja, muito embora devendo constar da declaração do sujeito passivo, tais rendimentos escapam à progressividade do imposto.

3.1.1. Remunerações Acessórias

Constituem remunerações acessórias as importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal ou por entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, qualquer que seja a localização geográfica (n.º 10 art. 2º), nomeadamente os seguidamente referidos, atribuídos ao trabalhador ou a qualquer pessoa do seu agregado familiar ou a ele ligada por vínculo de parentesco ou afinidade (n.º11 art. 2º):

1. Os abonos de família e prestações complementares tais como subsídios de aleitação, casamento, funeral, nascimento, na parte em que excedam os limites legais estabelecidos[31] (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 1));
2. O subsídio de refeição, na parte em que exceder (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 2)):
   - Em 20% o limite legal estabelecido: € 5,12 (limite para 2012)[32].
   - Em 60% o limite legal estabelecido, quando atribuído em vales de refeição: € 6,83 (limite para 2012)[33].

---

[29] No termos da circular 12/91, 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 respectivas remunerações não sejam comparáveis ou reportáveis à das categorias e ou remunerações dos funcionários públicos. 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.

[30] Esta norma surge face à especial forma de remuneração dos pescadores que sejam trabalhadores dependentes, que não têm remunerações fixas, antes participam nos resultados das capturas, pelo que se torna necessário prever a inclusão das quotas-partes que lhes são devidas a esse título como rendimento do trabalho dependente. Na medida em que os descontos para a segurança social não são suportados pelos pescadores, face à forma de remuneração, é necessário acrescentar à quota-parte do rendimento de cada um a parte dos referidos descontos.

[31] Os limites legais referidos em algumas disposições do artigo 2.º são os anualmente fixados para os servidores públicos, crf. resulta do n.º 14 do artigo 2.º.

[32] O subsídio de refeição para 2012, para os funcionários públicos, é de € 4,27 – n.º 1.º da Portaria n.º 1553-D/2008, 31 de Dezembro. Limite para 2011 (50%) – 6,41.

[33] As entidades emitentes dos valores de refeição deverão enviar à DGCI, até ao fim do mês de Maio, a relação das entidades adquirentes e dos respectivos montantes (art. 126º).

3. Importâncias dispendidas pelas entidades patronais, obrigatória ou facultativamente, em seguros de vida, contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social em benefício dos trabalhadores (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 3))

   a) ***Quando constituam direitos adquiridos***[34] ***e individualizados.***
   Nestes casos, os benefícios entram na esfera jurídica individual dos trabalhadores, passando a não depender da qualidade de trabalhador as quantias despendidas pelas entidades patronais, razão pela qual estas são consideradas rendimento da categoria A e ficam sujeitas a tributação no ano em que as importâncias são despendidas (tributação "à entrada").
   Quando constituam direitos adquiridos e individualizados, estes rendimentos poderão beneficiar da isenção nos termos previstos no n.º 1 do art. 18º do EBF, quando respeitem a contratos que garantam exclusivamente o benefício de reforma, complemento de reforma, invalidez ou sobrevivência (ou seja, a isenção não abrange a totalidade das vantagens acessórias resultantes desta norma de incidência). Adicionalmente, o EBF exige, para aplicação da isenção, que sejam observadas cumulativamente as condições previstas nas alíneas a), b), d), e) e f) do art. 43.º CIRC, na parte em que não excedam os limites previstos nos n.º 2 e 3 do mesmo artigo e sem prejuízo do disposto nos seus n.º 5 e 6.

   b) ***Quando não constituam direitos adquiridos – "Meras expectativas"***
   A sujeição a imposto não ocorre no ano em que as importâncias são despendidas pela entidade patronal mas desloca-se para o momento do recebimento do benefício pelo trabalhador, ou seja, quando:
   Aquelas operações sejam objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação;
   Sejam objecto de recebimento em capital ainda que se tenha verificado a passagem à reforma ou estejam reunidos os requisitos para que esta se possa concretizar, beneficiando de isenção 1/3 das importâncias pagas, com limite de € 11.704,70[35].

4. Subsídios de residência ou equivalente ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 4)).
   No caso dos subsídios em dinheiro, destinados a subsidiar despesas de residência, a Lei não estabelece qualquer excepção, ou seja, o subsídio é sujeito a tributação na sua plenitude.
   Quanto à utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal, tratando-se de um rendimento em espécie e não em dinheiro, conduz à necessidade de prever uma norma com vista à sua avaliação. Neste caso, e nos termos do art. 24º n.º 2, a quantificação do benefício (valor tributável) será dada da seguinte forma:
   Rendimento sujeito a IRS = valor de uso - valor pago pelo beneficiário a esse título (se a utilização for gratuita, o valor da vantagem acessória será o valor do uso)
   Para determinar o valor de uso, é necessário ter em atenção as seguintes regras:
   - O valor de uso é igual à renda suportada em substituição do beneficiário. Ou seja, se a entidade patronal, para fornecer a habitação ao trabalhador, teve que arrendar o imóvel ou parte deste, o valor do uso será a renda suportada em substituição do beneficiário, isto é, a renda que o trabalhador teria pago caso a entidade patronal não estivesse a suportar esse encargo.

   - Não havendo renda, o valor de uso é igual ao valor da renda condicionada[36], determina-

[34] Nos termos do n.º 9 do art. 2º CIRS são direitos adquiridos aqueles cujo exercício não depende da manutenção do vínculo laboral do beneficiário com a respectiva entidade patronal.

[35] Isenção prevista no n.º 3 do art. 18º do EBF. Nos termos do n.º 4 do art. 18º EBF, esta isenção não prejudica o englobamento dos rendimentos isentos para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

[36] A renda condicionada é determinada em função do valor actualizado do fogo, relativamente ao ano de celebração do contrato e de acordo com as variáveis estabelecidas para o efeito e depende de diversos factores tais como a data de

da nos termos legais, não devendo, porém, exceder um terço[37] do total das remunerações auferidas pelo beneficiário.

– Estando fixado subsídio de residência ou equivalente (quando não é fornecida casa de habitação), o valor de uso não pode exceder esse montante.

Este rendimento não é sujeito a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1.

5. Benefícios resultantes de empréstimos sem juro ou a taxa de juro inferior, concedidos ou suportados pela entidade patronal38 (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 5))
Exclui-se, no entanto, a redução de juros na aquisição de habitação própria permanente de valor não superior a € 134.675,43 e cuja taxa não seja inferior a 65% da prevista no n.º 2 do art. 10.º do DL n.º 138/98[39], de 16/5.
Nos termos do art. 24º n.º 3, no caso de empréstimos sem juros ou a taxa de juro reduzida, o rendimento em espécie corresponde:

a) No caso de empréstimos concedidos pela entidade patronal sem juros ou a taxa de juro reduzida, ao valor obtido por aplicação ao respectivo capital da diferença entre a taxa de juro de referência para o tipo de operação em causa, publicada anualmente por portaria do Ministro das Finanças, e a taxa de juro que eventualmente seja suportada pelo beneficiário;

b) No caso de empréstimos concedidos ao trabalhador por outras entidades, ao valor correspondente à parte dos juros suportada pela entidade patronal.

Este rendimento não é sujeito a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1.

6. Viagens e estadas de turismo e similares não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 6)).
Exemplo: viagens de férias atribuídas aos trabalhadores.

7. Ganhos resultantes de acordos de opções sobre acções, ou outros valores mobiliários, celebrados com a entidade patronal, relativamente à subscrição, à venda ou à renúncia onerosa e à recompra pela entidade patronal, na parte em que revistam carácter remuneratório (art. 2º, n.º 3, al. b), pontos 7) e 8)). Este rendimento não é sujeito a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1.

8. Utilização, 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. O valor tributável corresponde ao produto de 0,75% pelo valor de aquisição da viatura, multiplicado pelo n.º de meses de utilização no ano a que respeitam os rendimentos (conforme dispõe o art. 24º n.º 5) (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 9)).

construção dos fogos, o seu nível de conforto, vetustez,... Para uma análise mais aprofundada sobre o regime das rendas condicionadas veja-se FURTADO, Jorge Pinto: Manual do Arrendamento Urbano, Almedina, Coimbra, 2001, p. 464.

[37] Alerada pela Lei do OE para 2012, anteriormente não poderia exceder um sexto das remunerações.

38 Deparamo-nos aqui com mais uma 'vantagem acessória que decorre de situações em que a remuneração integra a possibilidade de acesso a empréstimos com taxas nulas ou inferiores às praticadas no mercado para o mesmo tipo de operações. Sempre que se verifique o recurso a esses empréstimos estaremos perante uma realidade a tributar, consubstanciada na diferença entre a taxa de mercado e a que efectivamente foi suportada pelo beneficiário.

[39] Trata-se da taxa EURIBOR (a 12 meses?...) cfr. decorre da Portaria n.º 259/2002, de 5 de Abril.

Exemplo: O Sr. José celebrou em 1/3/2011 um contrato de trabalho que prevê a utilização de uma viatura ligeira de passageiros propriedade da empresa para fins profissionais e pessoais. O custo de aquisição da viatura utilizada pelo Sr. José de Março a Dezembro ascendeu em 2010 a € 50.000,00. Qual o rendimento sujeito a IRS pela utilização da viatura em 2011:

Resolução:

Rendimento sujeito a IRS = € 50.000,00*0,75%*10 = € 3.750,00

Este rendimento não é sujeito a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1.

9. Aquisição, pelo trabalhador ou membro de órgão social (ou membro do agregado familiar ou pessoa por ele indicada), por preço inferior ao valor de mercado, de qualquer viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal (art. 2º, n.º 3, al. b), ponto 10)).

   O valor tributável corresponde à diferença positiva entre o valor de mercado e o somatório dos rendimentos anuais tributados como rendimentos da atribuição do uso com a importância paga pela aquisição, conforme dispõe o art. 24º n.º 6.

Nos termos do n.º 7 do art. 24º, o valor de mercado corresponde à diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização constante em tabela a aprovar por Portaria do Ministério das Finanças ([40]).

Tabela de desvalorização:

Idade do veículo (Anos)	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

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 (art. 2º, n.º 13).

Exemplo: A D. Lurdes adquiriu por € 5.000,00 uma viatura ligeira de passageiros à empresa para a qual trabalha desde 2001, viatura essa com 5 anos e que havia custado à data € 60.000,00. Qual o rendimento sujeito a IRS pela utilização da viatura?

Resolução:

Desvalorização = € 60.000,00*0,65 = € 39.000,00

[40] Actualmente consta da Portaria n.º 383/2003, de 14/05.

Valor de Mercado = € 60.000,00 – € 39.000,00 = € 21.000,00

Ganho sujeito a IRS = € 21.000 – € 5.000,00 = € 16.000,00

Este rendimento não é sujeito a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1.

3.1.2. Importâncias emergentes da cessação do vínculo gerador do rendimento

Nos termos do n.º 4 do art. 2º estão sujeitas a tributação no âmbito da categoria A, as importâncias recebidas e emergentes da cessação, por qualquer forma, dos contratos subjacentes às situações previstas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do art. 2º, ou da cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, sem prejuízo do disposto na alínea d) do mesmo número, quanto às prestações que continuem a ser devidas mesmo que o contrato de trabalho não subsista.

Esta matéria foi alterada pela Lei n.º 30-G/2000, Lei 100/2009 de 7 de Setembro e mais recentemente pela lei do OE para 2012, resultando actualmente, o respectivo regime, da conjugação do disposto nos n.º 4, 5, 6 e 7 do artigo 2.º.

Assim temos:

- Estas importâncias ficam sujeitas a tributação pela totalidade, nos casos de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente (al. a, n.º 4);
- Estas importâncias só estarão sujeitas, nos demais casos, na parte em que excedam o valor correspondente ao valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade pagadora da indemnização. Ou seja, estará sujeita a tributação a parte recebida que exceda o seguinte cálculo (al. b), n.º 4)[41]

$$R = I - [1 \times n \times \frac{Rm \times 14}{12}]$$

Em que, R= rendimento tributável; I= indemnização; n= n.º de anos ou fracção de antiguidade ao serviço da entidade pagadora da indemnização; R*m*= remuneração mensal, incluindo diuturnidades.

> Exemplo: O Francisco recebeu em 2012 uma indemnização pela cessação de contrato de trabalho no valor de €10.000. Trabalhou durante um período de 8 anos e 7 meses e auferia uma remuneração mensal no valor de € 510,00. Qual o rendimento sujeito a IRS:
>
> Rendimento sujeito a IRS = € 10.000,00 – 1*9*510*14/12 = € 4.745,00

- O n.º 6 dispõe que o regime de exclusão da tributação referido no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídio de férias e de Natal. Assim, do total da importância recebida pelo trabalhador no momento da cessação do contrato de trabalho, haverá, desde logo, que separar, para o cálculo do n.º 4, os montantes decorrentes de direitos vencidos durante a vigência do contrato de trabalho.
- Não haverá, no entanto, a exclusão prevista na parte final da al. b) do n.º 4, sendo a indemnização tributada pela totalidade, sempre que:

[41] Alterado pela Lei do OE para 2012. O limite previsto era o valor correspondente a uma vez e meia o valor médio das remunerações regulares com carácter de retribuição sujeitas a imposto, auferidas nos últimos 12 meses, multiplicado pelo número de anos ou fracção de antiguidade ou de exercício de funções na entidade pagadora da indemnização

i. O trabalhador dependente estabeleça nos vinte e quatro meses seguintes novo vínculo profissional ou empresarial com a mesma entidade ou com outra que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo[42] (art. 2º n.º 4, al. b) *in fine*).
Para este efeito, considera-se criado novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas relações comerciais ou de prestação de serviços por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido pelo beneficiário em conjunto com membros do agregado familiar e outros beneficiários, excepto se essas relações representarem menos de 50% do volume de negócios (art. 2º n.º 5).

ii. O mesmo sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, de não tributação total ou parcial relativamente a importâncias recebidas por cessação de contrato individual de trabalho (artigo 2º n.º 7).

3.1.3. Delimitação negativa da incidência

Para além das exclusões já referidas, estão excluídas de tributação:

- Subsídio de desemprego;
- Indemnização por incapacidade temporária ou permanente em resultado de acidente de trabalho;
- As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, mesmo que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência.
- Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer, mantidas pela entidade patronal ou previstos no DL n.º 26/99, de 28 de Janeiro, desde que observados os critérios estabelecidos no artigo 43º CIRC.
- Prestações relacionadas com acções de formação profissional dos trabalhadores, ministradas pela entidade patronal, pessoa colectiva de direito público ou entidade com reconhecida competência pelo respectivo ministério.
- Importâncias suportadas pelas entidades patronais com a aquisição de passes sociais a favor dos seus trabalhadores desde que a atribuição dos mesmos tenha carácter geral.

3.1.4. Isenções

3.1.4.1. Deficientes

Até ao final de 2006, os rendimentos do trabalho dependente auferidos por deficientes, beneficiavam de isenção, em 50%, com determinados limites. Para este efeito, eram considerados deficientes os sujeitos passivos com grau de invalidez igual ou superior a 60%.

No entanto, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 - OE revogou o art. 16º do EBF, pelo que tal isenção deixou de ter aplicação.

No entanto, e de forma a introduzir, paulatinamente, os efeitos da revogação desta isenção[43], o

[42] A relação de domínio estabelece-se quando o sócio dominante:
- detém uma participação maioritária do capital;
- dispõe de mais de metade dos votos;
- tem a possibilidade de designar mais de metade dos membros dos órgãos estatutários.

A relação de grupo existe quando a sociedade dominante detém uma participação superior ou igual a 90% do capital social da sociedade dependente.

[43] Embora tal revogação tenha sido acompanhada da introdução de uma nova dedução à colecta, prevista no artigo 87.º do CIRS.

art. 161º da referida Lei estabelecia que os rendimentos brutos da categoria A, auferidos por sujeitos passivos com deficiência (grau de incapacidade permanente igual ou superior a 60%), seriam considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008. No entanto, a parte excluída de tributação não podia, em cada um dos anos mencionados, exceder, € 5000 e € 2500, respectivamente.

Para 2009, 2010, 2011 e 2012 a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a Lei 64-B de 2011 de 30/12, que aprovaram os OE para esses anos, nos respectivos artigos 69.º, 88.º, 98.º e 111.º prorrogaram este regime transitório para os rendimentos desses deficientes, a exemplo do que aconteceu com as categorias B e H, mantendo o benefício para estes anos igual ao que estava determinado para 2008.

Anos	Grau de invalidez igual ou superior a 60%	
	% Isenção	Limite da parte isenta
2007	20%	€ 5000
2008 a 2012	10%	€ 2500

3.1.4.2. Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais (artigo 37º EBF)

Ficam isentos de IRS, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade:

- O pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade
- O pessoal ao serviço de organizações estrangeiras ou internacionais, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade

As isenções previstas não abrangem, designadamente, os membros do pessoal administrativo, técnico, de serviço e equiparados, das missões diplomáticas e consulares, quando sejam residentes em território português e não se verifique a existência de reciprocidade.

3.1.4.3. Isenção de pessoal em missões de salvaguarda de paz (artigo 38º EBF)

Ficam isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança quanto às remunerações auferidas no desempenho de funções integradas em missões de carácter militar, efectuadas no estrangeiro, com objectivos humanitários ou destinadas ao estabelecimento, consolidação ou manutenção da paz, ao serviço das Nações Unidas ou de outras organizações internacionais, independentemente da entidade que suporta as respectivas importâncias.

O reconhecimento relativo ao preenchimento dos requisitos destas isenções, quando necessário, é da competência do Ministro das Finanças.

3.1.4.4. Acordos e relações de cooperação (artigo 39º EBF)

Ficam isentas de IRS as pessoas deslocadas no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo.

Ficam igualmente isentos de IRS os militares e elementos das forças de segurança deslocados no estrangeiro ao abrigo de acordos de cooperação técnico-militar celebrados pelo Estado Português e ao serviço deste, relativamente aos rendimentos auferidos no âmbito do respectivo acordo.

O Ministro das Finanças pode, a requerimento das empresas interessadas, conceder isenção de IRS relativamente aos rendimentos auferidos por pessoas deslocadas no estrangeiro ao serviço daquelas, ao abrigo de contratos celebrados com entidades estrangeiras, desde que sejam demonstradas as vantagens desses contratos para o interesse nacional.

3.1.4.5. Remunerações de tripulantes de navios – Zonas Francas da Madeira e Ilha de Santa Maria (artigo 33º n.º 8 e 9 EBF)

São isentas de tributação em IRS as remunerações auferidas na qualidade de tripulante de navios registados no Registo Internacional de Navios no âmbito das zonas francas da Madeira e da Ilha de Santa Maria.

Os rendimentos isentos referidos nos pontos 3.1.4.2, 3.1.4.3, 3.1.4.4 e 3.1.4.5, nos termos dos artigos referidos (art. 37º, 38º, 39º e 33º n.º 9 do EBF) são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (art. 22º, n.º 4, CIRS).

Os rendimentos sujeitos a englobamento deverão ser inscritos no Anexo H da Declaração Mod. 3

3.2. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS)

Quando em determinado ano sejam auferidos rendimentos do próprio ano, bem como, de anos anteriores, e dado que os rendimentos da categoria A só ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição do seu titular, tal situação conduz a uma concentração de rendimentos num só ano conduzindo a um agravamento da tributação decorrente da aplicação das taxas progressivas conforme a tabela prevista no artigo 68.º do CIRS.

Assim, e para evitar ou atenuar a progressividade de taxas, foi criado este regime em que, estando devidamente identificados na declaração de rendimentos aqueles que foram produzidos em anos anteriores, esse valor será dividido pelo número de anos a que respeitam, incluindo o ano do recebimento, com o máximo de seis, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa que corresponder à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano da declaração.

Esta faculdade não pode ser exercida relativamente aos rendimentos previstos no n.º 3 da aliena b) do n.º 3 do art. 2º (importâncias despendidas pela entidade patronal com seguros e operações do ramo 'Vida', contribuições para fundos de pensões, de poupança-reforma,...).

3.3. Deduções Específicas (artigos 25º a 27º do CIRS)

As deduções específicas estão estritamente ligadas à fonte dos rendimentos visando transformar os rendimentos brutos em rendimentos líquidos por dedução das importâncias consideradas indispensáveis à sua obtenção.

O artigo 25º vem estabelecer as regras para cálculo da dedução específica ao rendimento do trabalho dependente.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 25º, a dedução específica da categoria A consiste em deduzir ao respectivo rendimento bruto uma importância equivalente a:

1º- Até à sua concorrência, 72% de 12 vezes o Indexante de Apoios Sociais, o que em 2012 equivale a € 4.104 (0,72 x 12 x 475) (artigo 25º n.º 1 al. a))[44].

+

[44] Transitoriamente, nos termos do n.º 1 do art. 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 – OE, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22, cfr. al. a) do art. 67.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 – OE e Portaria n.º 1514/2008, de 24/12, não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação. Assim, o valor da dedução específica para 2012 é o mesmo que o previsto para o ano de 2010, ou seja: 0,72 x 12 x 475 = € 4.104.

2º- As indemnizações pagas pelo trabalhador à sua entidade patronal por rescisão do contrato de trabalho sem aviso prévio em resultado de sentença judicial ou de acordo judicialmente homologado ou, nos casos restantes, a indemnização de valor não superior à remuneração de base correspondente ao aviso prévio (artigo 25º n.º 1 al. b)).

+

3º- 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 25º n.º 1 al. c)).

Elevação face ao 1º limite (art. 25º n.º 4):

A dedução prevista na alínea a) do n.º 1 do art. 25º (a 1ª referida no quadro anterior) pode ser elevada para 75% de 12 vezes o Indexante de Apoios Sociais, o que em 2012 equivale a € 4.275 (0,75 x 12 x 475) ([45]) (artigo 25º n.º 4), desde que a diferença resulte de:

Quotizações para ordens profissionais suportadas pelo próprio SP, e indispensáveis ao exercício da respectiva actividade desenvolvida, exclusivamente por conta de outrem;

Importâncias comprovadamente pagas e não reembolsadas referentes a despesas de formação profissional, desde que a entidade formadora seja reconhecida como tendo competência no domínio da formação profissional pelo Ministério competente.

2º limite (art. 25º n.º 2):

Se as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde excederem o limite fixado na alínea a) do n.º 1 do art. 25º, a dedução específica será pelo montante total dessas contribuições.

Profissões de Desgaste Rápido (art. 27º):

São dedutíveis ao rendimento, e até à sua concorrência, as importâncias despendidas pelos sujeitos passivos que desenvolvam profissões de desgaste rápido, na constituição de seguros de doença, de acidentes pessoais e de 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, desde que os mesmos não garantam o pagamento e este se não verifique, nomeadamente, por resgate ou adiantamento, de qualquer capital em dívida durante os primeiros cinco anos, com o limite de cinco vezes o valor do IAS.

Outras deduções:

A Lei n.º 143/99, de 31/8, veio estabelecer a possibilidade de ser deduzidas ao rendimento bruto as despesas com a valorização profissional de juízes, com o limite de € 249,40.

Exemplos de aplicação das deduções específicas previstas para a Categoria A:

[45] Em razão do regime transitório referido na nota 45, o valor é 0,75 x 12 x 475 = € 4.275.

Exemplo 1:

O Sr. José, não deficiente, recebeu no ano 2012 rendimentos do trabalho dependente no valor de € 15.000. Pagou nesse ano de contribuições para a Segurança Social € 1.650. Qual o rendimento líquido?

- Dedução específica = € 4.104 (art. 25º n.º 1 a))
- Rendimento líquido = € 15.000 – € 4.104 = € 10.896

Exemplo 2:

A Sr.ª Carla, deficiente (grau de invalidez de 60%), recebeu no ano 2012 rendimentos do trabalho dependente no valor de € 40.000. Pagou nesse ano de contribuições para a Segurança Social € 4.400. Qual o rendimento líquido?

- Rendimento excluído = € 40.000 x 10% = € 4.000 > € 2.500 (art. 111.º da Lei n.º 64-B/2011, de 31/12 – OE 2012)
- Rendimento bruto não isento = € 40.000 – € 2.500 = € 37.500 (art. 111.º da Lei n.º 64-B/2011, de 31/12 – OE 2012)
- Dedução específica: € 4.400 > € 4.104. Logo, a dedução específica será daquele valor (art. 25º n.º 1 al. a) e n.º 2)
- Rendimento líquido = € 37.500 – € 4.400 = € 33.100

Exemplo 3:

A Sr.ª Camila, deficiente com grau de invalidez de 30%, recebeu no ano 2012 rendimentos do trabalho dependente (pela actividade de TOC numa empresa) no valor de € 21.000. Pagou contribuições para a Segurança Social no valor de € 2.310. Pagou quotizações sindicais no valor de € 150 e quotas para a OTOC no valor de € 100. Qual o rendimento líquido?

- Grau de invalidez inferior a 60% – não há isenção.
- Dedução específica geral: € 4.104 à pode ir até € 4.275 se a diferença (€ 171) resultar das quotas para a OTOC (art. 25º n.º 1 al. a) e n.º 4 al. a))
- Dedução específica a considerar: € 4.104 + € 100 = € 4.204 < € 4.275 (art. 25º n.º 1 al. a)) e > € 2.310 (art. 25º n.º 2)
- Dedução específica das quotizações sindicais: € 21.000 x 1% = € 210 (limite)
- € 150 < € 210 à € 150 x 1,5 = € 225 (art. 25º n.º 1 al. c))
- Rendimento líquido = € 21.000 – € 4.204 – € 225 = € 16.571

3.4. Retenção na Fonte (art. 98º a 100º e 119º do CIRS e DL n.º 42/91, de 22/01)

Nos termos do art. 99º n.º 1 do CIRS e do art. 2º-A do DL n.º 42/91 as entidades devedoras de rendimentos de trabalho dependente são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

i. Remunerações Fixas

(art. 99º do CIRS e DL n.º 42/91, de 22/01 – Regulamento das Retenções na Fonte)

Tratando-se de trabalhadores com remunerações mensais fixas ou fixas e variáveis, a retenção na fonte far-se-á de acordo com as tabelas de retenção publicadas anualmente[46].

Para este efeito, às remunerações fixas serão adicionadas as variáveis auferidas em cada mês. As gratificações não atribuídas pela entidade patronal não estão sujeitas a retenção na fonte nos termos do art. 99º n.º 1, a não ser que o Sujeito Passivo o solicite (art. 3º DL n.º 42/91).

Nos termos do art. 3º n.º 4 do DL n.º 42/91, excluem-se da regra anterior os subsídios de Natal e de férias que são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que são pagos ou colocados à disposição.

O montante a reter em cada mês não pode exceder 40% do rendimento pago ou colocado à disposição do seu titular no mesmo período (art. 6º n.º 4 DL n.º 42/91).

Não haverá lugar a retenção sobre as seguintes remunerações acessórias (art. 99º do CIRS e art. 2º-A do DL. N.º 42/91), sem prejuízo da obrigação da sua inclusão no registo das remunerações pagas e nas declarações a entregar ao titular dos rendimentos e à DGCI:

Subsídios de residência;

Empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior, concedidos pela entidade patronal;

Ganhos derivados de planos de opções sobre valores mobiliários;

Utilização pessoal de viatura da empresa;

Aquisição de viatura que originou encargos para a empresa por preço inferior ao valor de mercado;

ii. Remunerações Variáveis

(art. 100º do CIRS)

Se o trabalhador por conta de outrem auferir remunerações que compreendam exclusivamente montantes variáveis, o imposto a reter, no momento do seu pagamento, será determinado em harmonia com as taxas previstas na tabela que consta do art. 100º do CIRS, devendo observar-se o previsto na referida disposição legal, nomeadamente:

Sendo possível estimar a remuneração anual, a taxa a aplicar será a que lhe corresponder. Não havendo essa possibilidade, a retenção terá lugar a partir do momento em que o somatório das remunerações recebidas for superior a € 5.269,00

Sempre que se verifique mudança de escalão, efectuar-se-á a correcção das retenções já calculadas, no mês em que esse facto tiver ocorrido.

iii. Natureza das retenções na fonte:

As retenções na fonte de IRS sobre rendimentos do trabalho dependente efectuadas a residentes em território nacional têm sempre a natureza de imposto por conta devido a final (a apurar pelos serviços centrais da DGCI).

Tratando-se de não residentes, a retenção na fonte será efectuada à taxa liberatória de 21,5% tendo natureza definitiva (art. 71º n.º 4 al. a)).

[46] Para 2011 as tabelas de retenção foram aprovadas pelo Despacho n.º 2517-A/2011, de 3 de Fevereiro.

As importâncias retidas, em qualquer dos casos ([47]), deverão ser entregues (pela entidade responsável pela retenção, ou seja, o substituto tributário) até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (art. 98º n.º 3).

[47] Sendo, no entanto, necessárias guias de pagamento separadas: uma para as retenções na fonte relativas a SP residentes e outra para as retenções na fonte relativas a SP não residentes.

4. CATEGORIA H – RENDIMENTOS DE PENSÕES

4.1. Rendimentos abrangidos

Nos termos do art. 11º do CIRS, consideram-se rendimentos da categoria H as prestações que, não sendo consideradas de trabalho dependente ([48]), sejam pagas ou colocadas à disposição a título:

i. Pensão:
   - De aposentação
   - De reforma
   - De velhice
   - De sobrevivência
   - De viuvez
   - De alimentos
   - De orfandade social
   - Por doença profissional
   - Por invalidez
   - Outras pensões ou subvenções

ii. As rendas temporárias ou vitalícias

iii. Prestações regulares e periódicas de PPR

iv. Prestações que, não sendo consideradas do trabalho dependente, sejam pagas por companhias de seguros, fundos de pensões ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal.

De acordo com o disposto no art. 54º CIRS, relativamente às rendas temporárias e vitalícias, bem como as prestações pagas no âmbito dos regimes complementares de segurança social serão deduzidas, para determinação do valor tributável, as importâncias correspondentes ao reembolso do capital, salvo se estas não tiverem sido suportadas pelo beneficiário e neste caso não tiverem sido comprovadamente objecto de tributação, no âmbito dos regimes complementares de segurança social qualificados como pensões.

Enquanto não estiver estabelecido o critério de determinação da parte que respeita ao capital será necessário que a entidade devedora das rendas discrimine os componentes da renda na declara-

[48] Conforme já referido a propósito da tributação no âmbito da categoria A, são tributadas na categoria H as importâncias recebidas a título de pré-reforma respeitantes a contratos celebrados até 31/12/2000, desde que os correspondentes pagamentos tenham sido iniciados até essa data.

ções a enviar ao pensionista e à DGCI. Quando a parte correspondente ao capital não puder ser discriminada, abater-se-á à totalidade da renda, para efeitos de determinação do valor tributável, uma importância igual a 85% (art. 54º n.º 1 e 2).

4.2. Deficientes

Até ao final de 2006, os rendimentos do trabalho dependente auferidos por deficientes com grau de invalidez igual ou superior a 60%, beneficiavam de isenção, em 50%, com determinados limites. No entanto, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 – OE 2007, revogou o art. 16º do EBF, pelo que tal isenção deixou de ter aplicação.

No entanto, e de forma a introduzir, paulatinamente, os efeitos da revogação desta isenção ([49]), o art. 161º da referida Lei estabelecia que os rendimentos brutos da categoria A, auferidos por sujeitos passivos com deficiência (grau de incapacidade permanente igual ou superior a 60%), seriam considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008. No entanto, a parte excluída de tributação não podia, em cada um dos anos mencionados, exceder, € 5000 e € 2500, respectivamente.

Para 2009, 2010, 2011 e a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril e a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, Lei n.º 64-B/2011, de 31/12 - OE 2012, que aprovaram os OE para esses anos, nos respectivos artigos 69.º, 88.º, 98.º e 111º, prorrogaram este regime transitório para os rendimentos desses deficientes, a exemplo do que aconteceu com as categorias A e B, mantendo o benefício para estes anos igual ao que estava determinado para 2008.

Anos	Grau de invalidez igual ou superior a 60%	
	% Isenção	Limite da parte isenta
2007	20%	€ 5000
2008 a 2012	10%	€ 2500

4.3. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS)

A necessidade de uma norma desta natureza prende-se com o facto de, conforme decorre do n.º 3 do artigo 11.º do CIRS, os rendimentos da categoria H só ficarem sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição do seu titular. Ora, quando os rendimentos referentes a um determinado ano apenas sejam pagos em anos seguintes, tal conduz a uma concentração de rendimentos num só ano conduzindo a um agravamento da tributação decorrente da aplicação de taxas progressivas conforme a tabela prevista no artigo 68.º do CIRS.

Assim, e para evitar ou atenuar o efeito da progressividade de taxas, foi criado este regime em que, estando devidamente identificados na declaração de rendimentos aqueles que foram produzidos em anos anteriores, esse valor será dividido pelo número de anos a que respeitam, incluindo o ano do recebimento, com o máximo de seis, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa que corresponder à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano da declaração.

4.4. Rendas temporárias e vitalícias e prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social qualificadas como pensões (artigo 54º do CIRS)

As rendas temporárias ou vitalícias podem ter na sua génese um contrato em que alguém (singular ou pessoa colectiva) aliena a favor de outra pessoa (singular ou colectiva) certa soma em dinheiro, ou qualquer outra coisa móvel ou imóvel, ou um direito, obrigando-se (vinculando-se)

[49] Embora tal revogação tenha sido acompanhada da introdução de uma nova dedução à colecta, prevista no artigo 87.º do CIRS.

essa pessoa a pagar certa renda durante um certo tempo ou durante a vida do alienante ou de terceiro, por ele indicado.

Esta renda pode compreender, além do rendimento do capital financeiro alienado, uma parte a título de reembolso desse mesmo capital.

Daí que o art. 54º n.º 1 venha estabelecer que, se as rendas temporárias e vitalícias compreenderem importâncias pagas a título de reembolso de capital, dever-se-á deduzir, na determinação do valor tributável, a parte correspondente ao capital.

Uma vez que se pretende tributar rendimentos reais efectivos, visa este normativo permitir que na determinação do valor tributável se deduza a parte correspondente ao capital, sempre que as rendas temporárias e vitalícias compreendam importâncias pagas a título de reembolso do mesmo, tornando-se assim, indispensável que a entidade devedora desses rendimentos faça a discriminação, da parte correspondente ao reembolso de capital, no documento que é obrigada a entregar ao beneficiário, credor dos rendimentos (o sujeito passivo) e a que se refere a al. b) do n.º 1 do art. 119º. Se a importância correspondente ao capital não poder ser discriminada, o valor tributável, determinar-se-á, abatendo 85% à Renda Total (n.º 2 art. 54º).

Ora, como tivemos ocasião de analisar ao ser tratada a incidência da categoria H, a tributação das rendas vitalícias e temporárias originadas em certo tipo de negócios jurídicos, ou contratos (testamento ou doação com encargos, e outros) far-se-á apenas sobre aquela componente da renda que seja de considerar rendimento do capital financeiro entregue, já que a parte recebida como mero reembolso desse mesmo capital não é passível de tributação.

Aquela discriminação também opera relativamente às «prestações pagas no âmbito de regimes complementares de Segurança Social», cujo pagamento, ocorrendo sob a forma de renda, lhes confere a natureza de pensões qualificadas como rendimentos da Cat. H.

No entanto, esta distinção entre «componente capital» e «componente rendimento», apenas se justifica se:

- as contribuições constitutivas do direito de que derivam tiverem sido despendidas por pessoa diversa do respectivo beneficiário e
- tiverem sido tributadas «à entrada» na esfera deste último.

Se, porventura, não foram tributadas as contribuições efectuadas, nos termos do n.º 3 da al. b) do n.º 3 do art. 2º – Cat. A, quer por se encontrarem reunidas as condições para a isenção prevista no art. 18º do EBF (tratando-se de direitos adquiridos) quer pelo facto de estarmos perante «meras expectativas» toda a prestação é tributada na Cat. H sem que tenha de se proceder à discriminação entre capital e rendimento (cfr. n.º 3 e 4 art. 54.).

Nos termos do n.º 4 do art. 99º, compete ao titular do direito aos rendimentos comprovar junto da entidade devedora que a prestação que lhe é devida comporta reembolso de capital por si pago ou que, tendo sido pago por terceiro, foi, todavia total ou parcialmente tributado como rendimento seu.

4.5. Deduções Específicas (artigo 53º do CIRS)

O artigo 53º vem estabelecer as regras para cálculo da dedução específica ao rendimento de pensões.

Assim, nos termos do n.º 1 do artigo 53º, conclui-se que aos rendimentos da categoria H cujo valor não exceda 72% de 12 vezes o valor do IAS[50], beneficiarão de uma dedução específica igual ao seu

[50] Transitoriamente, nos termos do n.º 1 do art. 111.º da Lei do OE para 2012, enquanto a IAS (que presentemente é de € 419,22) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação. Assim, o valor da dedução específica para 2012 é de: 0,72 x 12 x 475 = €

montante, daí não resultando qualquer rendimento a tributar.

Se, porém, esses rendimentos ultrapassarem aquele valor, beneficiarão de uma dedução específica igual àquele montante (€ 4.104), nos termos do n.º 2 do art. 53º.

Quando os rendimentos anuais desta categoria excedam, por cada titular, o montante de € 22.500, a dedução é igual à dedução geral (€ 4.104) abatida, até à sua concorrência, de 20% da parte que excede aquele valor anual (conforme dispõe o n.º 5 do art. 53º).

Assim, temos:

Dedução específica em 2011:

Rendimento Bruto	**Dedução específica**
Até 4.104	Igual ao rendimento
de 4.104 a 22.500	4.104
de 22.500 a 43.020*	de 4.104 a 0
Mais de 43.020	0

* X – valor a partir do qual se perde a dedução específica

4104 – [(X – 22.500) x 0,20] = 0 (X – 22.500) x 0,20 = 4.104 0,20X – 4.500 = 4.104 X = 43.020

Exemplo 1:

O Sr. Carlos, não deficiente, recebeu no ano 2012 pensão de reforma no valor de € 10.000. Qual o rendimento líquido?

Rendimento líquido = € 10.000 – € 4.104 = € 5.896 (art. 53º n.º 1)

Exemplo 2:

O Sr. Luís, deficiente (grau de invalidez de 75%), recebeu no ano 2012 pensão de invalidez no valor de € 17.000. Qual o rendimento líquido?

Rendimento isento = € 17.000 x 10% = € 1.700 < € 2.500 (art. 111.º da Lei n.º 64-B/2011, de 31/12 – OE 2012)

Rendimento bruto não isento = € 17.000 – € 1.700 = € 15.300

Dedução específica = € 4.104 (art. 53º n.º 1)

Rendimento líquido = € 15.300 – 4.104 = € 11.196

Exemplo 3:

O Sr. Carlos, não deficiente, recebeu no ano 2012 pensão de reforma no valor de € 40.000. Qual o rendimento líquido?

Dedução específica normal = € 4.104 (art. 53º n.º 1)

Valor do excesso sobre os € 22.500 = € 40.000 – € 22.500 = € 17.500 (art. 53º n.º 5)

Dedução específica a considerar = € 4104 – (20% x € 17.500) = € 604,00 (art. 53º n.º 5)

Rendimento líquido = € 40.000 – € 604 = € 39.396,00

4.104. O valor da dedução específica vigente em 2011 era de € 6.000,00.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 4 do art. 53º, aos rendimentos brutos desta categoria são ainda deduzidas as importâncias pagas respeitantes a quotizações sindicais, que não constituam contrapartida de benefícios relativos à saúde, educação, apoio à terceira idade, habitação, seguros ou segurança social, até à concorrência de 1% dos mesmos, acrescidas de 50%.

Exemplo 4:

O Sr. Alberto, não deficiente, recebeu no ano 2012 pensão de reforma no valor de € 16.000. No mesmo ano pagou quotizações sindicais no valor de:

1. Hipótese 1: € 100
2. Hipótese 2: € 160
3. Hipótese 3: € 200

Qual o rendimento líquido (nas várias hipóteses)?

Hipótese 1:

- Dedução específica normal: € 4.104 (art. 53º n.º 1)
- Dedução das Quotizações Sindicais: € 100 < € 16.000,00 x 1% à € 100 x 1,5 = € 150 (art. 53º n.º 4, al. a))

Rendimento líquido = € 16.000 – € 4.104 – € 150 = € 11.746

Hipótese 2:

- Dedução específica normal: € 4.104 (art. 53º n.º 1)
- Dedução das Quotizações Sindicais: € 160 = € 16.000 x 1% à € 160 x 1,5 = € 240 (art. 53º n.º 4, al. a))
- Rendimento líquido = € 16.000 – € 4.104 – € 240 = € 11.656

Hipótese 3:

- Dedução específica normal: € 4.104 (art. 53º n.º 1)
- Dedução das Quotizações Sindicais: € 200 > € 16.000 x 1% à € 160 x 1,5 = € 240 (art. 53º n.º 4, al. a))
- Rendimento líquido = € 16.000 – € 4.104 – € 240 = € 11.656

A alínea b) do n.º 4 do art. 53º prevê a possibilidade de serem deduzidas, aos rendimentos brutos desta categoria, as contribuições obrigatórias para regimes de protecção social e para subsistemas legais de saúde, na parte que excedam o montante da dedução prevista nos números 1 ou 5 do art. 53.º, consoante os casos.

4.6. Retenção na Fonte (art. 98º a 100º e 119º do CIRS e DL n.º 42/91, de 22/01)

Nos termos do art. 99º n.º 1 do CIRS e do art. 2º-A do DL n.º 42/91 as entidades devedoras de pensões (excluídas as pensões de alimentos) são obrigadas a reter o imposto no momento do seu pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares.

A retenção na fonte far-se-á de acordo com as tabelas de retenção publicadas anualmente.

Nos termos do art. 3º n.º 4 do DL n.º 42/91, excluem-se da regra anterior as prestações adicionais correspondentes ao 13º e ao 14º meses que são sempre objecto de retenção autónoma, não podendo, para o cálculo do imposto a reter, ser adicionados às remunerações dos meses em que

são pagos ou colocados à disposição.

O montante a reter em cada mês não pode exceder 40% do rendimento pago ou colocado à disposição do seu titular no mesmo período (art. 6º n.º 4 do DL n.º 42/91).

As retenções na fonte de IRS sobre rendimentos de pensões efectuadas a residentes em território nacional têm sempre a natureza de imposto por conta devido a final (a apurar pelos serviços centrais da DGCI).

Tratando-se de não residentes, a retenção na fonte será efectuada à taxa liberatória de 21,5%, tendo natureza definitiva (art. 71º n.º 4, al. c)).

As importâncias retidas, em qualquer dos casos ([51]), deverão ser entregues (pela entidade responsável pela retenção, ou seja, o substituto tributário) até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (art. 98º n.º 3).

[51] Sendo, no entanto, necessárias guias de pagamento separadas: uma para as retenções na fonte relativas a SP residentes e outra para as retenções na fonte relativas a SP não residentes.

5. CATEGORIA B – RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS

Na categoria B, tributam-se os rendimentos empresariais e profissionais. Desde 2001 que a designação atribuída aos rendimentos do trabalho independente foi alterada, ficando estes, juntamente com os provenientes das extintas categorias C (comerciais e industriais) e D (agrícolas), incluídos na mesma categoria, que passou a designar-se por 'Categoria B – Rendimentos Empresariais e Profissionais'.

Ao serem incluídos numa só categoria, os rendimentos acima referidos passaram a estar sujeitos a um tratamento fiscal uniformizado, no entanto ainda subsistem algumas diferenças que justificam a necessidade de referir o que se considera, para efeitos e tributação, como rendimentos de actividades comerciais, industriais, por um lado, e rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, por outro.

5.1. Rendimentos abrangidos

Consideram-se abrangidos pela actual categoria B, os rendimentos de natureza comercial, industrial, agrícola silvícola e pecuária, bem como as prestações de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, quando auferidos por pessoas singulares e ainda os rendimentos imputados por entidades sujeitas ao regime da transparência fiscal e heranças indivisas.

Assim, consideram-se rendimentos empresariais e profissionais (art. 3º n.º 1):

- Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada no ponto anterior;
- Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário[52].

De acordo com o "princípio da atracção dos rendimentos", consideram-se ainda rendimentos desta categoria (art. 3º nº 2):

- Os rendimentos prediais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais[53];

[52] Quando tais rendimentos se formarem na titularidade de pessoa diversa do respectivo titular originário, serão tributados no domínio da categoria E (rendimentos derivados da exploração ou fruição de tais direitos ou conhecimentos) ou da categoria G (alienação de tais direitos), aos quais nos referiremos oportunamente.

[53] Exemplo: os juros de uma conta bancária afecta à actividade exercida por conta própria. Sendo um rendimento de aplicação de capitais, previsto na alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º do CIRS, é absorvido pela categoria B. Precisamente porque tais valores conservam a natureza de rendimentos de aplicação de capitais, muito embora a sua proximidade ou dependência face a uma actividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais, a sua atracção para a catego-

- As mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do art. 46º, CIRC, designadamente as resultantes da transferência para o património particular dos empresários de quaisquer bens afectos ao activo da empresa e, bem assim, os outros ganhos ou perdas que, não se encontrando nessas condições, decorram das operações referidas no art. 10º nº 1 do CIRS, quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- As importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida, nomeadamente a sua redução, suspensão e cessação, assim como pela mudança do local do respectivo exercício;
- As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimentos comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício das actividades comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária, ou do exercício por conta própria de qualquer actividade de prestação de serviços;
- Os provenientes da prática de actos isolados referentes ao exercício das actividades comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária ou ao desenvolvimento, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços.

De salientar que, nos termos do n.º 3 do art. 3º, para efeitos de aplicação do ponto anterior, consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

Nos termos do art. 4º consideram-se actividades comerciais e industriais, designadamente, as seguintes:

a) Compra e venda

b) Fabricação

c) Pesca

d) Explorações mineiras e outras indústrias extractivas

e) Transportes

f) Construção civil

g) Urbanísticas e exploração de loteamentos

h) Actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como a venda ou exploração do direito real de habitação periódica

i) Agências de viagens e de turismo

j) Artesanato

k) Actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra[54] ou em que esta

ria B para efeitos de englobamento não prejudica a aplicabilidade das taxas especiais liberatórias por retenção na fonte previstas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 71º àqueles rendimentos de aplicação de capitais que, embora englobados na categoria B, derivem de juros de depósitos a ordem ou a prazo e de quaisquer títulos nominativos ou ao portador. A retenção na fonte, neste caso, perde a sua natureza liberatória, passando a ter uma natureza de imposto pago por conta, nos termos do artigo 11º, n.º 2 do DL 42/91, de 22/01.

[54] O conceito de conexão com a terra pretende exprimir uma ideia de ligação física ao solo, de implantação directa neste das espécies cultivadas (nas actividades agrícolas) e pela utilização do solo enquanto suporte alimentar das espécies animais em criação, seja mediante a cultura de pastagens ou forragens (agro-pecuária) seja pela mera exploração de pastos naturais (silvo-pastorícia). Resultarão pois excluídas deste âmbito aquelas actividades agrícolas que recorrem a processos ou técnicas que mediatizam a ligação ao solo, nomeadamente através de recipientes tais como vasos ou tabuleiros (ex. floricultura envasada, culturas desenvolvidas em tabuleiros, como cogumelos...), as explorações pecuárias estabuladas, as realizadas em laboratório ou genericamente exercidas por recurso a técnicas que prescindem da utili-

tenha carácter manifestamente acessório[55]

Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial[56]

5.2. Momento da sujeição a tributação (art. 3º n.º 6)

Os rendimentos da Categoria B ficam sujeitos a tributação:

- desde o momento em que para efeitos de IVA seja obrigatória a emissão de factura ou documento equivalente;

ou,

- não sendo obrigatória a sua emissão, desde o momento do pagamento ou colocação à disposição dos respectivos titulares (recebimento), sem prejuízo da aplicação do disposto no art. 18º do CIRC[57], sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

5.3. Isensões

5.3.1. Deficientes

Até ao final de 2006, os rendimentos do trabalho dependente auferidos por deficientes com grau de invalidez igual ou superior a 60%, beneficiavam de isenção, em 50%, com determinados limites.

No entanto, a Lei n.º 53-A/2006, de 29/12 - OE revogou o art. 16º do EBF, pelo que tal isenção deixou de ter aplicação.

No entanto, e de forma a introduzir, paulatinamente, os efeitos da revogação desta isenção ([58]), o art. 161º da referida Lei estabelecia que os rendimentos brutos da categoria B, auferidos por sujeitos passivos com deficiência (grau de incapacidade permanente igual ou superior a 60%), seriam considerados, para efeitos de IRS, apenas por 80% e 90%, respectivamente em 2007 e 2008. No entanto, a parte excluída de tributação não podia, em cada um dos anos mencionados, exceder, € 5000 e € 2500, respectivamente.

Para 2009, 2010, 2011 e 2012 a Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, a Lei n.º 3-B/2010, de 28 de

---

zação da terra nos moldes atrás definidos, que serão tributadas como rendimentos comerciais e industriais. Já quanto às explorações silvícolas, não é configurável uma situação de ausência de conexão com a terra, pois não se nos afigura possível que uma exploração florestal seja conduzida prescindido da implantação no solo das respectivas espécies. Daí que alínea l) do n.º 1 do artigo 4.º omita, por óbvia desnecessidade, qualquer referência às explorações silvícolas.

[55] Considera-se que a exploração da terra tem carácter manifestamente acessório quando os respectivos custos directos sejam inferiores a 25% dos custos directos totais do conjunto da actividade exercida – art. 4º n.º 2.

[56] Consideram-se integradas em actividades de natureza comercial ou industrial as agrícolas, silvícolas e pecuárias cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas actividades. – art. 4º n.º 3. Alarga-se, desta forma, a natureza comercial e industrial aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias – exercidas em conexão com a terra – quando integradas em outras de natureza comercial ou industrial, atendendo-se à unidade económica, tributando como um todo explorações que na realidade compreendem uma componente agrícola, silvícola ou pecuária e outra comercial ou industrial, uma vez que existe uma dependência da primeira em relação à segunda, em termos de os produtos daquela se destinarem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor na actividade comercial ou industrial. Despreza-se, assim, a identidade da componente agrícola, silvícola ou pecuária em benefício da unidade económica em que ela se integra. São exemplos de integração: a exploração pecuária enquadrada na indústria de lacticínios, a exploração silvícola (florestal) realizada no âmbito da indústria de celulose, etc.

[57] Este artigo refere-se à periodização do lucro tributável (regime de periodização económica, ou de especialização do exercício, ou princípio do acréscimo).

58 **() Embora tal revogação tenha sido acompanhada da introdução de uma nova dedução à colecta, prevista no artigo 87.º do CIRS.**

Abril, a Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro e a Lei 64-B/2011, de 30 de Dezembro, que aprovaram os OE para esses anos, nos respectivos artigos 69.º, 88.º, 98.º e 111.º prorrogaram este regime transitório para os rendimentos desses deficientes, a exemplo do que aconteceu com as categorias A e H, mantendo o benefício para estes anos igual ao que estava determinado para 2008.

Anos	Grau de invalidez igual ou superior a 60%	
	% Isenção	Limite da parte isenta
2007	20%	€ 5000
2008 a 2012	10%	€ 2500

5.3.2. Propriedade intelectual (art. 58º EBF)

Os rendimentos provenientes da propriedade literária, artística e científica, bem como os rendimentos de obras de divulgação pedagógica e científica e obras de arte de exemplar único, quando auferidos pelo titular originário, residentes em território nacional, serão englobados, para efeitos de tributação em IRS, por 50% do seu valor, com o limite de € 20.000.

Excluem-se, no entanto, os rendimentos provenientes de obras não literárias, obras de arquitectura e obras publicitárias.

Exemplo:

Rendimento propriedade intelectual de €72.000.

Montante a excluir do englobamento - €20.000.

Tributação sobre €52.000.

5.4. Formas de Determinação do Rendimento (art. 28º a 39º)

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais faz-se, salvo no caso de imputação especial (prevista no art. 20º), com base em (art. 28º n.º 1):

- Aplicação das regras decorrentes do Regime Simplificado (RS) de tributação;
- Com base na Contabilidade Organizada (RC).

De salientar que na determinação do rendimento líquido desta categoria são de considerar apenas os rendimentos e encargos relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidos (art. 29º n.º 1).

Na afectação dos bens do património particular à actividade empresarial o profissional e vice-versa, o valor a atribuir aos bens, em sede de categoria B, será o correspondente valor de mercado nessa data (art. 29º n.º 2 e 3)[59].

Da aplicação das várias situações previstas nos art. 28º, 30º e 31º do CIRS, teremos, como resumo:

[59] Nos termos do n.º 4 do art. 29º, o valor de mercado atribuído pelo SP no momento da afectação dos bens pode ser objecto de correcção pela DGCI sempre que esta considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde àquele que seria praticado entre pessoas independentes. No caso de afectação de bens do património particular à actividade empresarial, dado que o ganho a incluir na categoria B é calculado tendo em conta o valor de mercado à data da afectação, põe-se a questão de saber como será tributada a diferença positiva entre esse valor de mercado e o valor de aquisição [categoria G, mais-valia, artigo 10.º, n.º 1, al. b), 2ª parte, artigo 44.º, n.º 1, al. c) e artigo 10.º, n.º 3, al. b) (diferimento na tributação)].

Determinação do rendimento tributável

→ Regimes Principais:

- Regime simplificado de tributação (art. 28º n.º 1 al. a) e art. 31º)
- Regime de contabilidade organizada (art. 28º n.º 1 al. b), art. 32º e 33º)

→ Outros regimes:

- Actos isolados (art. 30º)[60]
- Opção pelas regras aplicáveis à Cat. A (art. 28º n.º 8)

5.4.1. Determinação do Rendimento com base no Regime Simplificado

5.4.1.1 Enquadramento

A Lei n.º 30-G/2000, de 29/12, veio consagrar, a partir de 2001 (inclusive), um regime simplificado de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais (Rendimentos da Categoria B).

O Regime Simplificado (RS) é o método que se aplica aos sujeitos passivos que reúnam determinados requisitos e que não optem pelo regime de tributação com base na contabilidade organizada ou que por ele venham a optar mais tarde, cumpridos esses requisitos.

Para poderem ser enquadrados no RS, os profissionais ou empresários terão que, no ano anterior, não ter ultrapassado montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000[61] (art. 28º n.º 2)[62]:

Conforme refere o art. 28º n.º 4, a opção referida deverá ser efectuada pelo sujeito passivo na declaração de início de actividade ou numa declaração de alterações que, neste último caso, deve ser entregue até ao fim do mês de Março do ano em que pretende efectivar a alteração.

O período mínimo de permanência neste regime é de 3 anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos, excepto se, findo aquele período mínimo, existir opção pela alteração do regime vigente (art. 28º n.º 5).

Nos termos do art. 28º n.º 6, apenas cessa obrigatoriamente a aplicação do regime simplificado[63] quando o limite atrás referido for ultrapassado durante dois períodos consecutivos ou se num só período for ultrapassado em montante superior a 25%, ou seja, quando o montante anual ilíquido de rendimentos ultrapasse € 187.500.

---

[60] Nos termos do n.º 4 do art. 29º, o valor de mercado atribuído pelo SP no momento da afectação dos bens pode ser objecto de correcção pela DGCI sempre que esta considere, fundamentadamente, que o mesmo não corresponde àquele que seria praticado entre pessoas independentes. No caso de afectação de bens do património particular à actividade empresarial, dado que o ganho a incluir na categoria B é calculado tendo em conta o valor de mercado à data da afectação, põe-se a questão de saber como será tributada a diferença positiva entre esse valor de mercado e o valor de aquisição [categoria G, mais-valia, artigo 10.º, n.º 1, al. b), 2ª parte, artigo 44.º, n.º 1, al. c) e artigo 10.º, n.º 3, al. b) (diferimento na tributação)].

[61] No ano de início de actividade, para o enquadramento no regime simplificado, será de tomar em consideração o valor anual de rendimentos estimado, caso não haja opção pelo regime de contabilidade (art. 28.º n.º 10).

[62] Até 31/12/2009 os limites para enquadramento no regime simplificado eram: Volume de vendas: € 149.639,37 e Valor ilíquido das prestações de serviços e restantes rendimentos integrados nesta categoria: € 99.759,58. A alteração foi introduzida pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04 (OE-2010).

[63] No OE para 2009 foi alterada a redacção do n.º 6 do art.º 28.º de forma a não excluir do RS aqueles contribuintes que no final do período de 3 anos em que estiveram enquadrados nesse regime tivessem ultrapassado apenas no último desses 3 anos os limites vigentes ao tempo, o que acontecia até então. Assim, a partir de 2009 apenas quando este limite é ultrapassado em 2 anos consecutivos ou, num só, em montante superior a 25%, é que é obrigatória a saída do RS e, concomitantemente, a entrada no regime de contabilidade no ano seguinte.

5.4.1.2 Forma de determinação do rendimento

Nos termos do art. 31º CIRS, o rendimento líquido a englobar determina-se pela aplicação ao rendimento de indicadores de base científica e técnica determinados para os diferentes sectores de actividade (princípio geral). Verifica-se, no entanto, que estes indicadores ainda não foram aprovados pelo que, até lá, e conforme dispõe o n.º 2 do referido artigo, subsidiariamente, o rendimento tributável será determinado por aplicação dos seguintes coeficientes:

- 0,20 a aplicar ao valor das vendas de mercadorias ou produtos (excluindo a variação da produção) (n.º 2 art. 31º);
- 0,20 a aplicar sobre os rendimentos derivados do exercício de actividades hoteleiras e similares, de restauração (cafés, pastelarias,...) e bebidas (n.º 5 art. 31º);
- 0,20 sobre os subsídios de exploração (n.º 5 art. 31º);
- 0,70 sobre prestações de serviços em geral e sobre os restantes rendimentos da categoria B[64], excluindo a variação da produção.

Ao montante obtido por aplicação dos coeficientes referidos, deverão ser adicionados os rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal.

Exemplo:

Carlos médico, registou prestações de serviço no valor de 70.000€, dos quais 10.000€ correspondem a serviços prestados a uma sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal na qual detém uma participação social de 50%. A sociedade apurou uma matéria colectável de 40.000€

Qual o rendimento líquido da categoria B:

Determinação do rendimento líquido da categoria B:

(70.000 – 10.000) x 0,70 = 42.000

Serviços prestado à sociedade = 10.000

Matéria colectável imputada 40.000 : 2 = 20 000

Rendimento líquido: 42.000 + 10.000 + 20.000 = 72.000€

Os subsídios não destinados à exploração são considerados, em fracções iguais, durante 5 exercícios, sendo o primeiro o do seu recebimento. No último ano de aplicação do regime simplificado, será de considerar a totalidade do valor ainda não tributado (art. 31º n.º 7 e 8).

Na transmissão de bens afectos à actividade, desprezam-se as menos-valias, sendo de considerar apenas as mais-valias, às quais é de aplicar o coeficiente 0,70.

As mais-valias fiscais determinam-se da seguinte forma:

$$MVF = VR - (VA - depreciações)$$

em que,

MVF= mais-valia fiscal

[64] Propriedade intelectual, industrial ou de *Know-how* (art. 3.º, n.º 1 c)) e rendimentos prediais, de capitais, de mais-valias, de cessão temporária de exploração, de subsídios ou subvenções (art. 3.º, n.º 2 al. a) a g)).

VR= Valor de realização

VA= Valor de aquisição

Depreciações = quotas mínimas nos anos em que teve aplicação o regime simplificado (n.º 9, art. 31.º) + depreciações praticadas nos anos em que teve aplicação o regime de contabilidade.

Exemplo:

Na sua actividade, Berta registou os seguintes valores em 2011: € 50.000 de prestações de serviços de lavandaria e tinturaria; € 10.000 de vendas de artigos têxteis e de retrosaria; € 30.000 de comissões de uma empresa de tratamento de artigos em pele, para quem Berta faz intermediação; € 30.000 de subsídio atribuído pelo Estado para a compra de equipamentos; € 3.000 de renda recebida pela locação de uma parte da sua loja para divulgação do trabalho de um artesão local; € 12.000 de gastos diversos; € 6.000 de custo dos produtos vendidos; venda de um equipamento específico do seu estabelecimento por € 25.000, adquirido em 2006 por € 35.000, sendo a taxa máxima de depreciação prevista para este tipo de equipamentos no DR 25/2009 de 14,28%. Sabendo que Berta não possui contabilidade organizada qual o rendimento líquido da categoria B.

Resolução:

Estando enquadrado no Regime Simplificado, o Rendimento tributável da categoria B será determinado nos termos do art. 31.º, resultando:

50.000 x 0,7 (31.º, n.º 2) + 10.000 x 0,2 (31.º, n.º 2) + 30.000 x 0,7 (31.º, n.º 2) + 30.000/5 x 0,7 (31.º n.º 7 e n.º 2) + 3.000 x 0,7 (31.º, n.º 2) + 2.495 x 0,7 (31.º, n.º 2) = 66.046,50

MV = 25.000 – (35.000 – 35.000*0,1428/2*6) = 2.495

5.4.2. Determinação do rendimento com base na contabilidade organizada

O facto de as despesas que constituíam a dedução específica desta categoria deixarem de ser tidas em conta para quem fica abrangido pelo Regime simplificado, pode influenciar consideravelmente o imposto a pagar. Só a opção pela contabilidade organizada permite deduzir essas despesas, podendo diminuir os montantes sujeitos a imposto.

O regime de contabilidade organizada é obrigatório para os sujeitos passivos que (art.º 28.º, n.º 1, b) e n.º 2 e 3) tenham atingido, no período de tributação imediatamente anterior, um valor anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000.

Para os Sujeitos Passivos que reúnem as condições para ficarem abrangidos pelo Regime Simplificado, o regime de Contabilidade Organizada é uma opção. A opção pela contabilidade organizada deve ser formalizada pelos sujeitos passivos (art. 28.º, n.º 4) na declaração de início de actividade ou até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada, mediante a apresentação de declaração de alterações, sendo válida por um período de 3 anos (art. 28º n.º 5), prorrogável por iguais períodos. Caso não pretenda manter-se no regime de contabilidade, o SP deverá, findo o período mínimo de 3 anos, nos termos referidos anteriormente, apresentar uma declaração de alterações até ao fim do mês de Março do ano em que pretende cessar a aplicação do regime de contabilidade organizada.

5.4.2.1. Forma de tributação - Remissão para o Código do IRC

Para a determinação do rendimento do sujeito passivo com contabilidade organizada, o legislador remete para as regras do Código do IRC, ressalvando a especificidade da tributação das pessoas singulares.

Dispõe o art. 32.º do CIRS que na determinação dos rendimentos empresariais e profissionais das pessoas singulares, seguir-se-ão as regras estabelecidas no Código do IRC relativas à determinação da matéria colectável das pessoas colectivas com as adaptações resultantes dos artigos constantes do CIRS, nomeadamente os art. 33.º, 34.º, 35.º e 36.º.

Assim, poderão ser deduzidos, para efeitos de determinação do rendimento da categoria B, os custos que comprovadamente tiverem sido indispensáveis para a obtenção dos proveitos (conforme o artigo 23.º, n.º 1, CIRC – regra geral de dedutibilidade fiscal dos gastos contabilizados).

A especificidade da tributação das pessoas singulares exige que se adaptem as regras do Código do IRC destinadas às pessoas colectivas, ao modelo tributário criado para os contribuintes individuais.

Desde logo, sobressai a especificidade decorrente do disposto no n.º 1 do art. 29.º do CIRS:

«Na determinação do rendimento só são considerados proveitos e custos os relativos a bens ou valores que façam parte do activo da empresa individual do sujeito passivo ou que estejam afectos às actividades empresariais e profissionais por ele desenvolvidas».

O que significa, que na determinação do rendimento líquido dos sujeitos passivos só são considerados «rendimentos» e «gastos» os relacionados com bens ou valores afectos à actividade profissional, comercial, industrial ou agrícola por eles exercida, ou que «façam parte do activo imobilizado da empresa individual».

Os n.º 2 e 3 do artigo 29.º CIRS contêm regras próprias relativas ao aspecto quantitativo do elemento objectivo da incidência, no âmbito da Categoria B. Nos seus termos o apuramento de resultados a que haja lugar naquela categoria, por virtude da prática de actos de afectação ou de transferência de bens será efectuado tendo em conta o seu «valor de mercado» à data da prática dos actos. Este «valor de mercado» tanto pode equiparar-se a «valor de aquisição» (n.º 2) como a valor de realização (n.º 3), tudo dependendo da natureza dos factos que determinam o apuramento dos ganhos (afectação ao património empresarial ou transferência para o património particular), como atrás já foi referido, quando tratámos a incidência daquela categoria.

Por último, resta-nos abordar a possibilidade de a DGCI corrigir os valores atribuídos se, fundadamente, considerar que os mesmos não correspondem aos que seriam praticados entre pessoas independentes (preços de transferência – art. 63.º do CIRC).

5.4.2.2. Encargos não dedutíveis para efeitos fiscais

Para além das limitações previstas no Código do IRC, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da Categoria B, os seguintes encargos (art. 33º CIRS):

a) A parte dos custos com deslocações, viagens e estadas do SP ou de membro do seu agregado familiar, que exceda 10% do total dos proveitos contabilizados sujeitos a imposto e dele não isentos (art. 33º n.º 1);

b) Importâncias escrituradas a título de remuneração, ajudas de custo, utilização de viatura do próprio, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória do sujeito passivo ou de qualquer membro do agregado familiar[65] (art. 33º n.º 8);

c) Os encargos com viaturas, na parte em que ultrapassem uma unidade (viatura) por titular e por trabalhador ao seu serviço (ou por sócio, no caso das sociedades de profissionais sujeitas ao regime da transparência fiscal), excepto relativamente aos de cilindrada in-

[65] Estes custos não são aceites fiscalmente nos termos do n.º 8 do art. 33º, mas também não serão tributados na Categoria A.

ferior a 125 cm^3, tendo, em qualquer dos casos, que ser comprovada a indispensabilidade do custo[66] [67] (art. 33º n.º 2);

d) As despesas ilícitas, nomeadamente as que violam a legislação penal portuguesa (art. 33º n.º 7);

e) Quando o SP afectar à sua actividade parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos com ela conexos, relativos a depreciações ou rendas, electricidade, água e telefone, na parte que excederem 25% das respectivas despesas (e devem ser devidamente comprovadas) (art. 33º n.º 5).

Nos termos do disposto no n.º 6 do art. 33º do CIRS, se a actividade for exercida em conjunto com outros profissionais, os encargos serão rateados em função da utilidade de cada um ou, na falta de elementos que permitam o rateio, proporcionalmente aos rendimentos brutos auferidos.

Exemplo:

O Sr. José enquadrado no regime da contabilidade organizada apresenta os seguintes valores:

Conta contabilidade	Saldo
Serviços prestados	€25.000
Deslocações e estadas	€3.500
Água e electricidade da habitação na qual exerce a actividade	€5.000
Remuneração do filho menor	€3.500
Segurança social do próprio	€3.400
Total dos custos	€15.400
Lucro contabilístico	€9.600

Qual o valor do lucro tributável para efeitos de IRS:

	Contabilidade	Gasto não aceite p/ efeitos fiscais
Deslocações e estadas	€ 3.500	€ 1.000
Água e elect. da habitação	€ 5.000	€ 3.750
Remuneração do filho menor	€ 3.500	€ 3.500
Total dos gastos não aceites	--------	€ 8.250
Lucro contabilístico	€9.600	
Lucro tributável	€ 17.850 (€ 9.600+€ 8.250)	

5.4.3 Actos Isolados (art. 3º, 30º e 33º CIRS)

Consideram-se como actos isolados os que **não resultem de uma prática previsível e reiterada.**

Nos termos do art. 30º, nos actos isolados, a determinação do rendimento tributável está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, dependendo do montante do acto isolado. Assim, se de valor inferior a € 150.000 serão aplicadas as regras do regime simplificado (e respectivos coeficientes). Se o montante for superior a € 150.000, a determinação do rendimento tributável faz-se de acordo com as regras da contabilidade, deduzindo-se ao montante do rendimento

[66] Conforme definido na Portaria n.º 1041/2001, de 28 de Agosto.

[67] Note-se que se aplicam também as limitações previstas no CIRC (parte inicial do n.º 1, art. 33º, CIRS), sendo que, no caso de viaturas, em sede de IRC, e por inerência em IRS, não são aceites como custo as depreciações de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas na parte correspondente ao valor de aquisição superior a aos montantes estipulados na Portaria n.º 467/2010, de 7 de Julho (art. 34º, n.º 1, al. e), CIRC).

os gastos necessários e indispensáveis à sua obtenção, aplicando-se as limitações previstas no art. 33º do CIRS (exemplos de possíveis encargos dedutíveis: bens de consumo utilizados no exercício específico da actividade profissional (material de escritório,...), rendas e outras prestações devidas pelo aluguer de instalações e equipamentos, seguros, manutenção e conservação, valorização e representação profissional,...).

5.4.4. Opção pela tributação segundo as regras da categoria A

Em consonância com o disposto no art. 28º, n.º 8 do CIRS, os profissionais independentes (categoria B) que prestem serviços a uma única entidade podem optar pela tributação dos seus rendimentos segundo as regras aplicáveis à categoria A (trabalhadores por conta de outrem). Porém, quanto às retenções na fonte, a regra geral continua a ser a aplicação da taxa de 21,5% nos chamados 'recibos verdes'.

Podem optar por esta forma de tributação os SP que reúnam, cumulativamente, os seguintes requisitos[68]:

a) Reúnam as condições para serem tributados pelo Regime Simplificado ou o rendimento resultar de um acto isolado;

b) Não tenham optado pelo regime de Contabilidade Organizada;

c) Tenham prestado serviços para uma única entidade.

Os rendimentos não digam respeito a serviços efectuados por um sócio a uma sociedade transparente.

Existindo a opção, a mesma deverá **manter-se por um período de três anos**, salvo se deixarem de se verificar as condições que permitem a sua aplicação.

É de salientar que a manifestação da referida opção ocorre aquando da entrega da declaração de rendimentos Mod. 3, onde no respectivo anexo (B) o sujeito passivo deverá assinalar essa intenção, sendo certo que a mesma vigora por 3 anos, mantendo-se as condições.

Perante o cenário de aplicação do Regime Simplificado, esta opção pode mostrar-se vantajosa, uma vez que permitirá usufruir da dedução específica aplicada aos rendimentos da categoria A. Nalguns casos esta dedução revela-se mais vantajosa do que a percentagem de rendimento bruto que não é tributada (30% do total das prestações de serviços).

Exemplo:

A Sr.ª Alice auferiu em 2012, € 6.000,00 por serviços prestados a uma única entidade. Em situações desta natureza, o legislador permite que o rendimento possa vir a ser tributado de uma de duas formas. Tudo vai depender da opção que a contribuinte faça na declaração de rendimentos de 2012. Será vantajoso para a Sr.ª Alice optar pela tributação segundo as regras da categoria A?

Segundo as regras do Regime Simplificado, o rendimento da Sr.ª Alice será tributado pela aplicação, ao rendimento bruto auferido o coeficiente 0,70. Assim, o rendimento a englobar será de € 4.200,00. Na prática, teve uma 'dedução" de € 1.800,00.

Se optasse pela tributação de acordo com as regras aplicáveis à categoria A, a Sr.ª Alice teria direito a uma dedução específica de € 4.104 (475x12x72%)[69]. Logo, o rendimento a englobar seria, neste caso, de € 1.896 (menos € 2.304 que na opção anterior).

[68] Tais requisitos não decorrem na totalidade do n.º 8 do artigo 28.º mas também da configuração do anexo B da declaração modelo 3, onde tal opção pode ser exercida. Ou seja, quem estiver enquadrado no regime de contabilidade, ainda que reúna os restantes requisitos (designadamente ter prestado serviços a uma única entidade) não tem possibilidade de fazer tal opção pois a mesma não consta do anexo B.

[69] Dedução específica 'geral' para rendimentos da categoria A (art. 25º n.º 1 al. a)) no ano 2012.

Mas será que é sempre vantajoso optar por esta forma de tributação, quando estão reunidas as condições?

Imaginemos o seguinte exemplo: O Sr. Alfredo auferiu em 2012 rendimentos da categoria B provenientes de serviços prestados a uma única entidade no valor de € 20.000 e rendimentos de trabalho prestado por conta de outrem (categoria A) no valor de € 25.000.

H1: Se optar pela tributação segundo as regras da categoria A para os rendimentos auferidos na categoria B, o **rendimento tributável total** será de:

(€ 20.000 + € 25.000) – € 4.104 = **€ 40.896**

H2: Se não optar pela tributação segundo as regras da categoria A para os rendimentos auferidos na categoria B, o **rendimento tributável total** será de:

Rendimento tributável da cat. B = € 20.000 x 0,70 =	€ 14.000
Rendimento tributável da cat. A = € 25.000 – € 4.104 =	€ 20.896
Rendimento tributável Total =	**€ 34.896**

Ou seja, na primeira hipótese, optando pela tributação dos rendimentos da categoria B segundo as regras da categoria A, o Sr. Alfredo terá um rendimento tributável total superior em € 6.000,00 que na segunda hipótese.

Isto porque, como tinha também rendimentos da categoria A, que lhe absorviam a totalidade da respectiva dedução específica, não 'sobrou' qualquer dedução específica da categoria A para os rendimentos da categoria B, pelo que estes seriam tributados pela totalidade.

Na segunda hipótese, os rendimentos da categoria A absorveram a totalidade da respectiva dedução específica, e os rendimentos da categoria B beneficiaram de uma dedução de 0,30.

Assim, em princípio, se tiver também rendimentos da categoria A, além da B, não se revela, normalmente, vantajoso, a opção de tributação dos rendimentos da categoria B segundo as regras da categoria A.

5.4.5. Particularidades associadas aos rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias

5.4.5.1. Exclusão de tributação

Nos termos do n.º 4 do art. 3º, são excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias, desde que o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente, ou em cumulação com o valor dos rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou doutras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar[70]:

- Quatro vezes e meia o valor anual do IAS:

Ano 2012: 4,5 × 14 × € 419,22 = € 26.410,86

Ano 2011: 5 × 14 × € 485 = € 33.950,00

[70] Alterado pelo OE para 2012.

5.4.6.2. Regime transitório da categoria B

Não são considerados para efeitos de tributação[71]:

- os ganhos ou perdas com a alienação onerosa de prédios rústicos afectos a uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária
- ou da sua transferência para o património particular do empresário
- desde que os mesmos tenham sido adquiridos antes de 1 de Janeiro de 1989 e aquela afectação tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2001

5.4.6.3. Particularidade relativa aos «custos plurianuais», «valorimetria das existências» e «subsídios à agricultura e pescas»

- Contempla o art. 34.º do CIRS uma particularidade relativamente às regras do IRC, quanto à dedução dos «custos das explorações plurianuais» tendo em vista as explorações silvícolas exercidas por pessoas singulares, determinando que, como normalmente a imputação dos «custos» não pode ser feita anualmente nas actividades agrícolas, a imputação seja diferida para o momento em que ocorram «os proveitos» correspondentes, permitindo-se, ainda, que os encargos que não tenham sido considerados em exercícios anteriores possam ser actualizados pelos coeficientes que anualmente são publicados em Portaria do Ministro das Finanças, visando corrigir os efeitos da desvalorização da moeda.
- Ainda relacionado com a determinação do lucro das actividades agrícolas dos empresários individuais, enquadráveis na categoria B, importa ter presente a especificidade que decorre do art. 35.º, ao dispor que pode ser sempre utilizado o critério valorimétrico das existências referido no n.º 5 do art. 26.º do Código do IRC, que é o constante da alínea c) do respectivo n.º 1 daquele artigo – consiste em valorizar as existências a partir dos preços de venda deduzidos da margem normal de lucro. Prevê aquele n.º 4 (5) que a margem normal de lucro, quando não seja facilmente determinável, possa ser substituída por uma dedução não superior a 20 por cento do preço da venda. Estabelece ainda que aquele critério só será aceite nos sectores de actividade em que o cálculo do custo de aquisição ou do custo de produção se torne excessivamente oneroso ou não possa ser apurado com razoável rigor.
- Nos termos do art.36º CIRS, os subsídios de exploração atribuídos a SP no âmbito das actividades agrícolas, silvícolas, pecuárias ou de pesca, pagos numa só prestação sob a forma de prémios pelo abandono da actividade, arranque de plantações ou abate de efectivos, na parte em que excedam os custos, poderão ser incluídos no lucro tributável durante 5 anos, sendo o primeiro o do recebimento.

5.5. Reporte de prejuízos (Contabilidade Organizada)

Nos termos do n.º 3 do art. 55º do CIRS, o resultado líquido negativo apurado na categoria B, só poderá ser reportado, de harmonia com a parte aplicável do art. 52º do CIRC, aos cinco[72] anos **seguintes** àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos da mesma categoria sem prejuízo do disposto nas alíneas b), c) e d) daquele número.

Apurando-se prejuízo na categoria B, não há rendimento a englobar. O resultado líquido negativo não se reflectirá no rendimento global líquido do próprio ano, apenas se reflectirá no rendimento dos anos seguintes, se a categoria onde aquela perda tenha sido apurada, vier a apresentar rendi-

[71] Art. 4º n.º 4 do DL n.º 442-A/88, de 30/11.

[72] De acordo com o art. 111 n.º 2 da LOE para 2012,o prazo de cinco anos aplica-se à dedução de perdas apuradas em 2012 e anos seguintes. Assim sendo o prazo para reporte de perdas geradas em 2011 é de 4 anos.

mento líquido positivo, em relação ao qual se fará o «reporte» do prejuízo sofrido anteriormente.

Ter em atenção que de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 52º do CIRC, com a alteração introduzida pelo OE de 2012, a dedução não pode exceder 75% do lucro tributável.

Exemplo:

A D. Maria apurou no ano de 2011 um prejuízo para efeitos fiscais no valor de € 10.000. No ano de 2012 apurou um lucro tributável de € 8000. Qual o rendimento sujeito a IRS em 2012?

O rendimento sujeito a tributação após dedução de prejuízos não pode ser inferior a 25% do lucro tributável, pelo que:

Prejuízo fiscal passível de dedução em 2012 = € 8.000*75% = € 6.000

Rendimento sujeito a IRS = € 8.000 – € 6.000 = € 2.000

Prevê o art. 37º, que a dedução de prejuízos fiscais prevista no art. 52º do CIRC possa ser «aproveitada» por quem venha a suceder por morte ao sujeito passivo que suportou o prejuízo e que ainda não tenha sido deduzido total ou parcialmente nos 4 anos subsequentes à verificação desse prejuízo[73].

A razão de ser deste normativo prende-se com o facto de a actividade, quando exercida por pessoas singulares, representar uma «organização com autonomia económica» susceptível de ser transmitida quer por negócio «*inter-vivos*» (venda, doação, cessão de exploração, etc.), quer por sucessão «*mortis-causa*», podendo ser continuada por quem suceda ao SP na titularidade da exploração da actividade.

Mas só a sucessão por morte confere ao sucessor o direito de reportar prejuízos apurados anteriormente na titularidade do «cujus» (SP falecido).

> Se, por exemplo, um pai doar a um filho (transmissão «*inter-vivos*») um estabelecimento comercial, o filho, embora sucedendo ao pai na exploração do estabelecimento, não poderá usufruir do previsto no art. 37º relativamente aos «prejuízos» apurados na titularidade do estabelecimento em nome do Pai. Já assim não seria se o filho «sucedesse» a exploração do estabelecimento por óbito do Pai, isto é, por o ter herdado: sucessão «*mortis-causa*»!

5.6. Reporte de prejuízos (Regime simplificado)

Ao rendimento apurado nos termos do regime simplificado poderão ser deduzidos os prejuízos fiscais apurados em anos anteriores, nos termos do n.º 4 do art. 55.º do CIRS. Naturalmente que serão os prejuízos gerados em anos anteriores àquele em que se iniciou a aplicação do regime simplificado dado que no âmbito deste regime as regras aplicáveis inviabilizam o apuramento de prejuízos.

5.7. Entrada de património para a realização do capital de sociedade

O art. 38º consagra o regime fiscal aplicável às pessoas singulares que pretendam transmitir o seu património afecto a uma actividade empresarial e profissional para realização do capital subscrito em sociedade. Permite-se, então, que não haja lugar a apuramento de qualquer resultado tributável por virtude da realização de capital social resultante da transmissão da totalidade do património afecto ao exercício, por uma pessoa singular, de uma daquelas actividades.

a) Para que este benefício fiscal se concretize torna-se necessário que se observem as seguintes condições cumulativas:

[73] Trata-se de uma derrogação ao princípio geral da identidade que deve existir entre aquele que suporta o prejuízo e aquele que o utiliza, deduzindo-o ao lucro apurado.

b) A sociedade tenha a sede ou direcção efectiva em território nacional;

c) O empresário ou profissional transmitente passe a deter pelo menos 50% do capital social;

d) A actividade prosseguida pela sociedade seja idêntica à exercida a título individual;

e) Os elementos activos e passivos sejam registados pelos mesmos valores na nova sociedade;

f) As partes de capital recebidas sejam valorizadas, para efeitos de posterior transmissão, pelo valor líquido do património transferido;

g) A sociedade declarar respeitar as normas previstas no art. 86º do CIRC.

Este regime, porém, não se aplica aos bens afectos nas condições previstas na alínea b) do n.º 3 do artigo 10.º do Código do IRS, em que a tributação é diferida, ou seja, nestes casos a eventual mais-valia deverá ser tributada, interrompendo-se o diferimento.

Se as partes sociais recebidas forem transaccionadas antes de decorridos 5 anos, os ganhos obtidos serão tributados como rendimento líquido da categoria B. Nesse caso, os ganhos correspondentes à transmissão do património que não foram tributados serão majorados em 15% por cada ano que tenha decorrido e considerados como rendimentos da categoria B desse ano.

5.8. Tributação autónoma (art. 73º CIRS)

As despesas a seguir referidas, quando escrituradas por SP que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, estão sujeitas a tributação autónoma às seguintes taxas:

a) Despesas não documentadas*

taxa = 50%

b) Encargos dedutíveis relativos a despesas de representação[74]

taxa = 10%

c) Encargos dedutíveis relativos a viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos e motociclos, excluindo os veículos movidos exclusivamente a energia eléctrica[75]

taxa = 10% ou 5%[76]

d) Encargos dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio, excepto se facturadas a clientes ou se sujeitas a IRS na esfera do beneficiário

taxa = 5%

e) Encargos não dedutíveis com ajudas de custo e deslocações em viatura do próprio, suportadas por SP que apurem prejuízo fiscal nesse exercício

taxa = 5%

---

[74] O n.º 4 do art. 73º enuncia, a título exemplificativo, o que se deve considerar como despesas de representação, salientando os encargos seguintes: suportados com recepções, refeições, viagens e passeios, espectáculos.

[75] O n.º 3 do art. 73.º vem excluí-los de tributação autónoma se estiverem afectos à exploração do serviço público de transportes, destinados a serem alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo, bem como as reintegrações relacionadas com viaturas relativamente às quais tenha sido celebrado o acordo previsto no n.º 9, da al. b) do n.º 3 do art. 2.º CIRS. Consideram-se encargos relacionados com viaturas, nomeadamente, as reintegrações, rendas ou alugueres, seguros, despesas com manutenção e conservação, combustíveis e impostos incidentes sobre a sua posse ou utilização.

[76] Tratando-se de automóveis ligeiros de passageiros ou mistos cujos níveis homologados de emissão de CO2 estejam dentro dos limites estabelecidos no alínea b) do n.º 2 do art.º 73.º do CIRS a taxa será de apenas 5% em oposição à taxa geral de 10% para os restantes veículos. Esta alteração ocorreu com a entrada em vigor do OE para 2009. Tal diferenciação foi acompanhada de uma alteração idêntica processada ao art. 88.º, CIRC. No entanto, o OE-2011 alterou novamente o art. 88.º, CIRC, acabando com tal diferenciação, mantendo-se a mesma no CIRS... (terá sido provavelmente esquecimento do legislador).

f) Importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, salvo se for feita prova de que se trata de operações efectivamente realizadas, que não têm carácter anormal ou um montante exagerado*

taxa = 35%

As tributações autónomas referidas anteriormente nas alíneas a) e f) e indicadas com * são também aplicáveis aos SP abrangidos pelo Regime Simplificado de Tributação (art. 73º n.º 8).

No caso de heranças indivisas, o imposto apurado relativamente às despesas anteriormente referidas é imputado a cada um dos herdeiros na proporção das suas quotas na herança.

5.9. Retenções na Fonte (art. 101º n.º 1 CIRS e DL n.º 42/91)

As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que sejam devedoras, das seguintes taxas:

- **16,5%** tratando-se de rendimentos da categoria B referidos no art. 3º, n.º 1 al. c) do CIRS (propriedade intelectual ou industrial);
- **21,5%** tratando-se de rendimentos decorrentes das actividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o art. 151º, CIRS;
- **11,5%** tratando-se de rendimentos da categoria B referidos no art. 3º, n.º 1 al. b) do CIRS (prestações de serviços por conta própria) e art. 3º, nº 2 als. g) e i) do CIRS (subsídios ou actos isolados, no âmbito de prestações de serviços por conta própria), não compreendidos na alínea anterior;
- **20 %**, tratando-se de rendimentos da categoria B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, definidas em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português.

Nos termos do art. 101º n.º 4, não existe obrigação de efectuar a retenção na fonte relativamente aos seguintes rendimentos:

- Art. 3º, n.º 2 al. c), CIRS - mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais
- Art. 3º, n.º 2 al. d), CIRS - importâncias auferidas, a título de indemnização, conexas com a actividade exercida
- Art. 3º, n.º 2 al. e), CIRS - importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento
- Art. 3º, n.º 2 al. f), CIRS - subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária
- Art. 3º, n.º 2 al. h), CIRS - provenientes da prática de actos isolados referentes a actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária

Nos termos do art. 8º, n.º 2 e 3 do DL 42/91, a taxa é aplicada ao rendimento ilíquido sujeito a retenção, sendo efectuada no momento do respectivo pagamento ou colocação à disposição.

As importâncias retidas deverão ser entregues (pela entidade responsável pela retenção, ou seja, o substituto tributário) até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas (art. 98º n.º 3).

As retenções na fonte efectuadas a titulares residentes em território nacional têm sempre a natureza de imposto por conta (art. 98.º, n.º 1, CIRS), pelo que serão deduzidas à colecta, para deter-

minação do IRS a pagar ou a recuperar.

5.9.1. Dispensa de retenção

Estão dispensados de retenção na fonte, excepto quando esta deva ser efectuada mediante taxas liberatórias[77]:

Os rendimentos da categoria B, com excepção das comissões por intermediação na celebração de quaisquer contratos, quando o respectivo titular preveja auferir um montante anual inferior ao fixado no art. 53º, nº 1 do CIVA (€ 10.000);

Os rendimentos da categoria B que respeitem a reembolso de despesas efectuadas em nome e por conta do cliente ou a reembolso de despesas de deslocação e estada, devidamente documentadas, correspondentes a serviços prestados por terceiros e que sejam, de forma inequívoca, directa e totalmente imputáveis a um cliente determinado;

A dispensa de retenção referida é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, nos recibos de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção: *"Sem retenção, nos termos do nº 1 do artigo 9º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro"*.

A faculdade de dispensa de retenção relativa aos rendimentos referidos na alínea a) deste ponto:

Não pode ser exercida por titulares que, no ano anterior, tenham auferido rendimentos de montante igual ou superior ao limite ali estabelecido;

Cessa no mês seguinte àquele em que tiver sido atingido o limite nela fixado (diferente do que acontece em IVA, no âmbito do Regime Especial de Isenção, em que a declaração de alterações tem que ser entregue durante o mês de Janeiro do ano seguinte àquele em que o montante foi ultrapassado, produzindo efeito a partir de 1 de Fevereiro – art. 58.º, n.º 2, al. a) e n.º 5 do CIVA).

5.9.2. Sujeição parcial a retenção de rendimentos da categoria B

Nos termos do art. 10º, DL 42/91, a retenção que deva ser efectuada sobre rendimentos da categoria B apenas incidirá sobre 50% dos mesmos, nos seguintes casos:

> Quando auferidos por médicos de patologia clínica, médicos radiologistas e farmacêuticos analistas clínicos, como tal reconhecidos pelas entidades competentes e inscritos nas respectivas associações de classe, quando a inscrição seja requisito para o exercício oficial da actividade profissional;
>
> Quando beneficiem do regime previsto no art. 58º do EBF (propriedade intelectual) ([78]);
>
> Quando auferidos por titulares deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%;
>
> A sujeição parcial de rendimentos a retenção prevista no número anterior é facultativa, devendo os titulares que dela queiram aproveitar exercer o direito mediante aposição, no recibo de modelo oficial de quitação das importâncias recebidas, da seguinte menção: *"Retenção sobre 50%, nos termos do nº 1 do art. 10º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro"*.

[77] Art. 9º, DL 42/91

[78] Sendo os rendimentos de propriedade intelectual auferidos por sujeitos passivos deficientes com um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, a retenção pode incidir apenas sobre 25% dos referidos rendimentos, devendo, no recibo de modelo oficial de quitação das importâncias recebidas, ser aposta a seguinte menção: "Retenção sobre 25%, nos termos do nº 3 do art. 10º do Decreto-Lei nº 42/91, de 22 de Janeiro".

5.9.3. Rendimentos imputáveis a categorias diferentes[79]

Estão sujeitos a retenção, nos termos do art. 101º, nº 1, CIRS, os rendimentos de capitais e prediais auferidos no âmbito do exercício de actividades comerciais, industriais ou agrícolas.

Quando os rendimentos referidos no parágrafo anterior se encontrem apenas sujeitos a retenção nos termos do disposto no art. 71º do CIRS, o seu englobamento é sempre obrigatório, o imposto retido tem a natureza de pagamento por conta e as entidades devedoras estão obrigadas, quanto aos mesmos, a dar cumprimento ao disposto no art. 119º e 120º do CIRS.

5.9.4. Retenção na fonte a titulares não residentes (art. 71º CIRS)

Tratando-se de titular não residente em território português, observar-se-á o seguinte ([80]):

- A retenção ocorre sempre no momento do pagamento ou colocação à disposição, independentemente do devedor ter ou não contabilidade organizada;
- A retenção incide sobre o valor ilíquido;
- A retenção tem natureza definitiva;
- A taxa a aplicar será de 21,5% sobre todos os rendimentos empresariais e profissionais, incluindo actos isolados (art. 71.º, n.º 4, al.a)).
- Não há lugar a retenção sobre prestações de serviços relativas a transportes, telecomunicações e actividades financeiras, por não se considerarem rendimentos obtidos em território nacional, nos termos do art. 18º n.º 1 al. f) e art. 15.º, n.º 2.
- Nos casos dos rendimentos obtidos por não residentes serem imputáveis a um estabelecimento estável, a situação já será diferente pois nesse caso já não serão aplicáveis as taxas liberatórias do art. 71.º mas a taxa especial de tributação final do art. 72.º que, por sua vez, pressupõe o cumprimento de obrigações declarativas, o que significa que as retenções na fonte terão a natureza de pagamento por conta, sendo efectuadas às taxas previstas no art. 101.º.

5.10. Pagamentos por Conta (art. 102º n.º 1 CIRS)

A titularidade de rendimentos da categoria B determina, para os respectivos sujeitos passivos, a obrigatoriedade de efectuarem **três pagamentos por conta** do imposto devido a final, **até ao dia 20 de cada um dos meses de: Julho, Setembro e Dezembro.**

A totalidade dos pagamentos por conta é igual a 76,5% do montante calculado com base na seguinte fórmula:

$$C \times \frac{RLB}{RLT} - R$$

→

C = colecta do penúltimo ano, líquida das deduções a que se refere o artº 78, nº 1, CIRS, com excepção da dedução constante na alínea h);

R = total das retenções efectuadas no penúltimo ano sobre os rendimentos da categoria B;

RLB = rendimento líquido positivo do penúltimo ano da categoria B;

RLT = rendimento líquido total do penúltimo ano;

[79] Art. 11º, DL 42/91

[80] Se o titular dos rendimentos fizer prova de que reside num país com o qual Portugal celebrou convenção para eliminar a dupla tributação, aplicar-se-ão as regras da respectiva convenção.

O valor dos pagamentos por conta será comunicado pela DGCI aos Sujeitos Passivos na nota demonstrativa da liquidação do imposto respeitante ao penúltimo ano.

No mês anterior àquele em que os pagamentos por conta devem ser pagos, a respectiva guia de cobrança será enviada ao SP.

Exemplo:

Rendimentos líquidos dos SP obtidos em 2010:

Categoria A: € 22.000,00

Categoria B (SP Y): € 40.000,00

Rendimento líquido total: € 62.000,00

Colecta líquida de deduções IRS: € 14.000,00

Retenções na Fonte da categoria B: € 630,00

Determinação do valor de cada pagamento por conta a efectuar em 2012:

Base de cálculo:

€ 14.000 x € 40.000 – € 630 = € 8.402,26

€ 62.000

O montante total de pagamentos por conta será de:

€ 8.402,26 x 76,5% = € 6.427,73

Cada prestação corresponderá a:

€ 6.427,73 : 3 = € 2.142,58 ~~ € 2.143,00 (arredondamento por excesso para euros – art. 102.º, n.º 3)

5.10.1. Dispensa de pagamentos por conta (art. 102º)

Não haverá obrigatoriedade de efectuar pagamentos por conta quando:

- O montante de cada pagamento por conta a efectuar for inferior a € 50,00;
- Deixem de ser auferidos rendimentos da categoria B;
- Os sujeitos passivos verifiquem, pelos elementos de que disponham, que os montantes das retenções que lhes tenham sido efectuadas sobre os rendimentos da categoria B, acrescidos dos pagamentos por conta eventualmente já efectuados e relativos ao próprio ano, sejam iguais ou superiores ao imposto total que será devido no final, poderá cessar esses pagamentos, ou limitar a entrega ao montante correspondente à diferença entre os pagamentos eventualmente já efectuados e o valor que julgar devido no final.

Verificando-se que, em consequência da limitação ou cessação dos pagamentos por conta, deixou de se pagar uma importância superior a 20% da que, em condições normais, teria sido entregue, há lugar a juros compensatórios desde o termo do prazo em que o pagamento deveria ter sido efectuado até à data do pagamento do imposto.

6. CATEGORIA E – RENDIMENTOS DE CAPITAIS

6.1. Enquadramento

O CIRS apresenta-nos uma noção geral (art. 5º n.º 1) e uma enumeração exemplificativa de alguns rendimentos que se consideram de capitais (art. 5º n.º 2 e seguintes).

Assim, consideram-se rendimentos de capitais, nos termos no art. 5º n.º 1, os frutos e demais vantagens económicas, qualquer que seja a sua natureza ou denominação, sejam pecuniários ou em espécie, procedentes, directa ou indirectamente, de elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária, bem como da respectiva modificação, transmissão ou cessação, com excepção de ganhos e outros rendimentos que sejam tributados noutras categorias de rendimentos.

Como verificamos, a regra de incidência daqui decorrente é suficientemente ampla para abarcar qualquer situação relativa a valores mobiliários que não seja tributada noutra categoria.

O n.º 2 do art. 5º do CIRS enumera, de forma exemplificativa, os rendimentos de capitais. Referimo-los, seguidamente, procedendo à sua sistematização de acordo com o tipo de facto gerador do rendimento:

i. Juros e outras formas de remuneração provenientes de contratos:

- Os juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, abertura de crédito, reporte e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis (al. a));
- Os juros e outras formas de remuneração de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos (al. b));
- Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade (al. d));
- O saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente (al. f));

ii. Juros e outras formas de remuneração provenientes de instrumentos de aplicação financeira:

- Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, certificados de consignação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos, emitidos por entidades públicas ou privadas, e demais instrumentos de aplicação financeira, designadamente letras, livranças e outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais (al. c));
- Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento (al. j));
- A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição (al. r));

iii. Lucros e outros rendimentos decorrentes de participações sociais ou rendimentos similares:

- Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição (al. e));
- Os lucros/dividendos das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros, com exclusão daqueles a que se refere o artigo 20.º do CIRS (ou seja, aqueles que são objecto de imputação especial aos sócios ou membros de entidades abrangidas pelo regime de transparência fiscal, previsto no art. 6º CIRC) (al. h));
- O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais ([81]), bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital (al. i));
- Os rendimentos derivados da associação em participação e de contratos de associação à quota (al. l));

iv. Rendimentos relativos à propriedade intelectual, industrial e Know-How:

- Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário ([82]), bem como os derivados de assistência técnica (al. m));
- Os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis (al. n));

v. Ganhos decorrentes de instrumentos financeiros derivados:

O ganho decorrente de operações de *swaps* cambiais, *swaps* de taxa de juro, *swaps* de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo (al. q)).

---

[81] Nos termos do art. 81.º CIRC, a parte do valor atribuído as sócios na partilha de sociedades considerada como rendimento de capitais determina-se do seguinte modo:
A= (valor atribuído ao sócio) – (valor de aquisição da quota)
B= (valor atribuído ao sócio) – (valor nominal da quota)
Se A>0, considera-se que é rendimento de capitais até ao valor de B, sendo o excesso mais-valia (Cat. G)
Se A<0, esse valor será tido como menos-valia.

Exemplo:

Sociedade X, Lda – valor a partilhar: € 10.000,00
Sócio A – VN quota= € 2.000,00 – adquirida por € 4.000,00
Sócio B – VN quota= € 3.000,00 – adquirida por € 1.000,00

Sócio A – valor atribuído na partilha = € 4.000,00 (0,4 x 10.000)
€ 4.000,00 - € 4.000,00 = 0 Neste caso não há rendimento a tributar

Sócio B – valor atribuído na partilha = € 6.000,00 (0,6 x 10.000)
€ 6.000,00 - € 1.000,00 = € 5.000,00
€ 6.000,00 - € 3.000,00 = € 3.000,00
Neste caso, € 3.000,00 será rendimento de capitais (Cat. E) e a diferença, € 2.000,00 (5.000 – 3.000), será rendimento da mais-valia (Cat. G).

[82] Quando auferidos pelo autor ou titular originário, estes rendimentos serão tributados no âmbito da categoria B de rendimentos, nos termos do art. 3º n.º 1 al. c).

vi. Outros:

- Os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais sejam contratuais, com excepção dos juros devidos ao Estado ou a outros entes públicos por atraso na liquidação ou mora no pagamento de quaisquer contribuições, impostos ou taxas (al. g));
- Os juros que não se incluam nos pontos anteriores, lançados em quaisquer contas correntes (al. o));
- Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais (al. p));

Nos termos do art. 5º n.º 3, consideram-se, ainda, rendimentos de capitais:

- a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, adiantamento ou vencimento de seguros e operações do ramo 'Vida' e os respectivos prémios pagos ou importâncias investidas;
- a diferença positiva entre os montantes pagos a título de resgate, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade por fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social e respectivas contribuições pagas;

Exclusão de tributação:

Excluem-se, porém, da base tributável, os seguintes valores, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade dos prémios pagos:

- **Um quinto do rendimento:** se o resgate, vencimento ou adiantamento ocorrerem após 5 e antes de 8 anos de vigência do contrato;
- **Três quintos do rendimento:** se o resgate, vencimento ou adiantamento ocorrerem depois dos primeiros 8 anos de vigência do contrato;

De seguida apresentamos um esquema-síntese com a identificação dos principais contratos, instrumentos de aplicação financeira e instrumentos financeiros de derivados que se encontram na origem de rendimentos de capitais:

Contratos geradores de rendimentos de capitais

- Mútuo *(art. 5º n.º 2 al. a))*
(art. 1142º C. Civil)
- Abertura de Crédito *(art. 5º n.º 2 al. a))*
- Reporte *(art. 5º n.º 2 al. a))*
(art. 477º C. Com.)
- Depósito à Ordem ou a Prazo em instituições financeiras *(art. 5º n.º 2 al. b))*
(art. 1185º C. Civil e 407º C. Com.)
- Conta Corrente *(art. 5º n.º 2 al. f))*
(art. 344º C. Com.)
- Suprimentos feitos pelos sócios à sociedade *(art. 5º n.º 2 al. d))*
(art. 243º C. S. Com.)
- Outros contratos não especificamente referidos que proporcionem a título oneroso a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis *(art. 5º n.º 2 al. a))*

Associação em Participação *(art. 5º n.º 2 al. l))*
(art. 21º DL n.º 231/81, de 28/07)

Associação à Quota *(art. 5º n.º 2 al. l))*

Instrumentos financeiros derivados geradores de rendimentos de capitais

Swaps Cambiais *(art. 5º n.º 2 al. q))*

Swaps de taxa de juro *(art. 5º n.º 2 al. q))*

Swaps de taxa de juro e de divisas *(art. 5º n.º 2 al. q))*

Operações Cambiais a prazo *(art. 5º n.º 2 al. q))*

Instrumentos de aplicação financeira geradores de rendimentos de capitais

- Certificados de Depósito *(art. 5º n.º 2 al. b))* (DL n.º 372/91, de 8/10)
- Títulos de dívida pública *(art. 5º n.º 2 al. c))*
- Obrigações *(art. 5º n.º 2 al. c))* (art. 348º e ss C. S. Com.)
- Títulos de participação *(art. 5º n.º 2 al. c))* (DL n.º 321/85, de 5/8)
- Certificados de Consignação *(art. 5º n.º 2 al. c))*
- Obrigações de Caixa *(art. 5º n.º 2 al. c))* (DL n.º 408/91, de 17/10)
- Letras, Livranças e outros títulos de crédito negociáveis *(art. 5º n.º 2 al. c))*
- Outros títulos ou instrumentos de aplicação financeira emitidos por entidades públicas ou privadas *(art. 5º n.º 2 al. c))*
- Unidades de participação em fundos de investimento *(art. 5º n.º 2 al. jl))*

O art. 5º n.º 2, ao enunciar, de forma exemplificativa, os rendimentos de capitais, refere-se, na alínea p), a quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais.

Trata-se, portanto, de uma norma de carácter residual, que espelha as dificuldades do legislador fiscal na tipificação dos rendimentos de capitais, face à constante evolução dos instrumentos financeiros disponíveis e ao princípio da autonomia e da liberdade contratual.

Pretende-se, assim, definir a incidência real de forma tão abrangente quanto possível, com o intuito de prevenir a elisão fiscal e de assegurar a tributação, no âmbito desta categoria, de quaisquer rendimentos derivados de novos instrumentos financeiros.

6.2. Presunções relativas a rendimentos de capitais

No Código do IRS, relativamente aos rendimentos da Categoria E, são estabelecidas as seguintes as presunções:

→ **Art. 6º n.º 1 – presunção relativa a letras e livranças**

i. Presume-se que as letras e livranças resultam de contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais; e

ii. Presume-se, ainda, que as letras e livranças não provêm de transacções comerciais quando o credor originário não for comerciante.

→ **Art. 6º n.º 2 e 3 – presunção relativa aos mútuos e aberturas de crédito**

i. Presume-se que o depósito de capitais cuja restituição seja garantida por qualquer forma constitui um mútuo, exceptuando os depósitos em instituições financeiras;

ii. Acresce a presunção de que os mútuos e as aberturas de crédito:

- São remunerados,
- À taxa de juro legal, se outra mais elevada não constar do título constitutivo ou não houver sido declarada (art. 4º n.º 1),
- Começando o juro a vencer-se a partir da data do contrato de mútuo ou da data da utilização da abertura de crédito.

→ **Art. 6º n.º 4 – presunção relativa a lançamentos em conta corrente**

i. Presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamentos dos lucros os lançamentos em quaisquer contas correntes dos sócios, escrituradas nas sociedades comerciais ou civis sob

forma comercial, quando não resultem de mútuos, da prestação de trabalho ou do exercício de cargos sociais.

6.1.1. Ilisão das Presunções

Nos termos do art. 6º n.º 5, as presunções estabelecidas no art. 6º e no art. 40 n.º 1, podem ser ilididas com base em:

- Decisão judicial;
- Acto administrativo (praticado por qualquer órgão ou agente da administração pública que intervenha na situação em apreço);
- Declaração do Banco de Portugal (quando ocorra a sua intervenção); ou
- Reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos.

Para que se verifique a ilisão da presunção é necessário que, por qualquer das formas acima referidas, se provem factos, condições ou taxas de juro distintos dos que resultariam da aplicação da presunção.

6.3. Momento da sujeição

O art. 7º estabelece, para os diversos tipos de rendimentos de capitais, o momento em que se verifica o facto tributário e em que ocorre, nos casos de substituição tributária, a correspondente obrigação de proceder à retenção na fonte.

A regra geral, prevista no art. 7º n.º 1, é que os rendimentos de capitais ficam sujeitos a tributação desde o momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, são liquidados ou desde a data de apuramento do seu quantitativo, conforme os casos.

Nos termos do art. 7º n.º 3, podemos identificar, para cada tipo de rendimento de capitais, qual o facto tributário relevante:

→ Ficam sujeitos a tributação desde o momento do vencimento os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. a) pt. 1)):

- Os juros e outras formas de remuneração de contratos de mútuo, abertura de crédito e outros que proporcionem, a título oneroso, a disponibilidade temporária de dinheiro ou outras coisas fungíveis (art. 5º n.º 2 al. a)). Exceptua-se o reporte.
- Os juros e outras formas de remuneração de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos (art. 5º n.º 2 al. b)). Exceptuam-se os reembolsos antecipados dos depósitos ou de certificados de depósito.
- Os juros, os prémios de amortização ou de reembolso e as outras formas de remuneração de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação, obrigações de caixa ou outros títulos análogos e os demais instrumentos de aplicação financeira (art. 5º n.º 2 al. c)). Exceptuam-se os certificados de consignação.
- Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade (art. 5º n.º 2 al. d));
- Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição (art. 5º n.º 2 al. e));
- Os juros ou quaisquer acréscimos de crédito pecuniário resultantes da dilação do respectivo vencimento ou de mora no seu pagamento, sejam legais sejam contratuais (art. 5º n.º 2 al. g));

- O ganho decorrente de operações de *swaps* cambiais, *swaps* de taxa de juro, *swaps* de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo (art. 5º n.º 2 al. q)), relativamente a juros vencidos durante o decurso da operação.

Por **VENCIMENTO** entende-se o momento no qual, em virtude do decurso do prazo, o credor adquire o direito de exigir do devedor o cumprimento da obrigação, salientando-se que, o vencimento determina a obrigação de imposto, independentemente de o rendimento vencido ter ou não sido colocado pelo devedor à disposição do credor *(Pereira, Paula Rosado, Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Almedina, 2005, p. 46).*

→ Ficam sujeitos a tributação desde o momento da colocação à disposição os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. a) pt. 2)):

- Os lucros das entidades sujeitas a IRC colocados à disposição dos respectivos associados ou titulares, incluindo adiantamentos por conta de lucros (art. 5º n.º 2 al. h);
- O valor atribuído aos associados em resultado da partilha que, nos termos do artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado rendimento de aplicação de capitais, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital (art. 5º n.º 2 al. i));
- Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento (art. 5º n.º 2 al. j));
- Os rendimentos derivados da associação em participação e de contratos de associação à quota (art. 5º n.º 2 al. l));
- A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição (art. 5º n.º 2 al. r);
- Os rendimentos relativos a certificados de consignação.

Através da **COLOCAÇÃO DO RENDIMENTO À DISPOSIÇÃO** do credor, o devedor procede ao cumprimento da sua obrigação sem necessitar da colaboração do credor. A colocação à disposição pode assumir diversas formas, entre as quais o pagamento em numerário, em crédito numa conta bancária ou transferência bancária *(Pereira, Paula Rosado, Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Almedina, 2005, p. 47).*

→ Ficam sujeitos a tributação desde o apuramento do respectivo quantitativo os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. a) pt. 3)):

- Os rendimentos do contrato de reporte;
- Os juros, no caso de reembolso antecipado dos depósitos ou de certificados de depósitos;
- O saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente (art. 5º n.º 2 al. f));
- Os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de *Know-How*, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário, bem como os derivados de assistência técnica (art. 5º n.º 2 al. m));
- Os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados (art. 5º n.º 2 al. n));
- Os juros que não se incluam nos pontos anteriores, lançados em quaisquer contas correntes (art. 5º n.º 2 al. o));
- Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais (art. 5º n.º 2 al. p));

- Os Rendimentos derivados da cessão ou anulação de um swap ou de uma operação cambial a prazo, com pagamento e recebimento de valores de regularização (art. 5º n.º 7).

Por **APURAMENTO DO QUANTITATIVO** pode entender-se o conjunto de operações algébricas destinadas ao apuramento de um montante de rendimento, ou a liquidação do rendimento, que assim se torna certo e exigível *(Pereira, Paula Rosado, Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias, Almedina, 2005, p. 49).*

→ Ficam sujeitos a tributação desde o **momento da liquidação da operação** os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. a) pt. 4):

- O ganho decorrente de operações de *swaps* cambiais, *swaps* de taxa de juro, *swaps* de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo (art. 5º n.º 2 al. q)). Os juros vencidos durante o decurso da operação ficam sujeitos a tributação desde o momento do vencimento.

→ Ficam sujeitos a tributação desde a **colocação dos rendimentos à disposição** dos seus titulares ou o **apuramento do respectivo quantitativo**, quando o titular do direito aos rendimentos opte por recebê-los sob a forma de renda, os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. b):

- Os rendimentos de seguros e operações do ramo 'Vida', de fundos de pensões ou de outros regimes complementares de segurança social, sem prejuízo das exclusões parciais de tributação legalmente previstas (art. 5º n.º 3).

→ Ficam sujeitos a tributação desde a **data da transmissão** (excepto quando esta se realizar entre sujeitos passivos de IRS e não seja imputável ao exercício de uma actividade empresarial e profissional), os seguintes rendimentos (art. 7º n.º 3 al. c):

- Os juros contáveis e a diferença entre o valor de reembolso e o preço de emissão dos títulos, nos termos em que são considerados rendimentos de capitais (art. 5º n.º 5).

Nos termos do art. 7º importa ainda reter as seguintes regras:

- As aberturas de crédito consideram-se utilizadas na totalidade sempre que, segundo as cláusulas do contrato, os levantamentos possam fazer-se independentemente de escritura ou instrumento notarial (art. 7º n.º 4).
- Os juros são contados dia a dia (art. 7º n.º 5).

6.4. Apuramento dos Rendimentos líquidos de capitais

Nesta categoria de rendimentos não estão contempladas quaisquer deduções específicas pelo que o rendimento nela enquadrável é líquido por natureza.

6.5. Retenção na Fonte sobre rendimentos de capitais

Os rendimentos de aplicação de capitais ficam sujeitos a tributação e a retenção na fonte, no momento em que se vencem, se presume o vencimento, são colocados à disposição do seu titular, na data do apuramento do respectivo quantitativo ou na data da sua liquidação.

A identificação do momento relevante para efeitos de retenção na fonte resulta da conjugação da formulação genérica prevista no n.º 1 do art. 98.º com as regras em concreto definidas no art. 7.º, consoante o tipo de rendimento em causa.

Nos termos da al. c) do n.º 1 do art. 9.º do DL 42/91, de 22/01, estão dispensados de retenção na fonte, excepto quando esta deva ser efectuada mediante taxas liberatórias, os rendimentos da categoria E, sempre que o montante de cada retenção seja inferior a € 4,99.

Estão sujeitos a retenção a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os seguintes rendimentos obtidos em território português:

- juros de depósitos à ordem ou a prazo e de certificados de depósito;

- rendimentos de títulos de dívida, nominativos ou ao portador, bem como rendimentos de operações de reporte, cessões de crédito, contas de títulos com garantia de preço ou de outras operações similares ou afins;

- Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade e juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição ([83]) (al. d) e e), n.º 2, art. 5.º);

- Lucros (dividendos) e adiantamentos por conta de lucros (al. h), n.º 2, art. 5.º);

- valor atribuído aos associados em resultado da partilha (na parte considerada como rendimento de capitais) e o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital (al. i), n.º 2, art. 5.º);

rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota (al. l), n.º 2, art. 5.º);

ganho decorrente de operações de swaps cambiais, swaps de taxa de juro, swaps de taxa de juro e divisas e de operações cambiais a prazo (al. q), n.º 2, art. 5.º);

rendimentos obtidos de seguros e operações do ramo "Vida", fundos de pensões ou no âmbito de outros regimes complementares de segurança social (n.º 3 do art. 5.º);

quaisquer rendimentos de capitais auferidos por não residentes em Portugal expressamente tributados a taxas diferentes.

Os rendimentos de capitais auferidos por residentes em território português, não expressamente tributados à taxa atrás referida (juros e outras formas de remuneração decorrentes de contratos de mútuo, assim como os rendimentos previstos nas alíneas f), g), j) m), n), o), p) e r) do n.º 2 do art. 5.º), estarão sujeitos a retenção na fonte à taxa de 16,5% (art. 101º n.º 1 al. a)) e, sendo de englobamento obrigatório, terá o imposto retido a natureza de pagamento por conta.

Realçamos que todas as situações descritas anteriormente dizem respeito a rendimentos obtidos em território nacional (por residentes ou não residentes).

O n.º 2 do art. 71.º apresenta-nos uma situação distinta pois reporta a rendimentos gerados no estrangeiro (fora do território nacional) e que, em determinadas circunstância, irão estar também sujeitos a retenção na fonte em Portugal. É claro que, para quer tal aconteça, ou seja, para a retenção possa ser efectuada e entregue em Portugal sobre rendimentos gerados no estrangeiro, será necessária a existência de um agente pagador em Portugal, o qual representará o elemento de conexão com o território nacional, para que tal obrigação possa ser cumprida.

Assim, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25%, os rendimentos de valores mobiliários (quotas, acções e obrigações) pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento (ou seja, não gerados em Portugal), por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros (art. 71.º n.º 2).

Nos termos do n.º 12 do art. 71.º, aplicar-se-á uma taxa liberatória de 30% na retenção na fonte a

[83] Estes rendimentos eram sujeitos a retenção na fonte à taxa prevista no art. 101.º, n.º 1, al. a) e, como tal, de englobamento obrigatório, até à entrada em vigor da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro - OE.

efectuar sobre todos os rendimentos referidos no art. 71.º (e não apenas os de valores mobiliários, referidos no parágrafo anterior) sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados (excepto quando seja identificado o beneficiário efectivo, caso em que se aplicam as regras gerais de retenção na fonte para o rendimento em causa).

Também estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 30 %, os rendimentos mencionados nos n.ºs 1 e 2 do art. 71º, pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

Nos termos do n.º 14 do art. 71º, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 30 %, os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitas a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

6.6. Opção Pelo Englobamento

A generalidade dos rendimentos auferidos por SP não residentes em território nacional e também os rendimentos auferidos por SP residentes aos quais sejam aplicáveis as taxas liberatórias previstas no art. 71º ou as taxas especiais de tributação previstas no art. 72º, **não são englobados**, para efeitos de tributação, conforme decorre do artigo 22º n.º 3[84].

A aplicação da taxa liberatória de retenção na fonte, como o próprio nome indica, 'libera' o rendimento em causa de ser englobado aos restantes rendimentos para efeitos de cálculo do imposto. Concomitantemente, a aplicação da taxa liberatória de retenção na fonte, libera o titular do rendimento da obrigação declarativa e da obrigação de pagamento (ou seja, trata-se de retenção na fonte a título definitivo, podendo falar-se de uma substituição tributária total).

Todavia, o n.º 6 do art. 71º prevê a possibilidade de englobamento de todos os rendimentos previstos nesse artigo, por opção dos seus titulares, mas apenas quando se encontrem reunidas as seguintes condições:

Os titulares dos rendimentos sejam residentes em território nacional;

Os rendimentos em causa sejam obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais

Nos termos do art. 22º n.º 5, caso o SP exerça a opção pelo englobamento, fica obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do art. 71º, no n.º 7 do art. 72.º e no n.º e no n.º 7 do art. 81.º.

Feita a opção pelo englobamento, a retenção na fonte que tiver sido efectuada tem natureza de pagamento por conta do imposto devido a final (de retenção com natureza definitiva passa a retenção com natureza provisória) (art. 71º n.º 7).

---

[84] Tal como já foi referido, os rendimentos que sejam subsumíveis a alguma das alíneas do n.º 2 do art. 5º, mas que sejam considerados rendimento de outra categoria (categoria B), serão englobados nos termos previstos para essa categoria (B). Tal enquadramento não prejudica, no entanto, as retenções na fonte pelas taxas previstas no art. 71º (conforme decorre do art. 11.º do DL 42/91, de 22/01). Apesar da aplicação das taxas de retenção do art. 71.º sobre tais rendimentos, na medida em que são de englobamento obrigatório no âmbito da categoria B, a retenção na fonte perde a natureza liberatória passando a retenção com natureza provisória (ou seja, de pagamento por conta).

Os SP residentes em território nacional que pretendam optar pelo englobamento têm, nos termos do art. 119º n.º 3, que solicitar expressamente à entidade devedora/pagadora dos rendimentos, até 31 de Janeiro do ano seguinte àquele a que os rendimentos respeitam, a emissão de documento comprovativo das importâncias devidas no ano anterior, do imposto retido na fonte e das deduções a que eventualmente haja lugar, relativamente a quaisquer títulos nominativos ou ao portador e de juros de depósitos à ordem ou a prazo.

Tal documento deve ser junto à declaração de rendimentos do ano a que respeita ou, quando a declaração for enviada por transmissão electrónica de dados, remetido ao serviço de finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo até ao final do prazo referido na subalínea ii) da alínea b) do artigo 60.º (final do mês de Maio do ano seguinte àquele a que respeita o imposto).

Saliente-se que a opção pelo englobamento só será considerada se cumpridas as referidas condições.

Relativamente aos rendimentos auferidos por não residentes, a natureza da sua situação tributária (são sujeitos passivos por obrigação real, art. 15.º, n.º 2) determina a impossibilidade de englobamento dos mesmos.

6.7. Dupla tributação económica – Art. 40-A

O art. 40º-A consagra um mecanismo de atenuação da dupla tributação económica, aplicável na esfera do Sujeito Passivo de IRS residente em território nacional, relativamente aos lucros por estes recebidos de pessoas colectivas sujeitas e não isentas de IRC, com sede ou direcção efectiva em território nacional. Nos termos do referido artigo, os lucros recebidos são considerados em apenas 50% do seu valor, caso o SP opte pelo englobamento destes rendimentos (conforme verificamos no ponto anterior, tais rendimentos são agora de englobamento facultativo). O mecanismo do art. 40º-A aplica-se apenas no caso de opção pelo englobamento.

São, igualmente, considerados em apenas 50% do seu valor os rendimentos resultantes da partilha, decorrente da liquidação das mencionadas entidades, que sejam qualificados como rendimentos de capitais.

De salientar que apenas se aplica este mecanismo se a entidade devedora dos lucros, ou que é liquidada, tiver sede ou direcção efectiva em território nacional e os beneficiários residirem também nesse território.

O referido regime de eliminação da dupla tributação económica é aplicável, com as necessárias adaptações, aos rendimentos que o associado aufira da associação à quota e da associação em participação, tendo os rendimentos distribuídos sido efectivamente tributados, bem como o valor atribuído aos associados na amortização de partes sociais sem redução de capital.

Com a aprovação do OE para 2005[85], o regime referido (considerar os lucros em apenas 50% do seu valor) passou a ser também aplicável aos lucros distribuídos por entidade residente noutro Estado-Membro da União Europeia que preencha os requisitos e condições estabelecidos no art. 2º da Directiva n.º 90/435/CE, de 23 de Julho (art. 40º-A n.º 4).

Para efeitos deste novo regime, o sujeito passivo beneficiário deve dispor de prova de que a en-

[85] O art. 40.º-A do CIRS foi alterado pela Lei do OE/2005, passando a prever a possibilidade, até então inexistente, de atenuação da dupla tributação económica nos dividendos entrados oriundos de empresas sedeadas na UE distribuídos a pessoas singulares residentes em território nacional. Tal alteração foi levada a cabo em resposta a uma exigência da UE formulada aos vários Estados-membros através da COM (2003) 810 final - Tributação dos dividendos das pessoas singulares no mercado interno.
De acordo com a referida Comunicação, o facto de se verificarem tratamentos discriminatórios na forma como os Estados-membros tratam os dividendos de fonte interna (dividendos internos) face aos dividendos de fonte externa (dividendos entrados) constitui um forte entrave à livre circulação de capitais no mercado interno ["(...) tal pode constituir uma restrição aos investimentos transfronteiras que pode conduzir à fragmentação dos mercados de capitais na UE", pode ler-se nas conclusões daquela Comunicação].

tidade devedora cumpre os requisitos e condições estabelecidos no art. 2º da referida Directiva, prova essa efectuada através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado-Membro de que é residente a entidade devedora (art. 40º-A n.º 5).

Exemplo:

A sociedade XPTO, SA., com sede no Porto, distribuiu ao sócio (Sr. X) lucros no valor de € 10.000 sujeitos a retenção a título liberatório à taxa 25%, tendo depositado em 2012 o valor de € 7.500 na conta do sócio.

Sabendo que o sócio não auferiu qualquer rendimento no ano em causa, a não ser o respeitante à distribuição dos lucros, quais os valores a declarar na modelo 3 do IRS:

Rendimento a declarar na modelo 3 = € 10.000*50%= € 5.000

Retenção a declarar = € 2.500

6.8. Benefícios Fiscais

Relativamente à tributação dos rendimentos de capitais, há ainda a referir a existência de benefícios fiscais, consagrados no EBF, que sejam aplicáveis a este tipo de rendimentos. A abordagem será limitada aos que se afiguram mais relevantes.

→ Art. 20º EBF – isenta os juros de contas poupança-reformados constituídas nos termos legais, na parte cujo saldo não ultrapasse € 10.500,00.

→ Art. 22º EBF – estabelece o regime de tributação aplicável aos fundos de investimento, prevendo determinadas isenções, para residentes e não residentes, aplicáveis a rendimentos de unidades de participação em fundos de investimento mobiliário, fundos de investimento imobiliário e fundos de fundos.

7. CATEGORIA F – RENDIMENTOS PREDIAIS

São englobados na categoria F do IRS, os rendimentos prediais, considerando como tal as rendas dos prédios rústicos, urbanos ou mistos (art. 8º n.º 1).

Em concordância com o princípio da adopção do rendimento real, enquanto base de tributação nos impostos sobre o rendimento, as rendas estarão sujeitas apenas e sempre que forem pagas ou colocadas à disposição dos seus titulares (art. 8.º n.º 1).

7.1. Noção de renda (art. 8º n.º 2)

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

Entendeu, porém, o legislador fiscal acolher para efeitos de IRS um conceito de renda genericamente mais amplo, que abrange (art. 8º nº 2):

a) Qualquer importância recebida ou colocada à disposição, relativa à cedência do uso dos prédios e os serviços relacionados com aquela cedência (Ex: num contrato em que, para além do arrendamento, é acordada a prestação, a cargo do cedente, de serviços de limpeza no prédio arrendado, considera-se renda não só a retribuição da cedência como também o pagamento daqueles serviços prestados).

b) As importâncias relativas ao aluguer de mecanismos e mobiliário instalados no prédio arrendado (ex: Arrendamento de um apartamento mobilado);

c) No subarrendamento, a diferença entre o montante recebido pelo sublocador e o pago ao senhorio;

d) As importâncias recebidas pela cedência do uso dos bens imóveis para publicidade e outros fins especiais (Ex: a cedência de um telhado para instalação de uma antena de uma operadora de telemóveis, ou de um terreno para colocação de painéis publicitários);

e) As importâncias relativas à cedência de uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal (Ex: arrendamento da casa do porteiro; colocação de publicidade ou de uma antena de uma operadora de comunicações móveis no telhado);

f) E ainda, as importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos;

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

7.2. Conceito de prédio

Na nossa lei fiscal, o conceito de prédio encontra-se previsto no art. 2º do CIMI (Código do Imposto Municipal sobre Imóveis)[86]. O n.º 4 do referido artigo explicita que, no regime de propriedade horizontal, cada fracção autónoma é havida como constituindo um prédio.

O CIRS não define o que é prédio, muito embora no n.º 3 do art.8º defina o que são prédios rústicos, urbanos e mistos.

O CIRS, no n.º 4 do art. 8º, considera ainda como prédio todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses. Tal disposição está em consonância com o art. 2º n.º 3 do CIMI, segundo o qual os edifícios ou construções, ainda que móveis por natureza, são havidos como tendo carácter de permanência quando afectos a fins não transitórios, o que se presume quando os edifícios ou construções estiverem assentes no mesmo local por um período superior a um ano[87].

7.3. Apuramento do Rendimento Líquido

7.3.1 Deduções específicas aos rendimentos prediais (art. 41º)

→ **Deduções ao rendimento bruto da Cat. F**

Aos rendimentos brutos da categoria F provenientes das rendas, dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares, bem como de outros rendimentos que nos termos do artigo 8º sejam havidos como rendas, estabelece o n.º 1 do art. 41º que serão deduzidas as despesas de manutenção e as despesas de conservação que incumbam ao sujeito passivo, por ele sejam suportadas e provadas documentalmente, bem como o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) que incide sobre os prédios ou parte de prédios cujo rendimento tenha sido englobado.

→ **Encargos de manutenção e de conservação suportados**

Está também consagrado o princípio geral de que são dedutíveis os encargos de manutenção e de conservação que incumbam ao sujeito passivo, titular do rendimento, e que ele efectivamente tenha suportado.

→ **Distinção entre despesas de manutenção e as de conservação**

A distinção entre despesas de manutenção e de conservação perdeu o seu interesse, para efeitos de IRS, uma vez que o regime de dedutibilidade é hoje o mesmo. No entanto procuraremos fazer aqui alguma distinção ainda que não tenha relevância prática.

Despesas de manutenção

Embora a redacção actual do art. 41º não as especifique, constituirão despesas de manutenção os encargos suportados com:

- a energia e manutenção dos elevadores, escadas rolantes e monta-cargas;

- porteiros;

---

[86] Prédio é toda a fracção de território, abrangendo as águas, plantações, edifícios e construções de qualquer natureza nela incorporados ou assentes, com carácter de permanência, desde que faça parte do património de uma pessoa singular ou colectiva e, em circunstâncias normais, tenha valor económico, bem como as águas, plantações, edifícios ou construções, nas circunstâncias anteriores, dotados de autonomia económica em relação ao terreno onde se encontrem implantados, embora situados numa fracção de território que constitua parte integrante de um património diverso ou não tenha natureza patrimonial.

[87] Assim, p.ex., poderá acontecer com uma casa pré-fabricada, uma caravana, uma tenda destinada a espectáculos ou banquetes.

- a energia para iluminação aquecimento ou climatização central;
- a administração da propriedade horizontal;
- a limpeza;
- os prémios de seguros dos prédios;
- as taxas autárquicas.

Despesas de conservação

Quanto às despesas de conservação muito embora o art. 41º também não as especifique, deverão considerar-se como tais, todas aquelas despesas que for necessário efectuar e suportar, para manter o estado do prédio e que não sejam enquadráveis no conceito de despesas de manutenção.

→ **Despesas de condomínio**

Idêntico procedimento consagra, no domínio da propriedade horizontal, o n.º 2 do art. 41º referindo que, no caso de fracção autónoma de prédio em propriedade horizontal, se deduzirão também, além dos encargos inerentes à fracção autónoma propriamente dita, os encargos de conservação, fruição e outros que, nos termos da lei civil, o condómino (ou seja, o senhorio ou titular do rendimento) deva obrigatoriamente suportar e por ele sejam suportados e provados documentalmente.

→ **Casos em que não há dedução**

Não haverá lugar a qualquer dedução, quando se trate de rendimento derivado de um contrato de sublocação (al. c) do n.º 2, art. 8º), porquanto a parte a tributar corresponde à diferença entre o valor da renda ou da importância recebida e a parte por cada um paga, não beneficiando de qualquer dedução (n.º 3 do art. 41º). Portanto essa diferença a que se refere a alínea c), no n.º 2, do art. 8º, é um rendimento líquido por natureza, pois não tem quaisquer deduções.

De resto, compreende-se que assim seja, em sintonia com o princípio expresso no n.º 1 do art. 41º, já que, não é ao sublocador ou ao cedente que incumbe suportar os encargos de manutenção e de conservação do prédio, mas sim, ao proprietário do prédio.

Exemplo:

O Sr. Amaral, solteiro, proprietário de um prédio urbano, que se encontra arrendado a uma sociedade comercial. A renda mensal acordada no contrato é de € 1.500, paga por transferência bancária. No ano 2012, o Sr. Amaral recebeu transferências bancárias relativas às rendas daquele prédio no valor total de € 12.525. Este valor corresponde apenas a 10 meses já que o locador não pagou as rendas dos meses de Novembro e Dezembro.

Durante o ano 2012, o Sr. Amaral suportou as seguintes despesas relativas àquele imóvel, as quais se encontram devidamente comprovadas e documentadas:

- Seguro: € 400,00
- IMI: € 50,00
- Substituição de algumas telhas partidas no prédio: € 500,00

Qual o rendimento líquido da categoria F a considerar em 2012 para o Sr. Amaral?

Uma vez que a renda é paga por uma sociedade comercial, obrigada a dispor de contabilidade organizada, está sujeita a retenção na fonte à taxa de 16,5% aquando do seu pagamento ou colocação à disposição (art. 101.º, n.º 1 al. a)), sem possibilidade de invocar a dispensa de retenção, na medida em que o valor ultrapassa os € 10.000 (art. 9º do DL n.º 42/91). Assim, os € 12.525 recebidos pelo Sr. Amaral têm já contemplada a prévia retenção, pelo que o valor do rendimento bruto da categoria F é de 12.525/(1-0,165)= 15.000 (art. art. 8º n.º 1 e n.º 2 al. a)).

Não são consideradas as rendas de Novembro e Dezembro uma vez que os rendimentos da categoria F apenas são sujeitos a imposto quando recebidos ou colocados à disposição, o que não aconteceu com estas duas rendas (art. 8.º, n.º 1).

Rendimento Bruto:	€ 15.000,00
Deduções específicas:	
Despesas de manutenção documentadas:	€ 500,00 (art. 41º nº 1)
Despesas de conservação documentadas:	€ 400,00 (art. 41º nº 1)
IMI:	€ 50,00 (art. 41º nº 1)
Total das deduções:	€ 950,00

Rendimento Líquido: € 15.000,00 - € 950,00 = € 14.050,00

O rendimento líquido assim calculado será objecto de englobamento obrigatório, nos termos do art. 22.º, n.º 1, sendo aplicadas, ao montante do rendimento total englobado pelo sujeito passivo, as taxas gerais (progressivas) do art. 68.º.

7.4. Deduções de Perdas (art. 55º n.º 2)

Se aquelas deduções específicas forem superiores ao rendimento bruto, resultará um rendimento líquido negativo.

Nos termos do art. 55º n.º 2, o rendimento líquido negativo da categoria F será, unicamente, deduzido aos rendimentos prediais dos 5 anos seguintes[88].

7.5. Retenção na Fonte

→ **Titulares Residentes**

A entidade que, dispondo ou devendo dispor de contabilidade organizada, pague rendimentos da categoria F, deduzirá a importância correspondente à taxa de 16,5% (art. 101º n.º 1 al. a) e art. 8º n.º 1 al. a) DL 42/91), sendo a retenção considerada como um pagamento por conta do imposto devido no final.

Para este efeito, o credor dos rendimentos mencionará no recibo o valor da renda e o do imposto retido, podendo ainda solicitar ao devedor daqueles recibo comprovativo da dedução efectuada.

Os rendimentos da categoria F são de englobamento obrigatório, sendo tributados a final às taxas do art. 68º, de acordo com a totalidade dos rendimentos auferidos pelo SP.

→ **Titulares não residentes**

[88] Redação dada pelo OE para 2012, em que segundo o art.º 111º do mesmo, aplica -se à dedução de perdas apuradas em 2012 e nos anos seguintes. As perdas geradas no ano de 2011 são reportáveis apenas aos 4 anos seguintes.

A entidade que, dispondo ou devendo dispor de contabilidade organizada, pague rendimentos da categoria F deduzirá a importância correspondente à taxa de 16,5% (art. 101º n.º 1 al. a), sendo a retenção considerada como um pagamento por conta do imposto devido no final.

Os não residentes deverão, relativamente aos rendimentos prediais auferidos em território nacional, apresentar a declaração de rendimentos modelo 3, juntamente com o anexo F, sendo **tributados a final à taxa especial de 16,5% (art. 72º n.º 1).**

7.5.1.Dispensa de retenção na fonte

Haverá dispensa de retenção na fonte:

- Quando os sujeitos passivos titulares de rendimentos da categoria F não prevejam auferir rendimentos anuais desta categoria, superiores ao limite fixado no art. 53º do CIVA (€ 10.000,00) e mencionem a dispensa de retenção na fonte no respectivo recibo (art. 9º n.º 1 al. a) DL 42/91).

A dispensa cessa no mês imediato àquele em que tenha sido atingido o referido limite. Essa faculdade não pode ser exercida se, no ano anterior, o total destes rendimentos foi igual ou superior àquele montante (art. 9º n.º 2 e 3 DL 42/91).

7.6. Obrigações Acessórias

O sujeito passivo deverá entregar a declaração periódica de rendimentos Modelo 3 acompanhada do anexo F.

7.7. Rendimentos de anos anteriores (artigo 74º CIRS)

A proposta de Lei do OE para 2010 introduziu uma alteração ao art. 74º de forma a possibilitar a aplicação aos rendimentos da categoria F produzidos em anos anteriores do mesmo regime que já estava previsto para os rendimentos das categorias A e H.

Assim, o valor dos rendimentos da categoria F, produzidos em anos anteriores, estando devidamente identificado na declaração de rendimentos, será dividido pelo número de anos a que respeitam, incluindo o ano do recebimento, com o máximo de seis, aplicando-se à globalidade dos rendimentos a taxa que corresponder à soma daquele quociente com os rendimentos produzidos no ano da declaração.

8. CATEGORIA G – INCREMENTOS PATRIMONIAIS

A categoria de rendimentos designada por 'Incrementos Patrimoniais' foi introduzida no CIRS pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, deixando a categoria G de rendimentos de corresponder apenas às mais-valias, como sucedia até então.

A actual categoria G é o produto da junção da anterior "Categoria G – mais-valias" com a "Categoria I – outros rendimentos". A partir desta fusão, a actual categoria G passou a contemplar, para além das mais-valias, determinados incrementos patrimoniais que até então não tinham enquadramento na incidência de qualquer categoria de IRS, tais como certas indemnizações e os denominados "incrementos patrimoniais não justificados".

Nestes termos, e conforme dispõe o art. 9º, esta categoria abrange:

- As mais-valias, conforme definidas no art. 10º (art. 9º n.º 1 al. a));
- As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente (art. 9º n.º 1 al. b));
- As indemnizações que visem a reparação de danos emergentes não comprovados e de lucros cessantes, considerando-se neste último caso como tais apenas as que se destinem a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão (art. 9º n.º 1 al. b));
- As importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigação de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título (art. 9º n.º 1 al. c));
- Os Acréscimos patrimoniais não justificados, nos termos previstos nos art. 87º, 88º ou 89º-A da Lei Geral Tributária (art. 9º n.º 1 al. d));

Importa salientar que os rendimentos referidos constituem incrementos patrimoniais (categoria G) na condição de não serem considerados rendimentos de outras categorias[89].

8.1. As mais-valias

8.1.1. Conceito de Mais-Valias

As mais-valias correspondem a ganhos ou rendimentos de carácter ocasional ou fortuito, e que não decorram de uma actividade do Sujeito Passivo especificamente destinadas à sua obtenção, mas relativamente aos quais o princípio da capacidade contributiva determina a sua sujeição a imposto.

Assim, constituem mais-valias os ganhos decorrentes da transmissão onerosa de um bem ou direito, sem que tal transmissão constitua o objecto específico de uma actividade empresarial.

[89] A este respeito já fizemos referência no âmbito do estudo da categoria B, dizendo que as mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais são consideradas rendimento da categoria B e não da categoria G.

O universo de bens e direitos cuja transmissão onerosa gera mais-valias tributáveis no âmbito da categoria G de rendimentos encontra-se definido no n.º 1 do art. 10º do CIRS. Esta definição poderia ser mais ampla. No entanto, razões associadas ao funcionamento e fiscalização do imposto tornam desadequada a atribuição de relevância fiscal a um conjunto mais alargado de situações susceptíveis de gerarem mais-valias tributáveis.

O legislador procurou, assim, delinear a norma de incidência do art. 10º n.º 1 do CIRS de forma a abarcar apenas as situações mais frequentes mas em que, simultaneamente, a verificação do facto gerador seja controlável, os valores económicos envolvidos sejam relevantes e a respectiva determinação não apresente dificuldades de controlo.

Nestes termos, o legislador fiscal optou por conferir relevância, para efeitos de apuramento de mais-valias tributáveis fora do âmbito de uma actividade empresarial ou profissional, fundamentalmente às transmissões onerosas de bens imóveis, participações sociais e outros valores mobiliários[90].

Referiremos, de seguida, com maior detalhe, as situações susceptíveis de gerarem mais-valias enquadráveis na categoria G de rendimentos.

8.1.2. Base do imposto: factos geradores de mais-valias (art. 10º)

Nos termos do art. 10º n.º 1 do CIRS, constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de:

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (art. 10º n.º 1 al. a));

b) A afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário (art. 10º n.º 1 al. a));

c) Alienação onerosa de partes sociais, incluindo a sua remição e amortização, com redução de capital, e de outros valores mobiliários e bem assim, o valor atribuído aos associados em resultado da partilha que nos termos do art. 81º do CIRC, seja considerado mais-valia (art. 10º n.º 1 al. b));

d) Alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário (art. 10º n.º 1 al. c));

e) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis (art. 10º n.º 1 al. d));

f) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5º (ganhos referentes a operações de *swaps*) (art. 10º n.º 1 al. e));

g) Operações relativas a *warrants* autónomos, quer o *warrant* seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação (art. 10º n.º 1 al. f)).

h) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado activo subjacente, com excepção das remunerações previstas na al. r) do n.º 2 do art. 5º (art. 10º n.º 1 al. g)).

[90] Ficam fora do âmbito das mais-valias, designadamente, e desde que não façam parte dos bens afectos ao activo de uma actividade empresarial do SP, as transmissões de automóveis, barcos, aeronaves, jóias, obras de arte...

8.1.3. Exclusão de tributação – regime transitório categoria G (art. 5º DL 442-A/88)

Os ganhos que não estavam sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de que provêm foram adquiridos após 01/01/1989 (entrada em vigor do CIRS)[91]. Sobre este assunto ver ponto 1.3.1. do presente manual.

8.1.4. Não tributação das mais-valias potenciais ou latentes

O legislador fiscal português optou, relativamente às mais-valias, pela respectiva tributação apenas no momento da sua realização, excluindo de tributação as mais-valias meramente potenciais ou latentes.

8.1.5. Determinação da mais-valia tributável (art. 43º n.º 1)

O ganho sujeito a IRS a título de mais-valias corresponde ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano.

Nos pontos seguintes referimo-nos, com maior detalhe, a algumas das situações acima enunciadas, geradoras de mais-valias, e ao modo como, em cada caso, é determinada a mais-valia tributável.

8.1.6. Mais-valias de imóveis

Base do imposto *(art. 9º, 10º, 29º e 42º a 52º do CIRS e art. 5º do DL 442-A/88, de 30/11)*

Constituem mais-valias tributadas pelas regras da categoria G os ganhos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de (art. 10º n.º 1 al. a)):

Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis;

Afectação de quaisquer bens (móveis e imóveis)[92] do património particular a actividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais exercida em nome individual pelo seu proprietário;

8.1.6.1 Momento em que os ganhos se consideram obtidos

De acordo com o disposto no n.º 3 do art. 10º:

- Os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis consideram-se, em regra, obtidos no momento dessa alienação.
- Porém, nos casos de promessa de compra e venda ou permuta, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição (entrega) ou posse dos bens ou direitos objecto do contrato (al. a)).
- Nos casos de afectação de bens do património particular a actividade geradora de rendimentos empresariais e profissionais exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento de ulterior alienação onerosa de bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas (al. b)).

  Tal diferimento da tributação assenta do facto de apenas serem tributadas as mais-valias realizadas e aquelas transferências não se traduzem numa verdadeira transmissão jurídica, pelo que não se considera haver, no momento, lugar a realização efectiva de mais-valias.

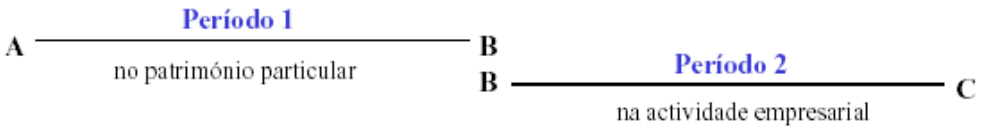
---

[91] De entre os ganhos de alienação de imóveis só estavam sujeitos àquele imposto os relativos aos terrenos para construção, cuja exclusão da tributação só ocorre se a sua aquisição ocorreu até 9 de Junho de 1965.

[92] No que diz respeito à afectação de bens do património particular à actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário, importa salientar que pode gerar mais-valias a afectação não só de bens imóveis mas também de quaisquer outros bens. Tal alargamento da base de incidência, no sentido de abarcar também a afectação de bens móveis à actividade empresarial e profissional, decorreu da redacção introduzida na alínea a) do n.º 1 do art. 10º pela Lei n.º 30-G/2000.

Em conclusão:

Na afectação de bens imóveis (o regime é idêntico para a afectação de bens móveis) do património particular a actividades empresariais e profissionais, o modo de tributação é o que esquematicamente se segue:



A – Data de aquisição originária

B – Data da afectação à actividade empresarial

C – Data do elemento objectivo de incidência

Período 1

Categoria G

- Aquisição < 1.1.1989 – Regime Transitório
- Aquisição ³ 1.1.1989 – Tributação

Valor afectação = Valor mercado = Valor aquisição (período 2)

Ano da Tributação = Ano C

Apuramento:

- MV = VR (afectação) – (VA × CCM) – Encargos
- Rendimento sujeito = 50% × MV

Período 2

Categoria B

- Sempre tributável (não se aplica o regime transitório)

Apuramento:

- Activo Fixo Tangível
  - MV = VR – (VA – DA) × CCM – Encargos c/ venda (não se aplica a exclusão de 50%)
- Inventários
  - Regime da Contabilidade Organizada
    - Ganho = Valor da Venda – Valor Afectação (não se aplica a exclusão de 50%)
  - Regime Simplificado
    - Rendimento sujeito a tributação = valor da venda * 20%

Em que:

CCM = Coeficiente de correcção monetária (ou coeficiente de desvalorização da moeda)
VA = Valor de aquisição
MV = Mais-valia
DA = Depreciações acumuladas

Exemplo: José, afectou um imóvel do seu património particular à sua actividade empresarial (enquadrado no Regime da Contabilidade Organizada). O imóvel, adquirido em 2006 por 15 000€, foi afecto em 2007 à sua actividade e contabilizado nos inventários pelo valor de 25 000€. Em 2011 faz a alienação onerosa por 37 000€.

É em 2011 portanto, que se fará a tributação da Mais-Valia das duas transmissões ou seja:

1.ª transmissão – Categoria G;

MV= € 25 000€ - € 10 000(1)

2.ª transmissão – Categoria B;

MV= 37 000€ - 20 000€

Como da "afectação" (1ª transmissão) não resultou a realização efectiva de ganhos, a tributação é diferida para o momento da alienação do bem. É neste momento (2011) que o contribuinte terá que declarar o rendimento associado à "Mais-Valia privada" (Categoria G) bem como a alienação dos inventários da empresa (Categoria B).

De referir que o "valor de realização" para determinação do ganho verificado na 1.ª transmissão e o "valor de aquisição" na determinação do ganho verificado na 2.ª transmissão é o "Valor de Mercado" à data da afectação (2007) – art.º 29.º, n.º 2 e art. 44.º, n.º 1, al. c).

Note-se que, nos termos do n.º 4 do art. 4º do DL 442-A/88, de 30/11, não são considerados para efeitos de tributação os ganhos ou as perdas derivados da alienação onerosa de prédios rústicos afectos a uma actividade agrícola, silvícola ou pecuária, ou da sua transferência para o património particular do empresário, desde que os mesmos tenham sido adquiridos antes da entrada em vigor deste Código e aquela afectação tenha ocorrido antes de 1 de Janeiro de 2001. Esta exclusão aplicar-se-á, quando reunidos os seus pressupostos, a ganhos tributados no âmbito da categoria B.

Da mesma forma, e como já fizemos referência supra, os ganhos que não estavam sujeitos ao imposto de mais-valias só ficam sujeitos a IRS se a aquisição dos bens ou direitos de que provêm foram adquiridos após 01/01/1989 – art. 5.º. Esta exclusão poderá abranger, designada e principalmente, os ganhos provenientes da alienação de imóveis, partes sociais e direitos de propriedade intelectual e industrial. Esta exclusão aplicar-se-á, quando reunidos os seus pressupostos, a ganhos tributados no âmbito da categoria G (e não na categoria B).

8.1.6.2. Cálculo da mais-valia

A mais-valia na transmissão de imóveis determina-se da seguinte forma (art. 10º n.º 4 al. a), art. 44º, art. 46º e art. 50º):[93]

Valor de realização	-	Valor de aquisição x coeficiente de desvalorização da moeda (art. 50º) (se tiverem decorrido mais de 24 meses desde a data de aquisição) + encargos com a valorização dos bens, comprovadamente realizados nos últimos 5 anos (art. 51 n.º 1 al. a)[93] + despesas efectivamente praticadas e necessárias à aquisição e alienação (ex: despesas com a celebração da escritura e registo de compra/venda, impostos pago pela aquisição/alienação) (art. 51 n.º 1 al. a))

[93] Considerando a margem de indeterminação da expressão "despesas necessárias" constante da alínea a) do artigo 51.º encerra, tem cabido à DGCI proceder ao seu preenchimento. Nos entendimentos manifestados, a DGCI faz apelo a, pelo menos, três tipos de considerações fundamentais: (i) o rendimento a tributar como mais-valia deve ser, sempre que possível um rendimento líquido, (ii) dever-se-á evitar a dupla tributação económica; e (iii) ter-se-ão de acautelar eventuais esquemas de fraude fiscal.

8.1.6.3. Valores de aquisição e de realização

→ **Valor de aquisição**

Nos termos do art. 45º n.º 1 e art. 46º n.º 1, al. a), para efeitos de determinação da mais-valia resultante da alienação de bens imóveis, considera-se valor de aquisição aquele que foi determinado para efeitos de liquidação de Imposto do Selo ou do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT), consoante os bens imóveis tenham sido adquiridos a título gratuito ou a título oneroso, respectivamente.

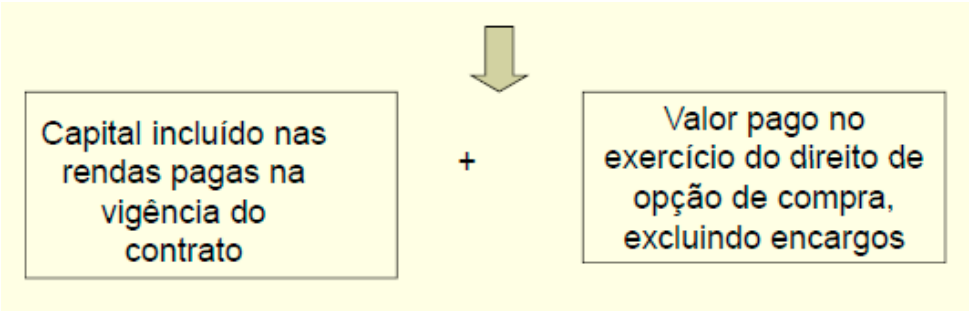
Não tendo havido lugar à liquidação dos referidos impostos, considera-se valor de aquisição, o valor que lhes serviria de base, determinado de acordo com as regras próprias constantes dos respectivos códigos (art. 45º n.º 1, al. b) e art. 46º n.º 2).

Tratando-se de imóvel construído pelo próprio, o valor de aquisição será o correspondente ao valor patrimonial inscrito na matriz ou ao valor do terreno, acrescido dos custos de construção devidamente comprovados, caso este seja superior àquele (art. 46º n.º 3).

No caso de transferência para o património particular do titular de rendimentos da categoria B, de bens imóveis afectos à sua actividade, considera-se valor de aquisição o valor de mercado à data da transferência (art. 29º n.º 3).

No caso de direitos reais sobre bens imóveis adquiridos por doação isenta, nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo, considera-se valor de aquisição o valor patrimonial tributário constante da matriz até aos dois anos anteriores à doação (art. 45.º, n.º 3)[94].

A Lei do OE para 2011 introduziu um n.º 5 no art. 46.º, passando este a prever que nos casos de imóveis adquiridos através do exercício do direito de opção de compra no termo da vigência de contrato de locação financeira imobiliário, considera-se valor de aquisição[95]:



→ **Valor de realização**

Considera-se valor de realização:

- Na troca, o valor atribuído aos bens ou direitos recebidos (ou o valor de mercado se superior) acrescido ou diminuído do dinheiro a receber ou a pagar (art. 44º n.º 1 al. a));

[94] A entrada em vigor desta norma que ocorreu em 01-01-2007, visando combater um eventual aproveitamento da isenção de imposto do selo nas transmissões gratuitas a favor de cônjuges, ascendentes ou descendentes, em que se poderia simular uma doação isenta antes da alienação do imóvel, para fazer aumentar o valor de aquisição e, dessa forma diminuir o montante da mais-valia sujeita a imposto. Com a Lei do OE para 2010 esta norma foi objecto de novo ajustamento anti-abuso (Anteriormente: doações há menos de 2 anos: V. Aq. = VPT anterior à doação; actualmente: doações isentas: V. Aq. = VPT fixado até aos 2 anos anteriores à doação).

[95] Com a introdução desta norma ficaram, no entanto, por esclarecer as seguintes questões: o modo de apurar o valor de aquisição nos casos em que o adquirente não for o locatário inicial, ou seja, quando a posição de locatário for adquirida ao locatário originário, assim como a data de aquisição para efeitos de aplicação da correcção monetária. Nestes casos, seria desejável que o valor a considerar como de aquisição fosse a soma do preço pago pela aquisição da posição contratual do locatário anterior com o somatório das parcelas de capital contidas nas rendas ulteriores, incluindo a destinada ao exercício da opção de compra.

- No caso da expropriação, o valor da indemnização (art. 44º n.º 1 al. b));
- No caso da afectação de bens do património particular do titular de rendimentos da categoria B à sua actividade, o valor de mercado[96] (art. 44º n.º 1 al. c));
- Nos restantes casos, o valor da contraprestação (art. 44º n.º 1 al. f)).

Importa salientar que, no caso de direitos reais sobre bens imóveis, prevalecerão, quando superiores, os valores por que os bens houverem sido considerados para efeitos de liquidação de Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosa de Imóveis (IMT) ou, não havendo lugar a esta liquidação, os que devessem ser considerados caso fosse devido (art. 44º n.º 2).

8.1.6.4. Valor sujeito a tributação

Nos termos do art. 43º n.º 2, o saldo anual, positivo ou negativo, apurado entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação onerosa de bens imóveis em geral que, nos termos atrás referidos, se enquadrem na categoria G do IRS, é considerado apenas em 50% do seu valor.

8.1.6.5. Reinvestimento

Relativamente aos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à **habitação própria permanente** do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, **não são aqueles ganhos considerados como rendimento** se, no prazo de 36 meses, o **valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel,** for reinvestido[97]) na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para construção ou na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, exclusivamente com o mesmo destino[98] (habitação própria permanente do SP ou do seu agregado familiar) desde que este esteja situado em território nacional ou no território de outro Estado-membro da União Europeia ou do espaço económico europeu desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informação em matéria fiscal[99]. (art. 10º n.º 5 al. a)).

O reinvestimento considera-se ainda concretizado se **o valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para aquisição do imóvel,** for utilizado no pagamento

---

[96] Nestas situações prevalecerá, existindo, o valor resultante de correcção que a DGCI pode efectuar, se considerar, fundamentalmente, que o valor de mercado atribuído pelo sujeito passivo no momento da afectação ou transferência dos bens não corresponde ao que seria praticado entre pessoas independentes (art. 44º n.º 4 e art. 29º n.º 4).

[97] A propósito do reinvestimento, veja-se, entre outros, o acórdão do STA de 14/01/2004, Processo 01357/03 - "*O conceito de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma, é a de reinvestimento do produto da alienação na aquisição de outro imóvel, e não a realização de um qualquer investimento, sem curar de saber da proveniência do capital utilizado, na medida em que é atendível a substância económica dos factos tributários, nos termos do art. 11˚, n. 3 da LGT. O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a reafectação de um determinado capital (o produto da alienação anterior), a um fim específico, e não a simples afectação de capital à aquisição de bens, como se entenderia se, ao invés, fosse utilizada a expressão «investimento». (...) Na verdade, o que o legislador pretende é o reinvestimento do produto da venda numa nova aquisição, e num prazo limite, e não a utilização do produto da venda noutro fim que não o aludido reinvestimento, não contemplando a hipótese de ser aplicada nesse novo investimento um empréstimo bancário contraído com tal finalidade (...)*".

98 O pressuposto em que assenta a exclusão tributária contida neste artigo é que, no âmbito do património do contribuinte ou respectivo agregado familiar, haja identidade funcional entre o imóvel transmitido e o adquirido com o valor de realização. Um e outro têm de ter o mesmo destino, desempenhando função idêntica: habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do respectivo agregado familiar. Na norma de não sujeição acima referida não se encontram, todavia, incluídos os arrumos, despensas ou garagens constituindo fracções autónomas ou integrados em prédio distinto do da habitação, mesmo quando desempenhem funções complementares da habitação.

[99] Saliente-se que a parte final da al. a) do n.º 5 do art. 10º foi recentemente alterada pelo DL n.º 361/2007, de 2/11, passando desde então a contemplar a possibilidade de também ser considerada a exclusão de tributação da mais-valia quando o reinvestimento se verifique no território de outro Estado-membro da UE. Tal alteração entrou em vigor no dia seguinte ao da publicação do referido diploma e decorreu da obrigação imposta a Portugal de adaptar a sua legislação neste sentido na sequência de uma sentença do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (Acórdão do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias de 26 de Outubro de 2006, proferido no processo C-345/05), no sentido da concretização da liberdade de circulação de pessoas dentro do espaço da UE.

da aquisição daquele imóvel[100] efectuada nos 24 meses anteriores (art. 10º n.º 5 al. b)).

A lei condiciona, no entanto, aquela exclusão aos seguintes factos (art. 10º n.º 6):

- No reinvestimento por aquisição de outro imóvel para habitação:
  que o imóvel adquirido seja afecto a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, até 6 meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deve ser efectuado (36 meses) (art. 10º n.º 6 al. a));
- No reinvestimento por aquisição de terreno para construção:
  que inicie a construção até 6 meses após o prazo de reinvestimento (excepto se o atraso for imputável a entidades públicas) e requeira a inscrição do imóvel na matriz até 24 meses após o início das obras. Em qualquer caso, o imóvel construído deve estar afecto à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, até ao fim do 5º ano seguinte ao da realização (art. 10º n.º 6 al. b)).
- No reinvestimento por construção, ampliação ou melhoramento de imóvel:
  que se verifiquem, com as necessárias adaptações, as condições previstas na alínea anterior (art. 10º n.º 6 al. a)).

No caso de ocorrer apenas reinvestimento parcial do valor de realização, a mais-valia não tributável será proporcional ao reinvestimento efectuado (art. 10º n.º 7).

No caso de pretender reinvestir o valor de realização, ou parte dele, deverá o sujeito passivo mencionar, na declaração do ano de alienação, o valor que tenciona reinvestir, comprovando nessa e nas declarações dos 3 anos seguintes[101], os reinvestimentos efectuados (art. 10º n.º 5 al. c) e 57º n.º 3)[102].

Na sequência das alterações introduzidas pelo DL n.º 361/2007, de 2/11, quando o reinvestimento se concretize no território de outro Estado-membro da EU, o SP deverá comprovar, quando solicitado, a afectação do imóvel à sua habitação permanente ou do seu agregado familiar, através de declaração emitida por entidade oficial do outro Estado.

Exemplo: O Sr. Fernandes vendeu, em Novembro de 2012, o apartamento que habitava, pelo valor de € 150.000, o qual tinha adquirido em Fevereiro de 2004 pelo valor de € 65.000 (tendo sido considerado, na liquidação de IMT, o valor de € 80.000).
O Sr. Fernandes efectuou, entretanto, melhoramentos no montante de € 5.000, em 2008, os quais se encontram devidamente documentados. Pagou € 250 para efeitos de registo de propriedade.
No momento da venda, o Sr. Fernandes amortizou o valor em dívida (€ 50.000) do empréstimo bancário que tinha contraído para aquisição do apartamento.
Após a venda, o Sr. Fernandes adquiriu por € 100.000 uma moradia para habitação própria permanente, tendo recorrido ao crédito bancário para esta aquisição, pedindo um empréstimo de € 70.000.

---

[100] Acerca da interpretação desta norma, consideramos importante realçar que a possibilidade de reinvestimento anterior à alienação se aplica apenas à "aquisição" de imóvel e não à aquisição de terreno para construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel. Neste sentido tem ido a interpretação da jurisprudência – veja-se, entre outros, o acórdão do STA de 13/02/2008, Processo 0996/07.

[101] O art. 57º, n.º 3, al. a) refere ainda o prazo de 2 anos. No entanto, com o alargamento do prazo de reinvestimento para 36 meses (alteração ocorrida na al. a) do n.º 5 do art. 10º), deveria aquele artigo referir o prazo de 3 anos.

[102] A exclusão tributária depende da verificação de um comportamento futuro e objectivamente incerto: o reinvestimento (nas condições atrás referidas); temos assim uma exclusão tributária condicionada que opera mediante diferimento (ou suspensão da tributação para o termo do período dentro do qual esse reinvestimento é admissível nos termos dos n.º 5 e 6 do art. 10º). Esta suspensão da tributação opera em face da mera intenção de realizar o reinvestimento, manifestada pelo sujeito passivo na declaração de rendimentos correspondente ao ano de realização.

Resolução:

O ganho obtido com a venda do apartamento onde habitava é considerado um rendimento da Categoria G – Incrementos Patrimoniais (al. a), n.º 1, art. 9º) – Mais-Valias (art. 10º), uma vez que se trata da alienação onerosa de bens imóveis (al. a), n.º 1 do art. 10º), sendo que o ganho a tributar é constituído pela diferença entre o valor de realização (art. 44º n.º 1 al. f)) e o valor de aquisição (art. 46º n.º 1, uma vez que foi aquisição onerosa – valor que serviu de base à liquidação de IMT), nos termos do art. 10º, n.º 4, al. a).

O valor de aquisição será actualizado em função dos coeficientes de correcção monetária (art. 50º, n.º 1)[103], acrescendo-se as despesas e encargos inerentes à aquisição e melhoramentos (art. 51º). Sendo assim a Mais-Valia a tributar será a seguinte: 150.000 – [(80.000 x 1,09) + 5.000 + 250] = 57.550,00.

Dado tratar-se de uma Mais-Valia inerente à alienação de um imóvel destinado a habitação própria e permanente em que há reinvestimento do valor de realização noutro imóvel com o mesmo destino, o ganho poderá ser excluído de tributação (al. a), n.º 5 do art. 10º).

O valor de realização a reinvestir terá em conta a amortização do empréstimo contraído em 2004, pelo que apenas terá que ser reinvestido o montante de 100.000 (150.000 – 50.000): valor a reinvestir = 100.000. Por outro lado, na aquisição da nova casa não será considerado reinvestimento a parte em que houver recurso ao crédito, logo, apenas será considerado reinvestido o montante de 30.000 (100.000 – 70.000): valor reinvestido = 30.000 (reinvestimento parcial).[104]

Assim, de acordo com o n.º 7 do art. 10º virá:

Mais-Valia = 57.550

Proporção do valor de realização reinvestido = 30.000 / 100.000 = 0,3 = 30%

Proporção da Mais-Valia reinvestida = 57.550 x 30% = 17.265

Mais-Valia a tributar = 57.550 – 17.265 = 40.285

Concluindo, como apenas será considerado 50% da Mais-Valia a tributar (n.º 2 do art. 43º), o rendimento líquido da Categoria G a englobar será de 20.142,50 (40.285 x 50%).

8.1.6.6. Dedução de perdas

Nos termos do n.º 5 do art. 55º, a percentagem (50%) do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º (ou seja, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a) (imóveis), c) (propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico) e d) (Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis) do n.º 1 do artigo 10.º) só pode ser reportada aos

[103] Considerando que o exercício se reporta ao ano 2011 e que, neste momento, ainda não foram publicados os coeficientes a aplicar às alienações efectuadas neste ano, iremos usar, a título exemplificativo e meramente académicos, o coeficiente aplicável no ano 2010, constante da Portaria n.º 785/2010, de 23 de Agosto.

[104] A propósito, cite-se o acórdão do STA de 24/03/2010, Processo n.º 01241/09 (entre outros que são referenciados no texto deste acórdão): *"(...) tal como tem vindo a ser repetidamente afirmado pela jurisprudência, os ganhos resultantes da alienação de imóveis só são excluídos da tributação em sede de IRS se forem aplicados na aquisição de imóvel destinado a habitação própria e permanente, não se verificando tal situação na parte em que há recurso a empréstimo bancário, pois neste caso não há reinvestimento do produto da alienação, razão subjacente a tal exclusão de tributação. E se o crédito bancário utilizado não chega para cobrir os custos de aquisição do novo imóvel, estar-se-á perante um reinvestimento parcial, situação em que o benefício respeita apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido"*.

cinco anos seguintes[105] àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos da mesma categoria.

8.1.6.7. Taxas

- **Residentes**:
  O saldo entre as mais-valias e as menos-valias resultantes da alienação e afectação de imóveis é englobado em 50% (art. 43º n.º 2). A taxa de tributação é a que resulta do englobamento dos rendimentos das diversas categorias, nos termos legais (tabela de taxas do art. 68º).

- **Não residentes:**
  Estas mais-valias são tributadas à taxa especial de 25% (taxa de tributação a final), nos termos do art. 72º n.º 1, não se aplicando a exclusão de 50% prevista no art. 43.º, n.º 2.
  No entanto, nos termos do art. 72.º, n.º 8, os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente a estes rendimentos, pelo seu englobamento e tributação à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. Nos termos do n.º 9 do mesmo artigo, para determinar a taxa a aplicar deverão ser tidos em consideração todos os rendimentos do não residente, incluindo os obtidos fora de Portugal (para aferir a sua capacidade contributiva) nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Ora, assim, em caso de opção pelo englobamento, aqueles não residentes beneficiarão também da exclusão de 50% do art. 43.º, n.º 2 (as mesmas condições aplicáveis aos residentes).

8.1.7. Mais-valias mobiliárias - Base do imposto (art.9º, 10º)

O actual CIRS consagra a tributação dos ganhos obtidos pela transmissão onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários, sem contudo deixar de ajustar-se esta medida em função do objectivo da política de desenvolvimento do mercado financeiro.

Alargada que foi a tributação a ganhos não sujeitos a imposto de mais-valias (é o caso da transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários), estabeleceu-se o princípio de que não seriam tributados em IRS os ganhos realizados com bens ou direitos cuja aquisição se verificou antes da entrada em vigor do CIRS (01/01/1989).

Na determinação da data de aquisição de partes sociais e outros valores mobiliários, será de atender ao seguinte:

- Para os valores mobiliários de idêntica natureza deve ser utilizado o critério FIFO *(first in, first out)*; ou seja, face a valores mobiliários da mesma natureza e que confiram idênticos direitos, considera-se que os valores mobiliários alienados são os adquiridos há mais tempo (art. 43º n.º 4 a. d));

- Os obtidos por incorporação de reservas ou por substituição é de considerar a data dos valores que lhes deram origem (art. 43º n.º 4 a. b));

- Nas permutas de partes sociais de capital, nas condições referidas no n.º 5 do art. 67º e n.º 2 do art. 71º, ambos do CIRC, o período de detenção corresponde ao somatório dos períodos em que foram detidas as partes de capital detidas e as recebidas em troca, aplicando-se nos casos de fusão ou cisão a mesma regra, com as necessárias adaptações (art. 43º n.º 4 a. e) e f)).

[105] Redação dada pelo OE para 2012, em que segundo o art.º 111º do mesmo, aplica-se à dedução de perdas apuradas em 2012 e nos anos seguintes. As perdas geradas no ano de 2011 são reportáveis apenas aos 4 anos seguintes.

8.1.7.1. Base do imposto

Consideram-se mais-valias os ganhos obtidos com:

- Alienação onerosa de partes sociais (quotas, acções), incluindo a sua remição e amortização com redução de capital (art. 10º n.º 1 al. b));
- Valor atribuídos aos associados em resultado da partilha que, nos termos do art. 75º CIRC, seja considerado como mais-valia (art. 10º n.º 1 al. b)) ([106]);
- Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos rendimentos de *swaps* considerados como rendimentos de aplicação de capitais (art. 10º n.º 1 al. e));
- Operações relativas a *warrants* autónomos (art. 10º n.º 1 al. f));
- Operações relativas a certificados, com excepção das remunerações consideradas como rendimentos de aplicação de capitais (art. 10º n.º 1 al. g));
- Alienação onerosa de outros valores mobiliários (art. 10º n.º 1 al. b));

8.1.7.2. Exclusões de tributação

- **art. 5.º do DL 442-A/88, de 30/11**
  Voltamos a referir, neste momento, a já salientada exclusão de tributação prevista no art. 5.º do DL 442-A/88, de 30/11. De acordo com esta norma, e no que respeita em específico, às mais-valias mobiliárias, estão excluídas de tributação aquelas que resultem da alienação de partes sociais (quotas ou acções) adquiridas antes de 01/01/1989.
  Note-se que, no que respeita às acções, esta exclusão ganhou maior importância com a revogação da exclusão referida no ponto anterior, na medida em que, quando a mesma vigorava, os ganhos apurados na venda de acções detidas há mais de 12 meses estavam desde logo excluídos de tributação (não sendo, por isso, relevante, se as acções tinha sido adquiridas antes de 01/01/1989).

8.1.7.3. Apuramento da mais-valia

No caso da alienação de partes sociais e valores mobiliários, a mais-valia ou menos-valia é igual a (art. 10º n.º 4 al. a)):

Valor de realização – (Valor de aquisição + despesas c/ a alienação (art. 51º al. b))

Tratando-se de operações relativas a instrumentos financeiros derivados e a certificados, com excepção das remunerações consideradas como rendimentos da categoria E, o valor sujeito a tributação corresponde ao somatório dos rendimentos líquidos, apurados em cada ano.

O valor de aquisição a considerar, nestes casos, será líquido da parte qualificada como rendimento de capitais, tratando-se de títulos.

8.1.7.4. Valor de aquisição

Nos termos do art. 48º, considera-se que o valor de aquisição (a título oneroso) de partes sociais e de outros valores mobiliários será o seguinte:

→ **Cotados em Bolsa**

- Custo documentalmente provado ou, na sua falta;

[106] A este respeito ver o exemplo dado aquando do estudo da categoria E – rendimentos de capitais.

- O da menor cotação nos 2 anos anteriores à data da alienação se outro mais baixo não for declarado;

→ **Não cotados em Bolsa**

- Custo documentalmente provado;
- Valor nominal (na falta de custo documentalmente provado);

→ **Planos de opção sobre valores mobiliários para trabalhadores:**

- O quantitativo que tiver sido considerado como valor do bem ou do direito no momento do exercício da opção;
- O preço de subscrição ou de exercício do direito para a generalidade dos subscritores ou dos titulares do direito ou o valor de mercado;

As despesas a adicionar ao valor de aquisição deverão estar devidamente comprovadas e revelarem-se necessárias à alienação (art. 51º al. b)).

8.1.7.5. Valor de realização

Considera a DGCI que o valor de realização será o seguinte, quando superior ao declarado:

- Acções e outros valores mobiliários cotados em bolsa: o valor da cotação à data da transmissão ou, em caso de desconhecimento desta, o da maior cotação do ano a que se reporta a alienação (art. 52º n.º 2 al. a));
- Acções ou outros valores mobiliários, não cotados em bolsa e quotas sociais: será o que lhe corresponder, com base no último balanço (art. 52º n.º 2 al. a)).

8.1.7.6. Valor sujeito a tributação

A Lei n.º 15/2010, de 26 de Julho, que revogou as exclusões de tributação previstas no n.º 2 do art. 10.º para este tipo de rendimentos, introduziu também alterações no artigo 43.º que passou a prever que o saldo anual, positivo, apurado entre as mais-valias e as menos-valias resultantes das transmissões previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, é considerado em 50% do seu valor quando relativo a micro e pequenas empresas não cotadas nos mercados regulamentado ou não regulamentado da bolsa de valores.

Para este efeito, consideram-se micro e pequenas empresas as entidades definidas, nos termos do anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro (DL que tem por objecto a certificação por via electrónica de micro, pequena e média empresas - PME).

Nos termos do artigo 2.º do anexo daquele DL, a categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros. Dentro desta categoria, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Já uma micro empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

8.1.7.7. Dedução de perdas

De acordo com o n.º 6 do art. 55º, o saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º (transmissões de valores mobiliários), pode ser reportado para os dois anos seguintes, aos rendimentos com a mesma natureza,

quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

Realçamos dois aspectos:

- O saldo negativo é considerado na totalidade (e não em 50% como acontece, em determinadas circunstâncias, com o saldo positivo – art. 43.º, n.º 3);
- O saldo negativo apurado nestas operações não pode ser deduzido a rendimentos de outra natureza (ou seja, não pode, p.ex., ser deduzido a um saldo positivo de operações imobiliárias).

8.1.7.8. Taxa

Em consonância como disposto no n.º 4 do art. 72º, a taxa a aplicar ao saldo anual entre as mais-valias e menos-valias realizadas (nalguns casos considerado apenas em metade do seu valor – art. 43.º, n.º 3) é de 25%.

Se o Sujeito Passivo for residente, poderá optar pelo englobamento do saldo (art. 72º n.º 7). Nestes casos, a taxa a aplicar será a que corresponder em função dos rendimentos englobados e composição do agregado familiar.

Exemplo 1:

O Sr. Varela vendeu, em Março de 2012, a quota que detinha na sociedade FISCO, LDA. A quota foi adquirida em 2000 pelo valor de € 10.000 e foi alienada por € 25.000.

Resolução:

O ganho obtido com a alienação da quota é considerado um rendimento da Categoria G – Incrementos Patrimoniais (al. a), n.º 1, art. 9º) – Mais-Valias (art. 10º), uma vez que se trata da alienação onerosa de partes sociais (al. b), n.º 1 do art. 10º), sendo que o ganho a tributar é constituído pela diferença entre o valor de realização (art. 44º) e o valor de aquisição (art. 48º), nos termos do art. 10º, n.º 4, al. a).

Rendimento Bruto da Categoria G = 15.000,00 (25.000,00 -10.000,00) – art. 10º, n.º 4, al. a), art. 44º, n.º 1, al. f), art. 48º, al. b). Caso existissem despesas inerentes à alienação seriam acrescidas ao valor de aquisição reduzindo o valor da mais-valia (al. b), art. 51º).

Rendimento Líquido da Categoria G = 15.000,00

Tratando-se de uma empresa não cotada, o saldo apurado é apenas considerado em 50% do seu valor (art. 43.º, n.º 3) e sujeito a tributação autónoma à taxa especial (15.000 x 50% x 25%) (art. 72º, n.º 4) = € 1.875,00.

Caso pretenda, o seu Varela pode optar pelo englobamento deste rendimento, sujeitando-o a tributação às taxas do artigo 68.º, de acordo com o escalão de rendimentos em que o seu (e do seu agregado familiar) rendimento tributável se enquadrar.

Exemplo 2:

O Sr. Fonseca vendeu, em Agosto de 2012, 1000 acções cotadas em bolsa que detinha na sociedade ABC, SA (adquiridas por € 10,00/unidade e vendidas por € 20,00/unidade – custos documentalmente provados). Estas acções tinham sido adquiridas em Julho de 2003.

Resolução:

O ganho obtido com a alienação das acções é considerado um rendimento da Categoria G – Incrementos Patrimoniais (al. a), n.º 1, art. 9º) – Mais-Valias (art. 10º), uma vez que se trata da alienação onerosa de valores mobiliários (al. b), n.º 1 do art. 10º), sendo que o ganho a tributar é constituído pela diferença entre o valor de realização (art. 44º) e o valor de aquisição (art. 48º), nos termos do art. 10º, n.º 4, al. a).

Rendimento Bruto da Categoria G = 10.000,00 [(1000 x 20) – (1000 x 10)]- art. 10º, n.º 4, al. a), art. 44º, n.º 1, al. f), art. 48º, al. a).

Assim sendo, o ganho (10.000) é tributado na totalidade (não se aplicaria a exclusão de 50% prevista no art. 43.º, n.º 3, uma vez que está em causa uma empresa cotada) à taxa especial de 25% (art. 72.º, n.º 4).

8.1.8. Mais-valias resultantes da alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou cientifico, quando o transmitente não seja o seu titular originário[107]

(art. 10º n.º 1 al. c), art. 44º, art. 45º, art. 49º, art. 51º al. b) e art. 72º)

8.1.8.1. Determinação da mais-valia

O ganho sujeito a IRS determina-se de acordo com a seguinte fórmula (art. 10º n.º 4 al. a)):

Valor de realização – (Valor de aquisição + despesas c/ a alienação (art. 51º al. b))

8.1.8.2. Exclusões de tributação

Também aqui será de aplicar a já referida exclusão de tributação prevista no art. 5.º do DL 442-A/88, de 30/11, sempre que o ganho apurado resultar da alienação de direitos da propriedade intelectual ou industrial adquiridos antes de 01/01/1989.

8.1.8.3. Valor de aquisição e de realização

O valor de aquisição é o preço pago pelo alienante (art. 49º) ou o valor que serviu de base à liquidação de imposto de selo, se a aquisição foi efectuada a título gratuito (art. 45º n.º 1).

As despesas de alienação são as necessárias e efectivamente praticadas (art. 51º al. b)).

O valor de realização corresponderá ao valor da respectiva contraprestação (art. 44º n.º 1 al. f)).

---

[107] Os rendimentos decorrentes da propriedade intelectual ou industrial ou de uma experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico (sendo tal experiência também designada por 'Know-How') podem integrar-se nas categorias B, E ou G, consoante sejam ou não obtidos pelo seu titular originário e se trate de alienação ou de mera cessão temporária dos direitos em causa, conforme já referimos a propósito do estudo das categorias B e E.
No caso de obtenção do rendimento pelo titular originário dos direitos, incluem-se na categoria B quer os rendimentos resultantes da alienação quer os decorrentes da cessão temporária da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico (art. 3º n.º 1 al. c)).
No caso de serem auferidos por alguém que não seja o autor ou titular originário dos direitos, os rendimentos decorrentes da cessão ou utilização temporária de direitos da propriedade intelectual ou industrial integram-se na categoria E (art. 5º n.º 2 al. m)), ao passo que os resultantes da alienação onerosa dos aludidos direitos ou do Know-How constituem mais-valias, integrando-se na categoria G (art. 10º n.º 1 al. c)).

8.1.8.4. Dedução de perdas

De acordo com o disposto no n.º 5 do art. 55º, a percentagem (50%) do saldo negativo a que se refere o n.º 2 do artigo 43.º (ou seja, respeitante às transmissões efectuadas por residentes previstas nas alíneas a) (imóveis), c) (propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico) e d) (Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis) do n.º 1 do artigo 10.º) só pode ser reportada aos cinco anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se aos resultados líquidos da mesma categoria.

8.1.8.5. Englobamento e taxas

O saldo anual entre as mais-valias e as menos-valias desta natureza contam, para efeitos de englobamento, em 50% do seu valor (art. 43º n.º 2).

Para os residentes, o englobamento é obrigatório.

A taxa a aplicar será a que corresponder em função dos rendimentos englobados e composição do agregado familiar.

Tratando-se de Sujeito Passivo não residente, estes rendimentos serão tributados à taxa especial de 25% (art. 72º n.º 1).

No entanto, nos termos do art. 72.º, n.º 8, os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar, relativamente a estes rendimentos, pelo seu englobamento e tributação à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. Nos termos do n.º 9 do mesmo artigo, para determinar a taxa a aplicar deverão ser tidos em consideração todos os rendimentos do não residente, incluindo os obtidos fora de Portugal (para aferir a sua capacidade contributiva) nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes. Ora, assim, em caso de opção pelo englobamento, aqueles não residentes beneficiarão também da exclusão de 50% do art. 43.º, n.º 2 (as mesmas condições aplicáveis aos residentes).

Não está prevista, como em geral para todas as mais-valias, retenção na fonte.

8.2. Indemnizações incluídas na categoria G

8.2.1. Base de tributação (art. 9º n.º 1 al. b))

Incluem-se na categoria G de rendimentos – Incrementos Patrimoniais, as indemnizações que visem:

- Reparar danos emergentes não comprovados
  A tributação das indemnizações pressupõe que as mesmas se traduzem num verdadeiro rendimento, ou seja, num acréscimo patrimonial líquido. Dessa forma, não são tributáveis as indemnizações por danos emergentes uma vez que não representam qualquer acréscimo patrimonial, visando apenas colocar o lesado no estado em que se encontrava antes da lesão, ou seja, compensá-lo pelo decréscimo patrimonial sofrido.

  Por isso, são apenas tributadas, de acordo com esta norma, as indemnizações por danos emergentes não comprovados pelo que, *a contrario,* se tais danos se encontrarem comprovados, a indemnização está excluída de tributação.
- Compensar lucros cessantes

A lei concretiza que as indemnizações por lucros cessantes são apenas as destinadas a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão. Neste caso, trata-se efectivamente de acréscimos patrimoniais líquidos uma vez que a indemnização substitui, neste caso, o ganho (lucro) que teria entrado no património do SP se o facto que determinou a indemnização não tivesse acontecido.

Não se trata aqui de "lucro" na óptica empresarial mas de qualquer ganho que o SP deixou de registar e que a indemnização vem substituir.

Caso a indemnização seja recebida no âmbito do exercício de uma actividade profissional ou empresarial, a indemnização será tributada no âmbito da categoria B – art. 3.º, n.º 2, al. d).

- Reparar danos não patrimoniais, excepto as fixadas em decisão judicial ou arbitral ou em resultado de acordo judicialmente homologado.

  Estão aqui em causa danos que não tiveram consequência no património de uma pessoa singular mas sim danos "morais". O objectivo de uma indemnização é o de colocar o lesado, tanto quanto possível, na situação anterior à lesão (e dessa forma não será um acréscimo patrimonial líquido, pelo que não será tributada). Ora, no caso dos danos não patrimoniais, tal não é possível. A indemnização visa, nestes casos, "aliviar" a perda mas não apagá-la nem repor a situação anterior à lesão, pelo que se traduzirá num acréscimo de património efectivo. No entanto, o CIRS excluiu de tributação estas indemnizações quando fixadas em decisão judicial ou arbitral ou em resultado de acordo judicialmente homologado (não existe, neste caso, o perigo de situações fraudulentas).

  No caso das indemnizações por lesão corporal, morte ou doença, atribuídas pelo Estado ou ao abrigo de contratos de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente, estão as mesmas excluídas de tributação nos termos do art. 12.º do CIRS, conforme faremos referência no próximo capítulo.

No que respeita à tributação das indemnizações, não podemos deixar de ter em conta:

- Certas indemnizações são tributadas no âmbito da categoria A, conforme já fizemos referência no capítulo 3 deste manual (designadamente quaisquer indemnizações resultantes da constituição, extinção ou modificação de relação jurídica que origine rendimentos do trabalho dependente, incluindo as que respeitem ao incumprimento das condições contratuais ou sejam devidas pela mudança de local de trabalho – art. 2.º, n.º 3, al. e));
- As indemnizações recebidas no âmbito do exercício de uma actividade profissional ou empresarial são tributadas no âmbito da categoria B, ao abrigo do princípio da preponderância (art. 3.º, n.º 2, al. d);
- Por outro lado, a norma de delimitação negativa da incidência – art. 12.º, n.º 1 – coloca fora da incidência do IRS determinadas indemnizações.

8.2.2. Momento da sujeição a tributação

As indemnizações tributadas ao abrigo da al. b) do n.º 1 do art. 9.º constituem rendimento do ano em que são pagos ou colocados à disposição – art. 9º n.º 4[108].

No caso do recebimento de indemnizações, podendo estar em causa (e normalmente estando) situações de litígio, convém referir que, nos termos do art. 62.º, se a determinação do titular ou do valor do rendimento 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 (tal não

[108] Esta norma foi introduzida pela Lei do OE/2006, suprindo uma lacuna quanto à determinação do momento relevante para a tributação daqueles rendimentos.

será relevante nas indemnizações por danos não patrimoniais na medida em que essas, quando exista sentença judicial, estão excluídas de tributação).

8.2.3. Rendimento líquido

No apuramento do rendimento tributável, não são efectuadas quaisquer deduções ao valor das indemnizações (art. 42º).

8.2.4. Englobamento e taxas

Para os residentes, as indemnizações são englobadas ao restante rendimento pela totalidade, sendo sujeito à taxa que resulte das taxas gerais.

Tratando-se de indemnizações enquadráveis na categoria G, existem as seguintes obrigações de retenção na fonte:

- Sujeitos passivos residentes:
  Taxa de 16,5% desde que pagas por entidade que disponha ou seja obrigada a dispor de contabilidade organizada. A retenção na fonte tem a natureza de pagamento por conta (art. 101º n.º 1 al. a)).
- Sujeitos passivos não residentes:
  Retenção na fonte à taxa liberatória de 21,5% (art. 71º n.º 4 al. d)).

8.3. Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título

São tributadas no âmbito da categoria G as importâncias recebidas pelo cumprimento ou assunção de uma obrigação de não concorrer com outrem, nos termos do art. 9º n.º 1 al. c).

Em princípio, o recebimento de tais importâncias coloca o Sujeito Passivo numa situação de não exercício de uma actividade empresarial ou profissional, razão pela qual tais importâncias serão tributadas no âmbito da categoria G.

Poderá, no entanto, acontecer, de estas importâncias serem recebidas no âmbito do exercício de uma actividade empresarial ou profissional (o SP poderia já exercer a actividade e continuar a exercê-la, só que noutro local, p.ex.), caso em que serão tributadas no âmbito da categoria B.

8.3.1. Momento da sujeição a tributação

As importâncias tributadas ao abrigo da al. c) do n.º 1 do art. 9.º constituem rendimento do ano em que são pagos ou colocados à disposição – art. 9º n.º 4[109].

8.3.2. Rendimento líquido

No apuramento do rendimento tributável, não são efectuadas quaisquer deduções ao valor das importâncias recebidas por se assumir uma obrigação de não concorrência – (art. 42º).

8.3.3. Englobamento e taxas

Para os residentes, estas importâncias são englobadas ao restante rendimento pela totalidade,

[109] Esta norma foi introduzida pela Lei do OE/2006, suprindo uma lacuna quanto à determinação do momento relevante para a tributação daqueles rendimentos.

sendo sujeito à taxa que resulte das taxas gerais.

Existem as seguintes obrigações de retenção na fonte:

- Sujeitos passivos residentes:
  Taxa de 16,5% desde que pagas por entidade que disponha ou seja obrigada a dispor de contabilidade organizada. A retenção na fonte tem a natureza de pagamento por conta (art. 101º n.º 1 al. a)).
- Sujeitos passivos não residentes:
  Retenção na fonte à taxa liberatória de 21,5% (art. 71º n.º 4 al. d)).

8.4. Acréscimos patrimoniais não justificados

8.4.1. Base de tributação (art. 9º n.º 1 al. d) e n.º 3)

- ***Avaliação indirecta no n.º 1 do art. 89º-A da LGT***

Há lugar a avaliação indirecta da matéria colectável quando (art. 87º al. d) LGT):

- falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4; ou
- quando declare rendimentos que mostrem uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela.

A avaliação determinada nos termos do n.º 1 do art. 89º-A da LGT assenta na correspondência entre as seguintes manifestações de fortuna e o rendimento padrão anual mínimo respectivo:

Tabela do art. 89º-A n.º 4

Manifestações de fortuna	Rendimento padrão
Imóveis de valor de aquisição igual ou superior a € 250.000,00	20% do valor de aquisição
Automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000,00 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000,00	50% do valor no ano de matrícula com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
Barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000,00	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
Aeronaves de turismo	Valor no ano de registo com o abatimento de 20% por cada um dos anos seguintes.
Suprimentos e empréstimos feitos no ano, de valor igual ou superior a € 50.000,00	50% do valor anual.

O valor dos bens é o valor médio de mercado, considerando, se existir, o valor indicado pelas associações dos sectores respectivos.

Na aplicação desta tabela são considerados:

- Os bens adquiridos no ano em causa, ou nos três anos anteriores, quer pelo sujeito passivo, quer por qualquer membro do seu agregado familiar;
- Os bens fruídos no ano em causa pelo sujeito passivo ou por qualquer membro do agregado familiar, quando adquiridos no ano em causa, ou nos três anos anteriores, por sociedade no qual detenham, directa ou indirectamente, participação maioritária, ou adquiridos por entidade sedeada em regime de fiscalidade privilegiada ou cujo regime não permita identificar o titular respectivo.
- Os suprimentos e empréstimos efectuados pelo sócio à sociedade, no ano em causa, ou por qualquer elemento do seu agregado familiar.

É pressuposto de aplicação desta modalidade de avaliação indirecta a verificação de uma des-

proporção superior a 50% entre o rendimento declarado e o rendimento padrão resultante das manifestações de fortuna constantes da tabela anterior.

Esta avaliação pode, contudo, ser afastada pela prova do contribuinte de que não são os rendimentos declarados as fontes de manifestações de fortuna evidenciadas, mas outras, designadamente, herança ou doação, rendimentos não obrigados a declaração, utilização de capital ou recurso ao crédito.

A decisão de avaliação da matéria colectável nestes termos depende de decisão do Director-Geral dos Impostos e dela cabe recurso para o tribunal tributário, com efeito suspensivo, a tramitar como processo urgente.

- ***Avaliação indirecta no n.º 5 do art. 89º-A da LGT***

Quando exista um acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, considera-se como rendimento da categoria G do IRS a diferença entre o acréscimo de património ou consumo evidenciados e os rendimentos declarados relativamente ao mesmo período.

8.4.2. Rendimento líquido

Não há lugar a quaisquer deduções para efeitos de tributação dos referidos acréscimos patrimoniais.

8.4.3. Englobamento e taxas

O englobamento é feito pela totalidade, sendo sujeito à tabela geral de taxas. No entanto, os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000, são tributados à taxa especial de 60% - art. 72.º, n.º 10.

Exemplo:

O Sr. Antunes adquiriu no ano de 2012 um automóvel ligeiro de passageiros no valor de € 80.000,00. A sua declaração de rendimentos evidencia € 15.000,00 de rendimentos.

Resolução:

Estamos perante um incremento patrimonial (art. 9º n.º 1 al. d)). De acordo com a tabela do art. 89º-A n.º 4 da LGT, o rendimento padrão é de € 40.000,00 (€ 80.000 x 50%) e o rendimento mínimo a declarar para que não ocorra a tributação é de € 20.000 (€ 40.000* 50%). Como se verifica que a diferença entre o rendimento padrão e o rendimento é superior a 50% é aplicado este método de avaliação (art. 89º-A n.º 1 LGT), uma vez que o rendimento declarado (€ 15.000) é inferior a 50% do rendimento padrão (€ 20.000).

Admitindo que não há prova em contrário, nem recurso com provimento, a imputação o rendimento sujeito a IRS será de € 40.000.

8.5. Obrigações Acessórias

Quando o englobamento seja obrigatório ou, sendo facultativo, o sujeito passivo opte pelo englobamento de rendimentos da categoria G, deverá apresentar a declaração periódica de rendimentos acompanhada do anexo G.

Havendo rendimentos excluídos de tributação (designadamente a alienação onerosa de imóveis não sujeita a tributação, nos termos do n.º 4 do art. 4.º e do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, assim como a alienação onerosa), deverá também ser apresentado o anexo G1.

As mais-valias de partes sociais e da propriedade intelectual ou industrial excluídas de tributação pelo art. 5.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não têm que ser declaradas uma vez que são situações não contempladas nos anexos G e G1.

9. DELIMITAÇÃO NEGATIVA DA INCIDÊNCIA

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

9.1. Indemnizações

Nos termos do art. 12.º do CIRS, estão excluídas de tributação (salvo quanto às prestações previstas no regime jurídico dos acidentes em serviço e das doenças profissionais estabelecido pelo Decreto-Lei n.º 503/99, de 20 de Novembro) as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, nelas se incluindo as pensões e indemnizações auferidas em resultado do cumprimento do serviço militar:

a) Pelo Estado, regiões autónomas ou autarquias locais, bem como qualquer dos seus serviços, estabelecimentos ou organismos, ainda que personalizados, incluindo os institutos públicos e os fundos públicos; ou

b) Ao abrigo de contrato de seguro, decisão judicial ou acordo homologado judicialmente;

e) Pelas associações mutualistas[110];

9.2. Prémios literários, artísticos ou científicos

O n.º 2 do artigo 12.º contém a exclusão tributária relativa a prémios literários, artísticos ou científicos. Estes estão fora da incidência do IRS, se:

Não envolverem a cedência temporária ou definitiva, dos respectivos direitos do autor[111]; e

Forem atribuídos em concurso, mediante anúncio público em que se definam as respectivas condições de atribuição, não podendo a participação no mesmo, sofrer restrições que não se conexionem com a natureza do prémio.

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

O IRS não incide sobre:

- As bolsas atribuídas aos praticantes de alto rendimento desportivo pelo Comité Olímpico de Portugal ou pelo Comité Paralímpico de Portugal, no âmbito do contrato-programa de pre-

[110] Aditada pelo Decreto-Lei n.º 292/2009, de 13 de Outubro, que estabeleceu o regime fiscal aplicável a produtos comercializados pelas empresas seguradoras, pelas sociedades gestoras de fundos de pensões e pelas associações mutualistas.

[111] Caso contrário o prémio será tributável nas categorias B, E ou G, consoante haja sido atribuído efectivamente ao criador da obra premiada (categoria B) ou dele seja beneficiária entidade diversa, v.g. o sucessor mortis causa, situação em que estando em causa uma cedência meramente temporária dos respectivos direitos, o prémio será havido como rendimento de capitais (categoria E, artigo 5.º, n.º 2, alínea m), do CIRS) ou envolvendo a cedência a título definitivo daqueles direitos, será incluído na categoria G como rendimento de mais-valias nos termos conjugados dos artigos 9.º e 10.º, n.º 1, alínea c);.

paração para os Jogos Olímpicos ou Paralímpicos e pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva, nos termos do artigo 30.º do Decreto-Lei n.º 125/95, de 31 de Maio, na redacção que lhe foi dada pelo Decreto-Lei n.º 123/96, de 10 de Agosto;

- As bolsas de formação desportiva, como tal reconhecidas por despacho do Ministro das Finanças e do membro do Governo que tutela o desporto, atribuídas pela respectiva federação titular do estatuto de utilidade pública desportiva aos agentes desportivos não profissionais, nomeadamente praticantes, juízes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS[112];
- Os prémios atribuídos aos praticantes de alto rendimento desportivo, bem como aos respectivos 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.

9.4. Rendimentos de profissionais de espectáculos ou desportistas

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

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

O n.º 4 do art. 12.º, contém a exclusão tributária relativa a estas importâncias, quando pagas ou atribuídas pelos Centros Regionais de Segurança Social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas Instituições Particulares de Solidariedade Social, no âmbito da prestação de acções sociais (acolhimento familiar, apoio a idosos, deficientes, crianças e jovens) não constituindo custos para efeitos da categoria B os correspondentes encargos.

9.6. Rendimentos provenientes de transmissões gratuitas

O IRS não incide sobre os incrementos patrimoniais provenientes de transmissões gratuitas sujeitas ao imposto do selo, nem sobre os que se encontrem expressamente previstos em norma de delimitação negativa de incidência deste imposto – art. 12.º, n.º 6.

[112] Transitoriamente, nos termos do n.º 1 do art. 98.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 – OE, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22, cfr. al. a) do art. 67.º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 – OE e Portaria n.º 1514/2008, de 24/12, distribuídas ao alunos na colectânea de legislação) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação. Logo, em 2012, o limite será de € 2.375.

10. DISPOSIÇÕES COMUNS DO IRS

10.1. Englobamento

Pelos capítulos até agora estudados acabamos de analisar que os diferentes tipos de rendimentos auferidos em cada ano são enquadráveis em categorias distintas (A, B, E, F, G e H) consoante as suas fontes geradoras ou a sua espécie, permitindo assim um tratamento qualitativamente diferenciado quer ao nível da determinação do rendimento mediante deduções específicas próprias, quer ao nível da adopção de métodos de percepção do imposto como seja o da retenção na fonte, quer ainda ao nível de regimes de tributação como seja a sujeição a taxas especiais .

Ressalta, portanto, deste modelo de tributação do rendimento a ideia de unidade, ou seja, a ideia do ENGLOBAMENTO DE TODOS OS RENDIMENTOS AUFERIDOS NO MESMO ANO para se aferir a capacidade contributiva de cada um e realizar maior justiça e igualdade na tributação.

É esse o sentido apontado pelo n.º 1, do art. 22º ao dispor que:

'O rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano...'.

O englobamento consiste no somatório dos rendimentos das várias categorias, depois de efectuadas as deduções específicas de cada uma delas, com vista à obtenção do rendimento colectável.

Em cada um dos capítulos estudados, dedicados a cada uma das categorias de rendimentos, já fizemos referência às regras de englobamento aplicáveis no âmbito de cada categoria, pelo que faremos agora uma pequena síntese dessas regras.

10.1.1. Contitularidade[113]

Se estiverem em causa rendimentos da categoria B, pertencentes em comum a várias pessoas, cada contitular englobará a parte do rendimento que lhe seja imputável, proporcionalmente à respectiva quota (art. 19º e alínea a), n.º 2, do art. 22º).

Tratando-se de outras categorias, cada contitular englobará os rendimentos ilíquidos e as deduções legalmente admitidas, de harmonia com a sua quota nos mesmos (art. 19º e alínea b, n.º 2, do art. 22º).

10.1.2. Excepção à regra do englobamento

Há porém certas espécies de rendimentos que o CIRS sujeita a taxas específicas – denominadas taxas especiais (art. 72º) e taxas liberatórias (art. 71º) – de carácter proporcional e real (distintas das taxas normais do IRS – estas progressivas e pessoais e constantes do artigo 68.º), os quais não são, regra geral, englobáveis.

[113] Veja-se também o ponto 2.7. do capítulo 2 deste manual.

10.1.3. Exclusão do englobamento

O legislador, ao sujeitar nos art. 71º e 72º determinado tipo de rendimentos a taxas específicas (liberatórias e especiais) determina a sua exclusão do englobamento, em obediência ao disposto no n.º 3 do art. 22º.

Para alguns desses rendimentos essa exclusão do englobamento é definitiva.

→ **Rendimentos definitivamente excluídos do englobamento:**

- Rendimentos auferidos por não residentes

Aos não residentes em Portugal titulares de rendimentos está vedada a hipótese de englobamento de tais rendimentos[114].

→ **Rendimentos de englobamento opcional**

Relativamente aos restantes rendimentos igualmente sujeitos às taxas liberatórias do art. 71º e especiais do art. 72º, apesar de excluídas do englobamento nos termos da al. b) do n.º 3 do art. 22.º, assiste ao sujeito passivo titular desses mesmos rendimentos a faculdade de os sujeitar ao regime de tributação normal englobando-os conjuntamente com os restantes rendimentos, de modo a recair também sobre eles a taxa progressiva e pessoal que lhe corresponder nos termos do artigo 68.º.

Do disposto no n.º 3 do art. 22º e do n.º 6 do art. 71º conclui-se que a opção de englobamento abrange, actualmente, a totalidade[115] dos rendimentos previstos no n.º 1 do art. 71.º.

Conforme já salientamos a possibilidade de englobamento pode apenas ser exercida quando se encontrem reunidas as seguintes condições:

- Os titulares dos rendimentos sejam residentes em território nacional;
- Os rendimentos em causa sejam obtidos fora do âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais

Convém salientar ainda que do uso da faculdade prevista no n.º 3 do art. 22º em conjugação com o n.º 6 do art. 71º – opção pelo englobamento – decorrem determinadas obrigações para o sujeito passivo (nomeadamente as previstas no art. 22.º n.º 5 e art. 119.º n.º 3, 4 e 5).

Do disposto no n.º 7 do art. 72º conclui-se que a opção de englobamento abrange ainda o saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), e), f) e g) do n.º 1 do artigo 10.º e todos os rendimentos mencionados no n.º 1 do art. 71.º devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte (art. 71.º, n.º 2, aplicável aos rendimentos de valores mobiliários).

Da conjugação dos n.º 6 e 7 do art.º 72º resulta actualmente que também podem os sujeitos passivos residentes não habituais em território português optar pelo englobamento quantos aos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico (definidas na Portaria 12/2010, de 7 de Janeiro).

Os residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem

---

[114] Salvo certas situações especiais recentes em que é possível aos não residentes optar pela tributação dos rendimentos obtidos em Portugal de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos residentes (art. 17º-A). Deverá ter-se em conta, ainda, no que toca a residentes na UE e EEE, o disposto nos n.ºs 8, 9, 10 e 11 do art. 71.º e nos n.ºs 8 e 9 do art. 72.º em que se permite a aplicação do art. 68.º, isto é, das taxas progressivas que por normal apenas são aplicadas aos residentes.

[115] Até à entrada em vigor da Lei do OE para 2011, nem todos os rendimentos do n.º 1 do art. 71.º eram abrangidos pela opção pelo englobamento.

optar, relativamente aos rendimentos referidos nos n.ºs 1 e 2 do art. 72º (rendimentos prediais, mais-valias, rendimentos imputáveis a um EE e quaisquer outros rendimentos) pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português. Para efeitos de determinação da taxa aplicável a tais rendimentos são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

Saliente-se, também, a este respeito que, nos termos do art. 22º n.º 5, quando o sujeito passivo exerça a opção pelo englobamento fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do artigo 71.º, no n.º 7 do artigo 72.º e no n.º 7 do art. 81º.

→ **Rendimentos isentos não são englobáveis, excepto quando a lei o imponha**

Também não são englobáveis os rendimentos que beneficiem de isenção, isto é, os rendimentos isentos (n.º 4, do art. 22º). Acrescenta porém o n.º 4 do art. 22º que serão englobados quando a lei o imponha para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

Em obediência à filosofia deste imposto o presente Código do IRS não contém explicitamente normas de isenção, nem a tal título dedica qualquer capítulo, pelo que, não se vislumbraria a razão de ser deste normativo se nos circunscrevêssemos ao próprio código. Surgem-nos, no entanto, determinadas isenções no Estatuto dos Benefícios Fiscais, às quais se aplica esta regra.

Os rendimentos isentos referidos nos seguintes artigos do EBF (isenções abordadas com maior pormenor no capítulo 3 deste manual):

- Art. 37º EBF: Isenção do pessoal das missões diplomáticas e consulares e das organizações estrangeiras ou internacionais;
- Art. 38º EBF: Isenção de pessoal em missões de salvaguarda de paz;
- Art. 39º EBF: Acordos e relações de cooperação;
- Art. 40º EBF: Empreiteiros e arrematantes de obras e trabalhos das infra-estruturas comuns da NATO
- Art. 33º n.º 8 e 9 EBF: Remunerações de tripulantes de navios – Zonas Francas da Madeira e Ilha de Santa Maria

são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (art. 22º, nº 4, CIRS) – a chamada "isenção com progressividade".

Estes rendimentos que, embora isentos, estão sujeitos a englobamento deverão ser inscritos no Anexo H da Declaração Mod. 3.

No âmbito do novo regime fiscal aplicável aos sujeitos passivos residentes não habituais em território nacional, prevê o n.º 6 do art.º 81º que os rendimentos isentos (aplicação do método da isenção para eliminação da dupla tributação jurídica internacional)[116] são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos.

→ **Englobamento de rendimentos que dêem lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional (art. 22º n.º 6)**

Havendo englobamento de rendimentos que dão direito a crédito de imposto por dupla tributação internacional (art. 81º), os correspondentes rendimentos devem ser considerados ilíquidos do imposto pago no estrangeiro.

[116] Isentam-se os rendimentos das várias categorias desde que comprovadamente tenham sido sujeitos a tributação no estado da fonte. Esta matéria foi referida no capítulo 2 deste manual.

→ **Englobamento: conclusão**

Face ao que ficou dito anteriormente podemos afirmar, portanto, que o englobamento do rendimento de todas as categorias é a ideia nuclear deste imposto, sendo a sua regra fundamental.

É o que verdadeiramente o caracteriza como imposto unitário e global, pois só através do englobamento de todos os rendimentos de uma pessoa singular se atinge o objectivo que lhe subjaz: tributar a totalidade do rendimento num único imposto, sujeitando-o a uma única tabela de taxas.

Aquela ideia matriz – do englobamento – só é derrogada quando estejam em causa rendimentos, cuja natureza e especificidade da sua percepção, levaram o legislador a sujeitá-los a taxas específicas a fim de prevenir a sua eventual evasão fiscal face às dificuldades de controlo que se deparam à Administração.

Dificultam esse controlo certos condicionalismos que rodeiam esses rendimentos, como seja o anonimato nos depósitos em Instituições Financeiras, no regime dos títulos ao portador, etc...

Tentando harmonizar e conjugar esta diversidade de interesses, o legislador optou por aplicar regimes de tributação diferenciados, sem contudo perder de vista a unicidade da tributação, tanto assim que continua a assegurar aquela ideia central do englobamento ao permitir que, na generalidade dos casos, se faça o englobamento de rendimentos tributados por taxas específicas, desde que o seu titular manifeste expressamente essa vontade.

10.2. Regras para a determinação de valores (art. 23º e 24º)

10.2.1. Fixados em moeda sem curso legal em Portugal (art. 23º)

Na determinação dos rendimentos ou encargos expressos em moeda sem curso legal em Portugal far-se-á a sua conversão em moeda portuguesa (o Euro, a partir de 2002) pela cotação oficial da venda ou da compra da referida divisa, que existe à data em que se efectua a transferência ou se efectua o pagamento desses rendimentos a converter.

O n.º 1 do art. 23º define as regras gerais:

a) Tratando-se de rendimentos transferidos para o estrangeiro utiliza-se o câmbio de venda do dia da efectiva transferência, ou da retenção na fonte, se for o caso;

b) Sendo rendimentos provenientes do exterior utiliza-se o câmbio da compra do dia em que sejam pagos ou postos à disposição do sujeito passivo em Portugal;

c) Aplicar-se-á também o câmbio da compra do dia em que foram pagos ou postos à disposição do contribuinte, quando se trate de rendimentos obtidos e pagos no estrangeiro que não sejam transferidos para Portugal até ao fim do ano;

d) Tratando-se de encargos aplica-se o câmbio da venda do dia da transferência dos meios monetários necessários.

Quando não seja possível determinar qualquer uma daquelas datas, aplica-se o câmbio de 31 de Dezembro do ano a que os rendimentos ou encargos respeitam (n.º 2, art. 23º). Se naquelas datas não existir câmbio do dia, aplicar-se-á o da última cotação anterior a essas datas (n.º 3, do art. 23º).

Quando se proceda à determinação do rendimento colectável com base na contabilidade, aplicam-se as regras próprias aplicáveis nesse domínio (SNC – Sistema de Normalização Contabilístico) (art. 23º n.º 4).

10.2.2. Rendimentos em espécie (art. 24º)

Quando se trate de determinar o valor de um rendimento em espécie, abrangendo nessa designação não só os géneros alimentares, como quaisquer outros bens ou serviços far-se-á a sua equivalência pecuniária, seguindo sucessivamente as regras constantes do art. 24º.

Estas regras já foram abordadas no capítulo 3 – Categoria A, a propósito da quantificação de determinados rendimentos em espécie tributados no âmbito daquela categoria (utilização de habitação, atribuição do uso de viatura automóvel pela entidade patronal, aquisição dessa viatura,...).

10.3. Dedução de Perdas (art. 55º)

O n.º 1 do artigo 55.º consagra como regra geral a comunicabilidade dos rendimentos e consequentemente das perdas apuradas numa determinada categoria aos restantes rendimentos obtidos no mesmo ano, ao afirmar que:

> *'é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos'.*

Porém, apesar daquela regra prever a possibilidade genérica de repercussão no próprio ano das perdas sofridas em cada categoria, acaba por ser de tal modo excepcionada nos números 2 e seguintes do artigo 55º, que tal regra fica quase esvaziada de conteúdo útil, não traduzindo na maior parte dos casos qualquer efeito concreto na determinação do rendimento global líquido, uma vez que não se aplica à generalidade dos rendimentos, sobretudo naqueles que podem gerar prejuízos.

Afigura-se-nos como um «mero processo de intenções», na medida em que se circunscreve aos rendimentos de trabalho dependente (Categoria A), aos de aplicação de capitais (Categoria E) e aos de pensões (Categoria H), os quais, conforme se demonstrará, são insusceptíveis de gerarem perdas.

Podemos, portanto, concluir, que as perdas que se apurem nas categorias excepcionadas nos n.º 2 a 5 – B, F e G – só podem ser reportadas aos anos seguintes, deduzindo-se aos correspondentes rendimentos da mesma categoria.

A propósito das regras aplicáveis à imputação de resultados negativos apurados nas várias categorias, já nos referimos nos capítulos dedicados a cada categoria e que agora sintetizamos:

*Nas **categorias A e H** como as deduções específicas são efectuadas apenas até à concorrência dos rendimentos brutos (art. 25º n.º 1 e 53º n.º 1, respectivamente), apenas poderemos ter rendimento nulo e nunca negativo.*

*Na **categoria E** não há deduções específicas, pelo que os rendimentos são sempre positivos.*

Nas restantes categorias temos:

> ***Categoria F:** Se as deduções específicas forem superiores ao rendimento bruto, resultará um rendimento líquido negativo que será, unicamente, deduzido aos rendimentos prediais dos 5 anos seguintes (art. 55º n.º 2).*
>
> ***Categoria G:** Sendo negativo, o saldo anual apurado entre as mais-valias e as menos-valias respeitantes aos factos referidos nas alíneas a) (alienação de imóveis e afectação de quaisquer bens do património pessoal ao património empresarial), c) (alienação da propriedade intelectual e industrial) e d) (cessão onerosa de posições contratuais) do n.º 1 do art. 10º só pode ser reportado em 50% do seu valor até aos 5 anos seguintes àquele a que respeita, deduzindo-se ao respectivo saldo positivo entre mais e menos-valias (art. 55º n.º 5).*
>
> *O saldo negativo apurado num determinado ano relativo às operações previstas nas alíneas b) (alienação de participações sociais), e) (operações relativas a instrumentos financeiros derivados) e f) (operações relativas a warrants autónomos) do n.º 1 do art. 10º, pode ser reportado para os 2 anos*

seguintes, aos rendimentos com a mesma natureza, quando o sujeito passivo opte pelo seu englobamento (art. 55º n.º 6).

Categoria B: *O resultado líquido negativo apurado na categoria B, só poderá ser reportado aos cinco anos seguintes àquele a que respeitam, deduzindo-se aos rendimentos da mesma categoria – art. 55º n.º 3 al. a) – sem prejuízo do disposto nas alíneas b), c) e d) daquele número.*

No entanto, se o prejuízo resultar de rendimentos de natureza agrícola, silvícola e pecuária, este só poderá reportar a rendimentos positivos da mesma categoria e da mesma natureza. Da mesma forma, os prejuízos da categoria B apurados nas restantes categorias, não poderão ser deduzidos aos rendimentos positivos daquela natureza (art. 55º n.º 3 al. b) e c)). No regime simplificado nunca há prejuízos. No entanto, se um SP passa do regime de contabilidade organizada, onde tinha prejuízos a reportar, para o regime simplificado, poderá deduzir esses prejuízos. (art. 55º n.º 4).

Tal como já foi referido anteriormente, o prejuízo da Categoria B só pode ser deduzido até 75% do lucro (cfr. artigo 52.º do Código do IRC).

10.4. Abatimentos ao rendimento global líquido (art. 56º)

Com a entrada em vigor da Lei 64-A/2008, de 31 de Dezembro, Lei do Orçamento de Estado para 2009, deixaram de existir deduções ao rendimento líquido total.

Todos os abatimentos anteriormente previstos foram convertidos em deduções à colecta ou deduções específicas. Trata-se de uma medida positiva no sentido da justiça fiscal já que implica necessariamente o desagravamento dos contribuintes de rendimentos mais baixos.

10.5. Taxas (art. 68º e seguintes)

Conforme já temos feito referência, as taxas do IRS podem classificar-se da seguinte forma:

- **Normais: as constantes da tabela do art. 68.º (progressivas)**

  As taxas normais são progressivas, aumentando à medida que aumenta a matéria colectável. A progressividade funciona por escalões e aproxima o imposto da sua finalidade redistributiva (equidade).

- **Especiais: as constantes dos art. 71.º e 72.º (proporcionais)**

As taxas especiais são proporcionais, dado manterem-se constantes, independentemente do montante da matéria colectável.

10.5.1. Taxas Normais (art. 68º a 70º)

Para o ano 2012, e relativamente aos SP residentes no continente, a tabela de taxas a aplicar é a seguintes (art. 68º):

Rendimento Colectável (€)	Taxas (%)	
	Normal (A)	Média (B)
Até 4.898	11,5	11,5000
De mais de 4.898 até 7.410	14	12,3480
De mais de 7.410 até 18.375	24,5	19,5990
De mais de 18.375 até 42,259	35,5	28,5860
De mais de 42.259 até 61.244	38,0	31,5040
De mais de 61.244 até 66.045	41,5	32,2310
De mais de 66.045 até 153.300	43,5	38,6450
Superior a 153.300	46,5	

Na aplicação da tabela observar-se-á o seguinte (n.º 2, art. 68º):

a) Aos rendimentos colectáveis até € 4.898 aplicar-se-á a taxa correspondente – 11,5%.

b) Quanto aos restantes rendimentos, dividir-se-á o seu quantitativo em 2 partes:

- uma igual ao limite do maior dos escalões que nele couber à qual se aplicará a taxa da coluna B (média) correspondente a esse escalão;
- outra igual ao excedente, a que se aplicará a taxa da coluna A (normal) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Exemplo de aplicação:

Admitamos um contribuinte solteiro que tem de rendimento colectável, em 2012, de € 45.000. A colecta será determinada pelas seguintes operações:

Aplicação das taxas (tabela normal)

€ 42.259 x 28,586% = € 12.080,16

(€ 45.000 – € 42.259) x 38% = € 1.041,58

Colecta total = € 12.080,16 + € 1.041,58 = € 13.121,74

Sem prejuízo do disposto no art.º 68º, ao quantitativo do rendimento colectável superior a € 153.300,00 é aplicada a taxa adicional de 2,5%, de acordo com o disposto no n.º 1 do art. 68º, a vigorar nos anos de 2012 e 2013.

→ **Contribuintes não casados**

Como tivemos oportunidade de verificar, tratando-se de contribuinte não casado (solteiro, viúvo, divorciado, separado de facto), as taxas aplicam-se directamente ao rendimento colectável de acordo com as regras precedentes.

→ **Contribuintes casados ou unidos de facto (art. 69º)**

Se, porém, estivermos perante um contribuinte casado e não separado judicialmente de pessoas e bens ou em união de facto, atendendo ao facto de existir uma única tabela de taxas, há que ponderar os seguintes aspectos:

- *Efeito da progressividade das taxas*

Conforme já verificamos no capítulo dedicado à incidência pessoal, optou-se, em sede de IRS, por tomar como critério de base a tributação conjunta do agregado familiar.

Mas como neste sistema de tributação do rendimento pessoal se adopta o regime das taxas progressivas em função do quantitativo dos rendimentos, o mero somatório dos rendimentos dos componentes do agregado familiar teria como consequência um agravamento progressivo correspondente aos resultados desse somatório. A conjugação da progressividade das taxas com a cumulação dos rendimentos auferidos pelo agregado familiar (que é assim arrastado para taxas mais altas) originaria uma situação discriminatória penalizante daquele em relação à tributação pessoal que cada um dos seus componentes suportaria se não fizesse parte da família, pelo que houve a necessidade de introduzir um mecanismo neutralizador desses efeitos:

- *Quociente conjugal/splitting (art. 69º)*

Afastada a hipótese da existência de dupla escala de taxas (uma para contribuintes casados com taxas mais baixas e progressividade menos acentuada; outra para contribuintes não casados), por virtude do imperativo da simplificação, enveredou-se pela tributação do agregado familiar por englobamento com divisão segundo a técnica do quociente conjugal ou split-

ting, que consiste em fraccionar o rendimento colectável em 2 partes relativas a cada um dos cônjuges. Nestes termos, as taxas aplicáveis são as correspondentes a metade do rendimento colectável – n.º 1, do art. 69º.

Ao quociente referido aplicam-se assim as taxas fixadas no art. 68º, multiplicando-se o resultado obtido por 2 para apurarmos a colecta (n.º 2, art. 69º).

Exemplificando:

Admitamos um casal, não separado judicialmente de pessoas e bens, que em 2011 obteve um rendimento colectável de € 45.000. A colecta será determinada pelas seguintes operações:

Aplicação das Taxas (Tabela Normal)

€ 45.000 : 2 = € 22.500 (art. 69º n.º 2)

€ 18.375 x 19,599% = € 3.601,32 (art. 68º)

(€ 22.500 – € 18.375) x 35,5% = € 1.464,38

Colecta total = (€ 3.601,32 + € 1.464,38) = € 5.065,69x 2 (art. 69º nº 2) = € 10.131,38

→ **Separados de facto**

Aos contribuintes casados, mas separados de facto, que exerçam a opção prevista no art. 59º n.º 2 não é aplicável o quociente conjugal pelo que as taxas são directamente aplicadas aos rendimentos colectáveis respectivos.

→ **Unidos de facto**

Aos contribuintes unidos de facto que optem pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados, aplica-se o quociente conjugal previsto no art. 69º.

→ **Artigo 68.º -A – Taxa adicional**

Sem prejuízo do disposto no artigo 68.º, ao quantitativo do rendimento colectável superior a € 153 300 é aplicada a taxa adicional de 2,5 %. Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, a taxa aplica-se à diferença positiva entre a divisão por dois do rendimento colectável e o limite estabelecido no mesmo número, multiplicada por dois.

10.5.2. Mínimo de existência (art. 70º)

Da aplicação das taxas previstas no art. 68º e relativamente aos **titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões** (mais de 50%), não pode resultar:

- a disponibilidade de um rendimento, líquido de imposto, inferior ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado acrescido de 20% (485 x 14 x 1,2 = € 8.148, para o ano 2012),
- nem, para os mesmos rendimentos, resultar qualquer imposto quando a matéria colectável, após a aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a € 1.911 (contribuintes casados. Para os não casados, este limite será de € 3.822).

Para os agregados familiares com 3 ou mais dependentes não haverá tributação se o rendimento colectável não ultrapassar os seguintes valores (art. 70º n.º 2):

- Agregados com 3 ou 4 dependentes: € 10.864 (485 x 14 x 1,6, para 2012);
- Agregados com 5 ou mais dependentes: € 14.938 (485 x 14 x 2,2, para 2012).

10.5.3. Taxas Liberatórias (art. 71º)

A tributação a taxas liberatórias libera o titular dos rendimentos da obrigação do englobamento dos rendimentos a elas sujeitos, rendimentos esses que, assim, sofrem um tratamento fiscal separado com retenção na fonte a uma taxa proporcional.

A solução adoptada (existência de taxas liberatórias) admite, no entanto, a possibilidade de opção por parte dos contribuintes residentes pela identificação e consequente englobamento de alguns dos rendimentos abrangidos, funcionando, neste caso, a retenção na fonte como pagamento por conta do imposto devido a final – n.º 6 e 7 do art. 71º e n.º 2 do art. 78º.

As taxas liberatórias já foram objecto de estudo pormenorizado nos capítulos anteriores.

10.5.4. Taxas Especiais (art. 72º)

As taxas especiais do art. 72º não são taxas liberatórias mas sim taxas de tributação final, em que os rendimentos tributados a estas taxas são obrigatoriamente declarados na modelo 3 da declaração de IRS.

De acordo com o art. 72º, são tributadas autonomamente à taxa de:

- 10% – As gratificações não atribuídas pela entidade patronal;
- 25% – O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias resultantes de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados, salvo se for exercida opção pelo englobamento;

Os rendimentos auferidos por não residentes, não sujeitos a retenção a taxa liberatória, serão tributados de acordo com as seguintes taxas:

- Rendimentos imputáveis a estabelecimento estável: 25%;
- Rendimentos prediais: 16,5%;
- Saldo positivo entre as mais-valias e as menos-valias de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados: 25%;
- Outros rendimentos e outras mais-valias: 25%.

São tributados à taxa de 25% os rendimentos previstos no art. 71.º, n.º 1 (nomeadamente os lucros distribuídos e os juros) devidos por entidades não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte (situação esta que pode ocorrer no caso de rendimentos de valores mobiliários quando há um agente pagador / intermediário financeiro residente em território nacional).

Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico (Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro) por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20%, sem prejuízo da opção pelo englobamento.

Os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a € 100.000, são tributados à taxa especial de 60% ([117]).

10.6. Deduções à Colecta (art. 78º e seguintes)

A determinação do quantitativo de imposto devido, passa, como vimos, pela aplicação ao rendimento colectável determinado, da(s) taxa(s) correspondente(s) e ainda pela consideração das

[117] Introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro.

Deduções à Colecta legalmente previstas.

São as deduções à colecta que com o quadro de taxas progressivas, asseguram o objectivo da tributação pessoal e progressiva.

As deduções à colecta traduzem-se em subtracções à colecta apurada, tendo por objectivo, não só adequar o imposto à situação familiar de cada contribuinte como também evitar ou atenuar a dupla tributação de determinados rendimentos englobados.

O art. 78º CIRS define as deduções à colecta a efectuar pelos sujeitos passivos. As deduções previstas no n.º 1 do referido artigo não dão lugar a reembolso de imposto, fazendo-se apenas até à concorrência da colecta apurada.

Assim, presentemente, à colecta são efectuadas as seguintes deduções relativas:

- Aos sujeitos passivos, seus dependentes e ascendentes;
- Às despesas de saúde;
- Às despesas de educação e formação;
- Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;
- Aos encargos com lares;
- Aos encargos com imóveis;
- Aos encargos com prémios de seguros de vida previstos no artigo 87.º;
- Às pessoas com deficiência;
- À dupla tributação internacional;
- Aos benefícios fiscais.

As deduções financeiras previstas no n.º 2 do art. 78º (pagamentos por conta e retenções na fonte) essas sim, quando superiores ao imposto devido, conferem direito ao reembolso da diferença (art. 78º n.º 3).

Com a transposição da Directiva Comunitária 2003/48/CE[118], de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, o n.º 2 do art. 78º foi alterado, sendo possível também deduzir à colecta a retenção na fonte que tenha sido efectuada nos termos do art. 11º daquela Directiva. Também esta dedução confere direito a reembolso.

As deduções referidas no art. 78º são efectuadas pela ordem nele indicada.

De salientar que as deduções à colecta previstas no n.º 1 do art. 78º apenas se aplicam aos sujeitos passivos residentes em território nacional.

[118] A Directiva n.º 2003/48/CE, de 3 de Junho, relativa à tributação dos rendimentos da poupança sob a forma de juros, prevê a instituição de um mecanismo de troca de informações entre Estados-membros relativas aos pagamentos de rendimentos da poupança sob a forma de juros aplicável aos pagamentos efectuados ou atribuídos por operadores económicos estabelecidos nos Estados-membros a beneficiários efectivos que sejam pessoas singulares residentes noutro Estado-membro. O objectivo final desta directiva consiste em permitir que tais rendimentos pagos num Estado-membro a beneficiários efectivos que sejam pessoas singulares residentes noutro Estado-membro sejam sujeitos a uma tributação efectiva em conformidade com a legislação deste último (estado da residência). O DL n.º 62/2005, de 11/03, transpôs esta directiva para a ordem jurídica interna, estabelecendo as obrigações de obtenção e prestação de informações relativas aos rendimentos da poupança sob a forma de juros pagos ou atribuídos por operadores económicos residentes ou estabelecidos em território português em benefício efectivo de pessoas singulares residentes noutros Estados-membros da União Europeia. Atendendo a que, durante o período transitório, a Bélgica, o Luxemburgo e a Áustria podem não aplicar a troca automática de informações e optar pela aplicação aos rendimentos da poupança abrangidos pela directiva de uma taxa de retenção que aumentará progressivamente até 35% e cujas receitas são, na sua maior parte, transferidas para os Estados-membros de residência dos beneficiários efectivos, estabeleceu-se que as quantias retidas pelo agente pagador ao abrigo do artigo 11.º da directiva são dedutíveis à colecta, nos termos do n.º 2 do artigo 78.º do CIRS, assim garantindo a supressão de qualquer dupla tributação eventualmente resultante da aplicação dessa retenção.

A soma das deduções à colecta relativas a despesas de saúde, educação e formação profissional, encargos com lares e encargos com imóveis não pode exceder os limites constantes da seguinte tabela[119]:

Escalão de rendimento colectável (RC)	Limite
Até 4.898	Sem limite
De mais de 4.898 até 7.410	Sem limite
De mais de 7.410 até 18.375	€ 1.250
De mais de 18.375 até 42,259	€ 1.200
De mais de 42.259 até 61.244	€ 1.150
De mais de 61.244 até 66.045	€ 1.100
De mais de 66.045 até 153.300	0
Superior a 153.300	0

Os limites previstos para o 3.º, 4.º, 5.º e 6.º escalões de rendimentos na tabela constante do número anterior são majorados em 10 % por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo de IRS.

De acordo com o n.º 9, nos casos em que, por divórcio, separação judicial de pessoas e bens, declaração de nulidade ou anulação do casamento, as responsabilidades parentais relativas aos filhos são exercidas em comum por ambos os progenitores, as deduções à colecta são efectuadas nos seguintes termos:

a) 50 % dos montantes fixados na alínea d) do n.º 1 e no n.º 3 do artigo 79.º e nos n.os 1, 2 e 6 do artigo 87.º, relativamente a cada dependente;

b) 50 % do limite previsto no n.º 4 do artigo 87.º, respectivamente, por cada dependente;

c) 50 % dos restantes limites quantitativos estabelecidos para as deduções previstas nas alíneas b), c), e) e j) do n.º 1 deste artigo e no n.º 2 do artigo 74.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, salvo se no mesmo agregado existirem outros dependentes que não estejam nestas condições.

i. Deduções Pessoais (art. 79º CIRS):

Deduções Fixas	% IAS[120]	Deficientes e Não Deficientes (art. 79º n.º 1)
SP não casados	55%	261,25
SP Casados (por cada)	55%	261,25
Famílias Monoparentais (por SP)	80%	380,00
Dependente[121] ou afilhado civil[122] (por cada)	40%	190,00
Ascendentes[123] (por cada)	55%	261,25[124]

[119] Tabela aplicada nos mesmos termos que a tabela prevista no art. 68.º, ou seja, tendo em conta o art. 69.º, n.º 1 (quociente conjugal), embora a lei não o refira especificamente.

[120] Transitoriamente, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação.

[121] A dedução é elevada para o dobro no caso de dependentes que não ultrapassem 3 anos de idade até 31 de Dezembro do ano a que o imposto respeita.

[122] A figura do apadrinhamento civil foi introduzida pela Lei n.º 103/2009, de 11 de Setembro. De acordo com o art. 2º da referida lei, o apadrinhamento civil é uma relação jurídica, tendencialmente de carácter permanente, entre uma criança ou jovem e uma pessoa singular ou uma família que exerça os poderes e deveres próprios dos pais e que com ele estabeleçam vínculos afectivos que permitam o seu bem-estar e desenvolvimento, constituída por homologação ou decisão judicial e sujeita a registo civil.

[123] A dedução relativa a ascendentes aplica-se a ascendentes que vivam efectivamente em comunhão de habitação com o SP desde que não aufiram rendimentos superiores à pensão mínima do regime geral, fixada pela Portaria n.º 1458/2009, de 31 de Dezembro, no valor de € 246,36.

[124] A dedução relativa aos ascendentes é de 85% do valor do IAS (para 2011, 85% x 475 = € 403,75) no caso de existir apenas um ascendente (transitoriamente, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação).

ii. Deduções de despesas (art. 82º e seguintes CIRS):

Estão previstas deduções percentuais das despesas que, comprovadamente, tenham sido suportadas.

Para além da limitação geral prevista no n.º 7 do art. 78.º, a quase totalidade destas deduções estão individualmente limitadas.

Havendo separação de facto e optando pela tributação separada, os limites que a seguir se referem não podem exceder o menor dos limites fixados em função da situação familiar dos SP ou 50% dos restantes limites quantitativos (art. 59º n.º 2 al. a)).

a) Despesas de Saúde (art. 82º)

Podem ser deduzidas à colecta 10% das despesas *com limite de duas vezes o valor do IAS (€838,44)*, efectuadas com:

a) Bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do SP e do seu agregado familiar, que se encontrem isentas de IVA ou sujeitas à taxa reduzida (6%);

b) Bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde que se encontrem isentas de IVA ou sujeitas a taxa reduzida (6%), respeitantes aos afilhados civis, ascendentes e colaterais até ao 3º grau que vivam em economia comum e não possuam rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado;

c) Juros de empréstimos para pagamento das despesas de saúde anteriormente referidas;

d) Bens e serviços directamente relacionados com despesas de saúde do SP e do seu agregado familiar e dos ascendentes e colaterais até ao 3º grau sujeitas a taxa superior à reduzida, desde que justificadas com receita médica, com limite de € 65,00 ou, se superior, 2,5% das despesas referidas nos pontos anteriores.

Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo o limite referido no n.º 1 é elevado em montante correspondente a 30 % do valor do IAS, por cada dependente, caso existam, relativamente a todos eles, despesas de saúde (n.º 2 art. 82º).

As despesas de saúde que forem comparticipadas parcialmente só serão de considerar no ano em que ocorrer a comparticipação e somente na parte que não tenha sido reembolsada (n.º 3 art. 82º).

b) Despesas de Educação e Formação (art. 83º e art. 87º n.º 2)

Podem ser deduzidas à colecta 30% das despesas efectuadas com educação e formação considerando-se como tais, designadamente, as suportadas com creches, lactários, jardins-de-infância e os encargos com formação artística, educação física e educação informática, desde que devidamente comprovadas (art. 83º n.º 3), quando prestadas por entidades oficialmente reconhecidas, mas apenas na parte que não forem objecto de dedução específica na categoria A ou encargo da categoria B (art. 83º n.º 4):

- *Sem limite:*

Educação e reabilitação do SP ou dependente deficiente com grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% (art. 87º n.º 2).

- *Com limite:*

Educação e formação do SP, dos seus dependentes e afilhados civis, com limite de € 760 (€ 475 x 160%), sendo irrelevante o estado civil do SP (art. 83º n.º 1).

Acrescerá a este limite o valor de € 142,5 (€ 475 x 30%) por cada dependente, nos agregados com 3 ou mais dependentes, desde que em relação a todos tenham sido suportadas despesas de educação (art. 83º n.º 2).

Não são dedutíveis as despesas de educação até ao montante do reembolso efectuado, no ano em causa, no âmbito de um PPE (Plano Poupança Educação) (art. 83º n.º 5).

c) Importâncias relativas a pensões de alimentos (art.º 83.º-A)[125]

São dedutíveis à colecta, sem qualquer limite, 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado a pagar por sentença judicial ou acordo homologado nos termos da lei civil, excepto se o beneficiário da pensão fizer parte do agregado familiar, com o limite de mensal de um IAS [126] por beneficiário, ou seja, € 419,22.

Relativamente à dedução de encargos com pensões de alimentos atribuídas a dependentes, passou a exigir-se com o OE para 2011 que se verifiquem em relação a eles os requisitos estabelecidos na alínea b) do n.º 4 do artigo 13.º, ou seja, que não tenham mais de 25 anos, que não aufiram anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida e que tenham frequentado no ano o 11.º ou 12.º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior.

d) Encargos com lares (art. 84º)

São dedutíveis à colecta 25%, com limite de 85% do valor do IAS ([127]) (para 2012 = € 403,75 = € 475 x 85%), das importâncias despendidas com lares e instituições de apoio à terceira idade relativas aos SP, ascendentes e colaterais até ao 3º grau que não possuam rendimentos superiores ao salário mínimo nacional.

e) Encargos com imóveis (art. 85º)

Podem ser deduzidos à colecta 15% dos encargos com imóveis situados em território nacional ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou no espaço económico europeu desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações, com limite de € 591,00:

- Juros de dívidas, por contratos celebrados até 31/12/2011, suportados com a aquisição, construção ou beneficiação de imóveis para habitação permanente do próprio ou do arrendatário ([128]);
- Prestações pagas no âmbito do regime de compras em grupo de imóveis para habitação permanente do próprio ou do arrendatário, por contratos celebrados até 31/12/2011, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas;
- As importâncias pagas às cooperativas de habitação e construção pelos respectivos membros, tendo em vista a aquisição, construção, recuperação ou beneficiação de imóveis para habitação permanente do próprio ou do arrendatário, por contratos celebrados até 31/12/2011, na parte que respeitem a juros das correspondentes dívidas;
- Rendas, líquidas de subsídios, suportadas pelo arrendatário para habitação própria permanente (ao abrigo do RAU), ou devidas por contrato de locação financeira na parte que não

[125] Esta dedução foi transformada, pela Lei do OE para 2009, de abatimento ao rendimento líquido total, que constava no artigo 56.º revogado para uma dedução à colecta, a exemplo do que já tinha acontecido com as restantes deduções. O benefício é assim apenas constituído por uma dedução à colecta igual para todos os contribuintes, independentemente da taxa aplicável.

[126] Neste caso utiliza-se efectivamente o valor do IAS, ou seja, € 419,22, uma vez que a Lei do OE não definiu, neste caso, nenhuma norma transitória de substituição do IAS pela retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010.

[127] Transitoriamente, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação.

[128] Esta dedução não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável ('Paraíso Fiscal') e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis (art. 85º n.º 4).

constituem amortização de capital[129], por contratos celebrados até 31/12/2011.

As despesas referidas em cada um dos pontos anteriores não são cumuláveis (art. 85º n.º 3).

Com alteração introduzida pela Lei 64/2008, de 5 de Dezembro foram criados limites diferentes, com efeitos a contar desde de 2008, em função do rendimento dos agregados familiares, de acordo com os escalões das taxas do art.º 68.º em que fossem tributados.

Estes limites passam assim a ser majorados em 50%, 20% e 10%, para os sujeitos passivos com rendimento colectável até € 7.410, € 18.375 e € 42.259 respectivamente, de acordo com os rendimentos e taxas de 2011.

De acordo com o art. 111º n.º 4 e 5 do OE para 2012, o limite para a dedução dos encargos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 85.º do Código do IRS é considerado, para efeitos de IRS, apenas por 75 %, 50 % e 25 % do seu valor, respectivamente nos anos de 2013, 2014 e 2015, deixando estes encargos de ser dedutíveis a partir de 2016, e o limite para a dedução dos encargos previstos na alínea d) do n.º 1 do artigo 85.º do Código do IRS (Rendas líquidas de subsídios, suportadas pelo arrendatário para habitação própria permanente), é considerado, para efeitos de IRS, apenas por 85 %, 70 %, 55 %, 40 % e 25 % do seu valor, respectivamente nos anos de 2013, 2014, 2015, 2016 e 2017, deixando estes encargos de ser dedutíveis a partir de 2018.

f) Dedução relativa às pessoas com deficiência (art. 87º)

Para efeito de aplicação das deduções previstas neste artigo, considera-se pessoa com deficiência aquela que apresente um grau de incapacidade permanente, devidamente comprovado mediante atestado médico de incapacidade multiuso emitido nos termos da legislação aplicável, igual ou superior a 60%.

Prevê o referido artigo que:

- São dedutíveis à colecta por cada sujeito passivo com deficiência uma importância correspondente a quatro vezes o valor do IAS ([130]) (€ 1.900, para 2012);
- São dedutíveis à colecta por cada dependente com deficiência, bem como por cada ascendente com deficiência que esteja nas condições da alínea e) do n.º 1 do artigo 79.º, uma importância igual a uma vez e meia o valor do IAS ([131]) (€ 712,5, para 2012)
- O n.º 2 do art. 87º, conforme já referido, prevê um regime especial para a dedução relativa a despesas de educação e reabilitação do sujeito passivo ou dependentes com deficiência e dos prémios de 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 e 5 anos de duração do contrato, e em que aqueles figurem como primeiros beneficiários, nos termos e condições estabelecidos no n.º 1 do artigo 86.º do Código do IRS. Assim, para quem reúna tais condições, as referidas deduções passam a ser de 30% e 25% da totalidade das despesas/prémios, respectivamente, sem qualquer limite no caso das despesas de educação/reabilitação e com o limite de 15% da colecta de IRS no caso dos prémios de seguros.
- É também dedutível à colecta, a título de despesas de acompanhamento, uma importância igual a quatro vezes o valor do IAS ([132]) (€ 1.900, para 2012) por cada sujeito passivo ou depen-

[129] Esta dedução não é aplicável quando os encargos aí referidos sejam devidos a favor de entidade residente em país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável ('Paraíso Fiscal'), e que não disponha em território português de estabelecimento estável ao qual os rendimentos sejam imputáveis (art. 85º n.º 5).

[130] Transitoriamente, enquanto o IAS (que presentemente é de € 419,22) não atingir o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475,00), será este o valor a considerar para efeitos desta indexação.

[131] Idem nota anterior.

[132] Idem nota anterior.

dente, cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, seja igual ou superior a 90%.

- Por cada sujeito passivo deficiente das Forças Armadas abrangido pelos Decretos-Leis n.ºs 43/76, de 20 de Janeiro, e 314/90, de 13 de Outubro, que beneficie da dedução prevista no anterior n.º 1, é, ainda, dedutível à colecta uma importância igual ao IAS[133].

As deduções previstas nos n.ºs 1, 6 e 7 do referido artigo são cumulativas.

g) Crédito de imposto por dupla tributação internacional (art. 81º)

Haverá lugar a crédito de imposto por dupla tributação internacional quando forem englobados rendimentos de quaisquer categorias obtidos no estrangeiro. Os rendimentos obtidos no estrangeiro deverão ser englobados no seu montante ilíquido (art. 22º n.º 6).

O crédito de imposto será deduzido, até à concorrência da parte da colecta proporcional a esse rendimentos líquidos, que corresponderá à menor das seguintes importâncias:

- Imposto sobre o rendimento pago no estrangeiro;
- Fracção da colecta do IRS, calculada antes da dedução, correspondente aos rendimentos que no país em causa possam ser tributados, líquidos das deduções específicas previstas no CIRS. Irá na prática corresponder à aplicação da taxa média de IRS ao rendimento obtido no estrangeiro, taxa medida essa resultante de uma liquidação que inclui a totalidade dos rendimentos (obtidos em território nacional e no estrangeiro) (matéria a desenvolver na unidade curricular de Tributação Internacional).

Quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, a dedução a efectuar não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro nos termos previstos pela convenção.

h) Deduções à Colecta no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)

Com o OE de 2011, foram introduzidos limites máximos à dedução de benefícios fiscais previstos no EBF, fixado em função do escalão de rendimento atingido pelos sujeitos passivos[134]:

Escalão de rendimento colectável (RC)	Limite
Até 4.898	Sem limite
De mais de 4.898 até 7.410	Sem limite
De mais de 7.410 até 18.375	€ 100
De mais de 18.375 até 42,259	€ 80
De mais de 42.259 até 61.244	€ 60
De mais de 61.244 até 66.045	€ 50
De mais de 66.045 até 153.300	€ 50
Superior a 153.300	0

1. Fundos de Poupança-Reforma (art. 21º EBF)

A dedução é actualmente de 20% dos valores aplicados no respectivo ano por sujeito passivo não casado, ou por cada um dos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, sendo o limite máximo variável de acordo com a idade do sujeito passivo:

a) € 400 por sujeito passivo com idade inferior a 35 anos;

b) € 350 por sujeito passivo com idade compreendida entre 35 e 50 anos;

c) € 300 por sujeito passivo com idade superior a 50 anos.

---

[133] Idem nota anterior.

[134] Tabela aplicada nos mesmos termos que a tabela prevista no art. 68.º, ou seja, tendo em conta o art. 69.º, n.º 1 (quociente conjugal), embora a lei não o refira especificamente.

2. Prémios de seguros (art. 74.º do EBF)

Podem ser deduzidos à colecta os prémios pagos pelo próprio ou por terceiro se, neste caso, tiverem sido, comprovadamente, tributados como rendimentos da categoria A, 10% dos prémios, de seguros que cubram exclusivamente riscos de saúde, relativos ao SP e dependentes, com os seguintes limites:

- € 50,00, tratando-se de SP não casados;
- € 100,00, tratando-se de SP casados;
- € 25,00, por cada dependente.

3. Donativos – Mecenato (art.º 63.º do EBF)

O OE para 2007 revogou o Estatuto do Mecenato, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 74/99, de 16 de Março, passando as deduções à colecta relativas ao Mecenato a constar dos artigos 61º e seguintes do EBF.

Assim, nos termos do art. 61º EBF, entende-se por donativo, para efeitos fiscais, as *"entregas em dinheiro ou em espécie concedidos sem contrapartidas que configurem obrigações de carácter pecuniário ou comercial às entidades públicas ou privadas previstas nos artigos seguintes, cuja actividade consista predominantemente na realização de iniciativas nas áreas social, cultural, ambiental, desportiva ou educacional".*

As deduções abaixo só são permitidas desde quem não tenham sido contabilizadas como custo de uma actividade.

3.1. Donativos ao Estado e a outras entidades (art. 63º n.º1 al. a) e 62º n.º 1 e n.º 2 EBF)

Os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional são dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas às seguintes entidades:

a) Estado, regiões autónomas, autarquias locais e qualquer dos seus serviços ou organismo;

b) Associações de municípios;

c) Fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial;

d) Fundações de iniciativa exclusivamente privada que prossigam fins de natureza predominantemente social ou cultural, relativamente à sua dotação inicial.

Estes donativos serão considerados em 140% se se destinarem exclusivamente à prossecução de fins de carácter social, 120% se destinados exclusivamente a fins de carácter cultural, ambiental, desportivo e educacional e 130% se atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

3.2. Donativos a Igrejas e outras instituições religiosas (art. 63º n.º 2 EBF)

São dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em montante correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional às seguintes entidades:

a) Igrejas;

a) Instituições religiosas;

a) Pessoas colectivas de fins não lucrativos pertencentes a confissões religiosas ou por eles instituídas.

Estes benefícios são considerados em 130% do seu quantitativo.

3.3. Mecenato social (art. 63º n.º 1 al. b) e 62º n.º 3 e n.º 4 EBF)

São dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em montante correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional às seguintes entidades:

a) IPSS e pessoas colectivas equiparadas;

b) Pessoas Colectivas de utilidade pública administrativa e de mera utilidade pública que prossigam fins de caridade, assistência, beneficência e solidariedade social e cooperativas de solidariedade social;

c) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos estatutos do INATEL, desde que destinados ao desenvolvimento de actividades de natureza social do âmbito daquelas entidades;

d) Organizações não governamentais ou outras entidades promotoras de iniciativas de auxílio a populações carecidas de ajuda humanitária em consequência de catástrofes naturais ou de outras situações de calamidade, reconhecidas pelo Estado Português, mediante despacho conjunto dos Ministros das Finanças e dos Negócios Estrangeiros.

Estes benefícios são considerados em 130% do seu quantitativo ou em 140% no caso de se destinarem a custear medidas de apoio à infância ou à terceira idade; apoio e tratamento de toxicodependentes ou de doentes com sida, com cancro ou diabéticos; promoção de iniciativas dirigidas à criação de oportunidades de trabalho e de reinserção social de pessoas, famílias ou grupos em situações de exclusão ou risco de exclusão social, designadamente no âmbito do rendimento mínimo garantido, de programas de luta contra a pobreza ou de programas e medidas adoptadas no contexto do mercado social de emprego.

3.4. Mecenato familiar (art. 63º n.º 1 al. b) e 62º n.º 5 EBF)

São dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em montante correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional às entidades referidas nos pontos 4.1) e 4.3) anteriores, destinados a custear as seguintes medidas:

a) Apoio pré-natal a adolescentes e a mulheres em situação de risco e à promoção de iniciativas com esse fim;

b) Apoio a meios de informação, de aconselhamento, encaminhamento e de ajuda a mulheres grávidas em situação social, psicológica ou economicamente difícil;

c) Apoio, acolhimento, ajuda humana e social a mães solteiras;

d) Apoio, acolhimento, ajuda social e encaminhamento de crianças nascidas em situações de risco ou vítimas de abandono;

e) Ajuda à instalação de centros de apoio à vida para adolescentes e mulheres grávidas cuja situação socioeconómica ou familiar as impeça de assegurar as condições de nascimento e educação da criança;

f) Apoio à criação de infra-estruturas e serviços destinados a facilitar a conciliação da maternidade com a actividade profissional dos pais.

Estes benefícios são considerados em 150% do seu quantitativo.

O limite previsto não será aplicável se os donativos atribuídos tiverem em vista a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse nacional.

3.5. Mecenato cultural, ambiental, desportivo e educacional (art. 63º n.º 1 al. b) e 62º n.º 6 EBF)

São dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em montante correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional às seguintes entidades:

a) Cooperativas culturais, institutos, fundações e associações que prossigam actividades de cultura e de defesa do património histórico-cultural e outras entidades que desenvolvam acções no âmbito do teatro, do bailado, da música, da organização de festivais e outras manifestações artísticas e da produção cinematográfica, audiovisual e literária;

b) Museus, bibliotecas e arquivos históricos e documentais;

c) Organizações não governamentais de ambiente (ONGA);

d) Comité Olímpico de Portugal, Confederação do Desporto de Portugal, as pessoas colectivas titulares do estatuto de utilidade pública desportiva, as associações promotoras do desporto e as associações dotadas do estatuto de utilidade pública que tenham como objecto o fomento e a prática de actividades desportivas, com excepção das secções participantes em competições desportivas de natureza profissional;

e) Centros de cultura e desporto organizados nos termos dos Estatutos do INATEL;

f) Estabelecimentos de ensino, escolas profissionais, escolas artísticas e jardins-de-infância legalmente reconhecidos pelo Ministério da Educação;

g) Instituições responsáveis pela organização de feiras universais ou mundiais, nos termos a definir por resolução do Conselho de Ministros.

Estes benefícios são considerados em 120% do seu quantitativo ou 130% quando atribuídos ao abrigo de contratos plurianuais celebrados para fins específicos que fixem os objectivos a prosseguir pelas entidades beneficiárias e os montantes a atribuir pelos sujeitos passivos.

O limite previsto não será aplicável se os donativos atribuídos tiverem em vista a realização de actividades ou programas que sejam considerados de superior interesse nacional.

3.6. Donativos a organismos associativos (art. 63º n.º 1 al. b) e 62º n.º 8 EBF)

São dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, em montante correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, os donativos atribuídos pelos associados aos respectivos organismos associativos a que pertençam com vista à satisfação dos seus fins estatutários.

Estas deduções só são permitidas desde quem não tenham sido contabilizadas como custo de uma actividade.

3.7. Donativos – Mecenato Científico – art. 62º - A do EBF

Os donativos atribuídos pelas pessoas singulares residentes em território nacional às seguintes entidades:

a) Fundações, associações e institutos públicos ou privados;

b) Instituições de ensino superior, bibliotecas, mediatecas e centros de documentação;

c) Laboratórios do Estado, laboratórios associados, unidades de investigação e desenvolvimento, centros de transferência e centros tecnológicos.

d) Órgãos de comunicação social, quando se trate de mecenato para a divulgação científica;

e) Empresas nas quais se desenvolvam acções de demonstração, em ambiente industrial, de resultados de investigação e desenvolvimento tecnológico, sempre que a respectiva actividade assuma, predominantemente, carácter científico.

são dedutíveis à colecta do ano a que dizem respeito, com as seguintes especificidades:

- Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, no caso das entidades beneficiárias referidas pertencerem ao Estado, às Regiões Autónomas e autarquias locais e a qualquer dos seus serviços, estabelecimentos e organismos, ainda que personalizados; a associações de municípios e freguesias; a fundações em que o Estado, as Regiões Autónomas ou as autarquias locais participem no património inicial.
- Em valor correspondente a 25% das importâncias atribuídas, até ao limite de 15% da colecta, nos casos das entidades beneficiárias referidas pertencerem a entidades de natureza privada.

10.7. Declaração de rendimentos (art. 57º a 67º)

Nos impostos sobre o rendimento, no domínio da extinta tributação cedular, optou-se sempre por fazer coincidir o ano fiscal com o ano civil, para melhor se identificarem as datas que delimitam os períodos tributários. O IRS não fugiu a essa tradição como se infere do disposto no art. 143º:

Ano fiscal = ano civil

Em sincronia com esta disposição, o n.º 1 do art. 57º determina que

«Os sujeitos passivos devem apresentar anualmente uma declaração de modelo oficial relativa aos rendimentos do ano anterior...»

O modelo oficial é a declaração modelo 3 que terá de ser acompanhada dos anexos correspondentes às categorias de rendimentos sujeitos a tributação respeitantes ao ano anterior e de outros elementos informativos relevantes.

Os anexos a enviar são os seguintes:

- Anexo A: rendimentos das categorias A e H
- Anexo B: rendimentos da categoria B (regime simplificado)
- Anexo C: rendimentos da categoria B (regime de contabilidade organizada)
- Anexo D: transparência fiscal
- Anexo E: rendimentos da categoria E
- Anexo F: rendimentos da categoria F
- Anexo G: rendimentos da categoria G
- Anexo G1: categoria G – mais-valias não tributadas
- Anexo H: benefícios fiscais e deduções
- Anexo I: herança indivisa
- Anexo J: rendimentos obtidos no estrangeiro
- Anexo L: residente não habitual

10.7.1. Dispensa de entrega

Poderão existir situações, nomeadamente alguma das especificadas nas alíneas do art. 58º em que o contribuinte está dispensado de apresentar qualquer Declaração. Porém, apesar de dispensado da apresentação o contribuinte não está impedido de a apresentar, se eventualmente, tiver interesse em fazê-lo (por motivos fiscais, se existir imposto retido na fonte, ou por outros motivos de natureza não fiscal).

As situações, em que os sujeitos passivos estão dispensados de apresentar a Declaração, reduzem-se aos seguintes rendimentos auferidos isolada ou cumulativamente:

- Tenham auferido exclusivamente rendimentos tributados pelas taxas liberatórias do art. 71º, desde que não optem, quando legalmente permitido, pelo englobamento (al. a), do art. 58º).
- Tenham obtido exclusivamente rendimentos de pensões pagas por regimes obrigatórios de protecção social, de montante inferior ao da dedução específica estabelecida no n.º 1 do artigo 53.º (al. b), do art. 58º).
- Rendimentos do trabalho dependente de montante inferior ao da dedução especifica prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 25º.

10.7.2. Sistema declarativo

Sendo objectivo deste modelo tributário, tributar num só acto de liquidação, todos os rendimentos do sujeito passivo, compreende-se a particular relevância que o CIRS confere à declaração anual de rendimentos, quer ao nível do processo administrativo para determinação do rendimento colectável, onde se destaca como peça fundamental desse processo, quer ao nível das garantias do contribuinte e do controlo dos rendimentos por parte da Administração Tributária em confronto com outros elementos de que disponha, susceptíveis de pôr em causa os elementos declarados pelo sujeito passivo.

10.7.3. Rendimento declarado

A importância que o legislador atribui à declaração de rendimentos é largamente patenteada em vários normativos deste código, nomeadamente no n.º 1 do art. 65º, onde se estabelece como regra que a determinação do rendimento colectável será feita com base na declaração do sujeito passivo e noutros elementos de que a DGCI disponha.

Fazendo eco dessa regra, e já no domínio da liquidação, vemos que o art. 76.º dá um grande relevo à declaração, determinando que se atenda sempre ao rendimento colectável constante da declaração, ainda que esta tenha sido apresentada fora do prazo legal (cfr. alínea a) do n.º 1, do art.º 76.º).

Caso a declaração não seja apresentada, a Administração Fiscal procederá a liquidações oficiosas, presumindo o rendimento obtido tendo em conta os critérios das al. b) e c) do n.º 1 do art. 76.º. Este procedimento implica que o SP seja previamente notificado para apresentação da declaração, nos termos do n.º 3 do art. 76.º.

10.7.4. Exigências quando a DGCI altere o rendimento declarado

Por seu turno, o n.º 1 do art. 66º, reforçando as garantias que assistem ao contribuinte, determina que a DGCI notifique o sujeito passivo (deverá fazê-lo nos termos do art. 149º, n.º 2, por carta registada, com Aviso de Recepção) da decisão e dos respectivos fundamentos quando altere os rendimentos declarados pelo sujeito passivo ou proceda à respectiva fixação exigindo ainda no seu n.º 2, que a fundamentação seja expressa através da exposição das razões de facto e de direito que motivam a decisão (cfr. art.º 66.º).

10.7.5. Requisitos da declaração

Face ao relevo que todos estes normativos dispensam à declaração de rendimentos e aos elementos dela constantes, compreende-se que o legislador tenha imposto certos requisitos, que a dita

declaração deverá preencher, como por exemplo:

- ser clara e não conter faltas ou omissões;
- estar devidamente assinada pelos sujeitos passivos ou seus representantes (art. 146º e art. 14º)

  Relativamente à assinatura das declarações, exige-se que estas sejam assinadas pelos próprios sujeitos passivos ou por quem os represente como procurador (representação voluntária), representante legal (representação legal) ou como «gestor de negócios», devidamente identificados, sob pena de serem recusadas e sofrerem as sanções estabelecidas para a falta da sua apresentação (art. 146º).

  Sempre que o cumprimento das obrigações declarativas se faça por meio de transmissão electrónica de dados, a certificação da respectiva autenticidade é feita por aposição de assinatura electrónica ou por procedimentos alternativos, consoante o que seja definido em portaria do Ministro das Finanças.

10.7.6. Óbito do sujeito passivo:

- *sujeito passivo casado*

  No caso de falecimento de um dos cônjuges, no ano a que o imposto respeita, o cônjuge sobrevivo englobará em seu nome a totalidade dos rendimentos auferidos nesse ano pelo agregado familiar (art. 63º, n.º 1).

- *sujeito passivo não casado*

  Falecendo um sujeito passivo não casado, os rendimentos correspondentes ao período até ao óbito constarão de declaração a apresentar pelo administrador da herança.

- *Rendimentos relativos aos bens transmitidos*

  Os rendimentos relativos aos bens transmitidos e correspondentes ao período posterior à data do óbito, são englobados pelas pessoas que os passaram a auferir.

10.7.7. Prazo e local de entrega da declaração (art. 60º)

Os prazos de entrega são diferenciados em função das categorias de rendimentos recebidos ou colocados à disposição no ano anterior e também em função da forma de entrega da declaração de rendimentos.

Assim, a declaração será entregue:

- a) Em suporte papel (art. 60º n.º 1 al. a)):

  i) Durante o mês de Março, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;

  ii) Durante o mês de Abril, nos restantes casos;

- b) Por transmissão electrónica de dados (art. 60º n.º 1 al. b)):

  i) Durante o mês de Abril, quando os sujeitos passivos apenas hajam recebido ou tenham sido colocados à sua disposição rendimentos das categorias A e H;

  ii) Durante o mês de Maio, nos restantes casos.

Se posteriormente à entrega da declaração ocorrer qualquer facto que origine alteração dos rendimentos declarados, ou implique em relação a anos anteriores a obrigatoriedade de os declarar, a declaração com os elementos daí decorrentes, deverão ser entregues nos 30 dias seguintes à verificação desses eventos.

10.7.8. Local de entrega da declaração (art. 61º)

A declaração e demais documentos podem ser entregues em qualquer Serviço de Finanças ou nos locais que vierem a ser fixados, ou ainda, ser remetida pelo correio para o Serviço de Finanças ou Direcção de Finanças da área do domicílio fiscal do sujeito passivo (art. 61º n.º 1).

De harmonia com o disposto no n.º 2 do art. 61.º, as obrigações declarativas podem também ser cumpridas utilizando os meios disponibilizados no sistema de transmissão electrónica de dados que, para o efeito tenha sido autorizado.

10.7.9. Prazos normais para a liquidação

A DGCI está subordinada a prazos definidos e peremptórios, constantes do art. 77º, para efectuar todas as liquidações. Estas serão pois as liquidações dentro do prazo normal, das quais serão remetidos extractos, sob registo, aos sujeitos passivos, acompanhados das notas de cobrança ou de crédito, ou da demonstração do «cálculo sem imposto» conforme os casos.

Todas as liquidações, que vierem a ser efectuadas fora dos prazos do art. 77º, terão de ser notificadas aos sujeitos passivos pela forma prevista no art. 149º, e se for caso disso, para efectuarem o pagamento do imposto devido nos 30 dias subsequentes (art. 104º).

Assim nos termos do art. 77º a DGCI efectuará a liquidação:

- Até 31 de Julho, com base na declaração apresentada nos prazos referidos no n.º 1 do artigo 60.º (al. a), do art. 77º);
- Até 30 de Novembro, no caso previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º (al. c), do art. 77º).

10.8. Comunicação da atribuição de subsídios

Nos termos do artigo 121.º, as entidades que paguem subsídios ou subvenções não reembolsáveis no âmbito do exercício de uma actividade abrangida pelo artigo 3.º devem entregar à DGCI, até ao final do mês de Fevereiro de cada ano, uma declaração de modelo oficial, referente aos subsídios atribuídos no ano anterior

11. Regimes fiscal dos residentes não habituais e Regime Opcional para os Residentes noutro Estado Membro da UE ou do EEE

11.1 Regime fiscal para residentes não habituais em IRS

O art. 126º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2009, continha uma autorização legislativa que permitia ao Governo a criação de um novo regime fiscal em IRS para os sujeitos passivos residentes que não tenham residência habitual em Portugal. No uso de tal autorização, o Governo procedeu à sua criação através do DL n.º 249/2009, de 23 de Setembro, alterando, para esse efeitos, os artigos 16º, 22º, 72º e 81º do CIRS.

Assim, na sequência de tais alterações, este novo regime fiscal aplicável aos residentes não habituais apresenta as seguintes características[135]:

11.1.1. Definição do estatuto de residente não habitual e sua aplicação temporal

De acordo com o n.º 6 do art. 16º do CIRS, consideram-se residentes não habituais as pessoas singulares que, tendo-se tornado residentes em Portugal de acordo com as regras previstas no n.º 1 do referido artigo, nomeadamente por aplicação da alínea b), não tenham em qualquer dos cinco anos anteriores sido tributados como tal em sede de IRS.

Obtido este estatuto, o sujeito passivo adquire o direito a ser tributado em IRS como residente não habitual, pelo período de 10 anos consecutivos, renováveis, com a respectiva inscrição dessa qualidade para efeitos cadastrais no registo de contribuintes da Direcção-Geral dos Impostos (n.º 7 do art. 16º). O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido requer que o sujeito passivo seja considerado residente em Portugal para efeitos do IRS (n.º 8 do art. 16º) podendo, no entanto, caso não tenha gozado daquele direito num ou mais anos do período, retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos em falta para terminar os 10 anos, contando que nele volte a ser considerado residente para efeitos de IRS (n.º 9 do art. 16)

Trata-se, pois, de um direito que o SP adquire que não é obrigatório podendo o mesmo, caso o entenda e nada faça, ser tributado como residente, nos termos normais.

11.1.2. Regras de tributação aplicáveis

O regime de tributação aplicável aos sujeitos passivos residentes não habituais caracteriza-se por:

- Não englobamento, para efeitos da sua tributação, salvo opção dos respectivos titulares[136], dos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em território nacional em actividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico (n.º 6 do art. 72º).

---

[135] Veja-se também a Circular n.º 2/2010, de 6 de Maio.

[136] A opção pelo englobamento está prevista no art. 72º n.º 7 sendo que, exercida essa opção, e nos termos do n.º 5 do art. 22º, o SP fica obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos compreendidos no n.º 6 do artigo 71º, no n.º 7 do artigo 72º e no n.º 7 do artigo 81º.

Tais rendimentos serão sujeitos a tributação através de uma taxa especial de 20%[137].

As actividades consideradas de elevado valor acrescentado foram definidas através da Portaria n.º 12/2010, de 7 de Janeiro[138].

- Opção pela aplicação do método da isenção relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro das categorias E, F, G e da categoria B em actividades de prestação de serviços de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, ou provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, desde que, alternativamente (cfr. n.º 4 do art. 81º):

  a. Caso exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com o Estado da fonte, tais rendimento possam ser tributados neste Estado;

  b. Caso não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com o Estado da fonte, tais rendimentos possam ser tributados no outro país, território ou região, em conformidade com o modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o património da OCDE, interpretado de acordo com as observações e reservas formuladas por Portugal, desde que aqueles não constem de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, relativa a regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis e, bem assim, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português.

- Opção pela aplicação do método da isenção relativamente aos rendimentos obtidos no estrangeiro das categorias A e H (na parte em que os mesmos, relativamente à cat. H, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º), desde que, alternativamente (cfr. n.º 3 e 5 do art. 81º):

  a. Caso exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com o Estado da fonte, tais rendimento possam ser tributados neste Estado;

  b. Caso não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal com o Estado da fonte:

     i. Quanto à categoria A, tais rendimentos sejam tributados no outro país, território ou região, nos casos em que não exista convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, desde que os rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português;

     ii. Quanto à categoria H, tais rendimentos, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português

Nestes casos, e conforme o n.º 6 do art. 81º, os rendimentos isentos são obrigatoriamente englobados para efeitos de determinação da taxa a aplicar aos restantes rendimentos (excepto os rendimentos previstos nos n.ºs 4, 5 e 6 do artigo 72º).

A aplicação do método da isenção traduz-se numa opção para os SP residentes que não tenham residência habitual em Portugal pelo que estes poderão optar pela aplicação do método do crédito de imposto referido no n.º 1 do art. 81º, sendo neste caso os rendimentos obrigatoriamente englobados para efeitos da sua tributação, com excepção dos previstos nos n.ºs 3, 4, 5 e 6 do artigo 72º (cfr. n.º 7 do art. 81º).

---

[137] Ou seja, não ficará sujeito aos escalões de IRS, cuja taxa máxima é de 46,5% (2011).

[138] Incluem-se nesta listagem actividades como os artistas, profissões técnicas, médicos, actividades ligadas à informática e tecnologias da informação, investigação científica e de gestão e administração, ou seja, profissões que interessa ao País captar. Trata-se de profissões cujos profissionais têm mais propensão a sair do país, a chamada "fuga de cérebros", atraídos por melhores salários e condições de trabalho.

11.2. Regime opcional para os residentes noutro Estado membro da União Europeia (UE) ou do Espaço Económico Europeu (EEE)

De acordo com o disposto no art.º 17.º-A ao Código do IRS, os sujeitos passivos residentes noutro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu[139] com o qual exista intercâmbio de informações em matéria fiscal e que sejam titulares de rendimentos das categorias A, B e H, obtidos em território português, que representem, pelo menos, 90% da totalidade dos seus rendimentos totais relativos ao ano em causa, incluindo os obtidos fora deste território, têm a possibilidade de optarem pela respectiva tributação de acordo com as regras aplicáveis aos sujeitos passivos não casados residentes em território português com uma série de adaptações

Estes sujeitos passivos na situação de casados e não separados de pessoas e bens, ou que se encontrem em situação de união de facto prevista no artigo 14.º do Código, podem ainda optar pelo regime da tributação conjunta dos rendimentos auferidos pelos membros do agregado familiar, aplicável aos sujeitos passivos residentes em território português casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que:

a) Ambos os sujeitos passivos sejam residentes noutro Estado membro da UE ou do EEE, com o qual exista intercâmbio de informação;

b) Os rendimentos das categorias A, B e H obtidos em território português pelos membros do agregado familiar correspondam a, pelo menos, 90 % da totalidade dos rendimentos do agregado familiar;

c) A opção seja formulada por ambos os sujeitos passivos ou pelos respectivos representantes legais.

Sendo exercida qualquer uma destas opções, será aplicada à totalidade dos rendimentos obtidos em território português que seriam sujeitos a englobamento caso fossem obtidos por sujeitos passivos residentes uma taxa média correspondente à totalidade do rendimento colectável, sendo tomados em consideração todos os rendimentos do sujeito passivo, incluindo os obtidos fora do território português.

À colecta apurada e até ao seu montante serão ainda deduzidos os montantes previstos no artigo 79º, bem como os previstos nos artigos 82º a 88º relativamente a despesas ou encargos que respeitem aos sujeitos passivo e aos seus dependentes ou ainda, para efeitos da dedução prevista no artigo 84º, aos ascendentes e colaterais até ao 3.º grau que não possuam rendimentos superiores ao valor do Indexante de Apoios Sociais (IAS)[140] desde que todas essas despesas ou encargos não possam ser tidos em consideração no Estado da residência.

[139] Países do EEE: Estados-Membros da União Europeia + Islândia, Liechtenstein e Noruega.

[140] De acordo com o artigo 98º da Lei n.º 55-A/2010, de 31/12 (OE), até que o valor do IAS (€ 419,22 – Portaria 1514/2008, 24/12) atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida em vigor para o ano de 2010 (€ 475 – DL n.º 5/2010, 15/01), mantém-se aplicável este último valor para efeito das indexações.

BIBLIOGRAFIA

CARVALHO, Maria de Jesus Graça Simões, "Aplicação das convenções sobre dupla tributação", Rei dos Livros, Porto, 2000.

DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Centro de Formação, 2007.

DIRECÇÃO-GERAL DAS CONTRIBUIÇÕES E IMPOSTOS (1990b), Código do IRS – Comentado e Anotado, Ministério das Finanças – DGCI, Lisboa, 1990.

DOURADO, Ana Paula, Lições de Direito Fiscal Europeu – Tributação Directa, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

FAUSTINO, Manuel, Os Residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português, 2009.

FERREIRA, Rogério Fernandes, A Tributação dos Rendimentos – Retrospectiva, Actualidade, Tendências, Almedina, Coimbra, 2007.

PEREIRA, Liliana, Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, IPCA, 2011.

MORAIS, Rui Duarte, Imputação de Lucros de Sociedades Não Residentes Sujeitas a Um Regime Fiscal Privilegiado, Publicações Universidade Católica, Porto, 2005.

MORAIS, Rui Duarte, Sobre o IRS, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2008.

NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, 6ª edição, Almedina, Coimbra, 2010.

NABAIS, José Casalta, O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, 2.ª Reimpressão da edição de 2004, Almedina, Coimbra, 2009.

OLIVEIRA, António Fernandes, A residência, a fonte e a tributação. Ensaio elaborado para efeitos de candidatura ao « Prémio 40 anos de Associação Portuguesa», Ciência e Técnica Fiscal, Centro de Estudos Fiscais, n.º 420, Julho a Dezembro de 2007.

RICARDO, Joaquim Fernando, 10ª Edição, Direito Tributário, Vida Económica, Porto, 2010.

SANCHES, José Luís Saldanha, "Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, 2007.