**PROVEDOR DE JUSTIÇA**
**O Provedor-Adjunto**

S. Ex.a. o Secretário de Estado
dos Assuntos Fiscais
Av.ª Infante D. Henrique, 1
1149 – 009 LISBOA

PROTOCOLO

| Sua referência | Sua comunicação | Nossa referência |
|---|---|---|
| | | S-PdJ/2016/17379 – 22/08/2016 |
| | | P/9/2016 (UT2) |

*Assunto: O impacto de algumas normas do Código do IRS nos agregados familiares portugueses.*

Dirijo-me a V. Exª, Senhor Secretário de Estado do Assuntos Fiscais, neste momento em que julgo saber que se encontrará em preparação a proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2017, porque me parece importante, por um lado - e passado um ano e meio sobre a entrada em vigor da Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro, que procedeu à reforma da tributação das pessoas singulares - fazer um balanço do impacto de certas disposições legais ali previstas nos sujeitos passivos do imposto e, por outro, porque julgo imperativo insistir na questão iníqua do regime de tributação de rendimentos devidos em anos anteriores, questão sobre a qual o Provedor de Justiça continua a receber queixas.

Compreenderá V. Exª que o faça na expectativa de lograr contribuir para a melhoria da transparência e justiça nas relações entre a administração fiscal e os sujeitos passivos o que, estou certo, constituirá uma sua aspiração enquanto Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.



Rua do Pau de Bandeira, 9 – 1249-088 – Lisboa
Tel. 213 926 600 – Fax 213 961 243
provedor.adjunto@provedor-jus.pt | http://www.provedor-jus.pt

## I – DESPESAS RELACIONADAS COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE EXPLICAÇÕES

Para além dos efeitos dos regimes de deduções à coleta das despesas de saúde e educação, cujas fragilidades já tive a oportunidade de levar ao conhecimento de V. Exª[1], deparou este órgão do Estado, entretanto, com outra questão ainda relacionada com as despesas de educação e que gera perplexidades aos sujeitos passivos cujos filhos frequentam centros de explicações: nestes casos, no âmbito do atual regime do IRS, as famílias não podem deduzir as respetivas despesas, ao invés do que acontece com explicações prestadas por pessoas singulares. Ouvida a Direção de Serviços de IRS, a diferença de tratamento destes encargos mereceu a seguinte conclusão: "*(...) Ou seja as explicações prestadas por centros de explicações* [ao invés do que acontece com explicações prestadas por pessoas singulares] *não cumprem com o requisito constante da alínea a) do n.º 1 do art.º 78º-D do CIRS, i.e. não se encontram isentos de IVA nem são tributados à taxa reduzida de IVA; pelo que não podem ser deduzidas à coleta do IRS.*"

Creio, Senhor Secretário de Estado, que me dispensará de arguir, porque de rudimentar lógica, a discriminação injustificável que aquela norma sanciona para os agregados familiares, consoante os respetivos dependentes frequentem explicações prestadas por pessoas coletivas ou singulares. E, acredite ainda V. Exª que, não só não depreciamos as considerações jurídico-práticas de concatenação do regime jurídico do IVA e do IRS, que nos foram adiantadas pela Direção de Serviços de IRS, como aquelas ampliam mesmo a nossa convicção de que apenas razões formais não atendíveis prejudicam a equidade substantiva no tratamento das famílias relativamente a despesas com serviços em tudo semelhantes.

## II – IMPOSSIBILIDADE DE OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA EM DECLARAÇÕES APRESENTADAS FORA DO PRAZO LEGAL

[1] Ofícios nº S-PdJ/2016/5330, de 29 de abril de 2016 e nº S-PdJ/2016/4668, de 28 de abril de 2016, entretanto merecedores de resposta através do ofício n.º 317, de 2 de agosto p.p., do Gabinete de V. Exª, resposta que muito agradeço e de cuja análise oportunamente daremos conta, merecendo desde já nota positiva a comunicação de que alguns ajustes legislativos estarão sendo ponderados e de que a essa análise subjazem princípios e objetivos de simplificação do sistema fiscal, na certeza, porém, de que essa simplificação não pode ser alcançada à custa da preterição de direitos fundamentais dos contribuintes, nem de iniquidades graves na tributação dos respetivos rendimentos.

Uma outra questão, relacionada ainda com a reforma do imposto sobre as pessoas singulares, e que preocupa sobremaneira o Provedor de Justiça - neste caso pelo número de queixas já recebidas e por tantas outras que chegaram informalmente ao meu conhecimento, bem como pelos dramas financeiros que encerram para as famílias - prende-se com o novo regime de tributação dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto.

A alteração de paradigma de um regime de tributação conjunta obrigatório para os sujeitos passivos casados e optativo para os unidos de facto, para um regime regra de tributação separada para ambos os casos, era há já muito apoiada por grande parte da doutrina fiscal portuguesa. Foram a *"referência expressa, no n.º 1 do artigo 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), ao "agregado familiar"* e o *"facto de a tributação conjunta proteger os casais em que os sujeitos passivos obtenham rendimentos de valores díspares, sendo que, na realidade atual, tal corresponde, em numerosos casos, a situações de desemprego de um dos sujeitos passivos"*[2] que ditaram a consagração da possibilidade de opção pela regra de tributação conjunta que hoje vigora.

Acontece que a alínea c) do n.º 2 do artigo 59.º do Código do IRS determina, no entanto, que aquela opção pela tributação conjunta só seja válida se exercida dentro dos prazos de entrega das declarações de IRS (previstos no artigo 60.º do Código do IRS).

Ora, sendo certo que o legislador pretendeu manifestamente, como se viu, salvaguardar a constitucionalidade da norma inserta no artigo 59º do CIRS, criando a possibilidade de opção pela tributação conjunta, concordará V. Ex.ª que pareça contraditório que essa opção surja tratada na alínea c) do mesmo artigo como um mero benefício fiscal[3] – que tem efeitos apenas relativamente à coleta e nunca à matéria coletável[4] -, ou seja, que o exercício

[2] Excertos retirados página 18 do Projeto de Reforma do IRS.
http://www.portugal.gov.pt/media/1548208/20140930%20mf%20rel%20comissao%20reforma%20irs.pdf

[3] Sendo certo, ademais, que mesmo relativamente a benefícios fiscais, o Provedor de Justiça tem algumas dúvidas quanto à justiça de regimes que fazem depender a sua concessão, não de *um prazo razoável* de entrega da declaração de rendimentos, mas da entrega *em prazo* dessas declarações.

[4] Questão hoje em dia tão mais relevante quando é certo que quanto mais elevado for o rendimento coletável, mais elevada será também a taxa de IRS a aplicar e que se manteve, para 2015, o aumento das taxas de imposto e a redução do número de escalões que teve lugar em 2013. Não será por acaso que as revisões que se operam oficiosamente a título excecional – artigo 78º da LGT – se limitam à matéria coletável, não abrangendo as deduções à coleta.



Rua do Pau de Bandeira, 9 – 1249-088 – Lisboa
Tel. 213 926 600 – Fax 213 961 243
provedor.adjunto@provedor-jus.pt | http://www.provedor-jus.pt

de uma faculdade com dignidade constitucional extrafiscal, como é a da proteção do agregado familiar, possa ser prejudicada por uma mera formalidade como é a da entrega *em prazo* da declaração de IRS[5].

Esta contradição pode ser atribuível a um erro desculpável de ampla e integral perceção dos seus efeitos por parte do legislador, pelo que me permito confiar no discernimento jurídico de V. Exª para encontrar forma de a corrigir.

Relativamente ao ano de 2015, em concreto, e ainda que tendo em conta o princípio da não retroatividade da lei fiscal, não posso deixar de alertar V. Exª para os danos financeiros colossais que, entretanto, aquele regime já está a provocar em inúmeros agregados familiares, desprotegendo sobretudo aqueles cujos sujeitos passivos obtiveram, em 2015, rendimentos de valores díspares, justificados muitas vezes por desemprego, deficiência ou doença de um dos membros do casal.

Posso adiantar exemplos, entre tantos outros: o de um reclamante cujo agregado familiar, em lugar de ser reembolsado em cerca de € 4 000, se vê confrontado com um imposto a pagar de € 350 – € 4 350 de prejuízo efetivo -, bem como de um outro, deficiente e desempregado, cujo agregado familiar terá a pagar IRS de € 800 quando, se tivesse optado em prazo pelo regime de tributação conjunta, seria reembolsado em € 3 500, o que corresponde a um prejuízo efetivo de € 4 300.

Vale isto por dizer que as famílias portuguesas, desprevenidas relativamente a um regime legal inovador, insatisfatoriamente divulgado neste pequeno "nada que é tudo", ficaram, na prática, desprotegidas, apesar do direito que lhes assiste, de ver os respetivos rendimentos tributados por agregado familiar, o qual o legislador deixou claro dever ser salvaguardado, ao manter a possibilidade de opção pela tributação conjunta.

[5] Acresce que, ainda que o atraso na entrega de declaração de rendimentos seja considerado uma infração fiscal – artigo 117º do RGIT - esta não é sequer especialmente qualificada: uma coima por entrega até 30 dias para além do prazo legalmente previsto pode restringir-se a € 25 ou ser até dispensada em determinadas condições.

É por isso essencial, creio, alterar a situação para futuro mas, também, desenvolver todos os esforços tendentes a encontrar uma solução que possibilite a reversão das situações ocorridas na tributação dos rendimentos de 2015.

Mal se compreenderia, de facto, que os agregados familiares que suportaram os prejuízos financeiros reveladores da absoluta necessidade de alteração da legislação vigente, nada viessem a beneficiar com a respetiva alteração.

## III – A TRIBUTAÇÃO DAS INDEMNIZAÇÕES DEVIDAS POR RENÚNCIA ONEROSA A POSIÇÕES CONTRATUAIS OU OUTROS DIREITOS INERENTES A CONTRATOS RELATIVOS A BENS IMÓVEIS

Recentemente, foi o Provedor de Justiça alertado para uma outra questão resultante da reforma do IRS que julgo dever trazer também junto de V. Ex.ª, neste momento apenas em jeito – se me permite - de alerta: trata-se da norma constante da nova alínea e) do artigo 9º do Código do IRS.

Aquela norma prevê que "*as indemnizações devidas por renúncia onerosa a posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis passaram de não tributáveis a tributáveis enquanto incrementos patrimoniais*". Incluem-se aqui, por exemplo, indemnizações pagas por senhorios a inquilinos que usam os imóveis como habitação permanente, com vista a reaverem o uso do mesmo, indemnizações que assim passaram a ser tributáveis.

A dúvida que se coloca, e que me permito trazer à consideração de V. Exª, é a de saber se o direito constitucional a uma habitação de dimensão adequada (artigos 65º e 67º da CRP) -, que justifica a exclusão de tributação de mais-valias, caso o sujeito passivo reinvista o valor de realização da venda da sua habitação própria e permanente numa habitação também própria e permanente para si e para o seu agregado familiar (artigo 10º, nº 5 do Código do IRS) -, é harmonizável, e em que medida, com o total incondicionalismo desta nova


Rua do Pau de Bandeira, 9 – 1249-088 – Lisboa
Tel. 213 926 600 – Fax 213 961 243
provedor.adjunto@provedor-jus.pt | http://www.provedor-jus.pt

norma no que respeita ao destino a dar à indemnização recebida. É que, também neste caso, o valor recebido pelo sujeito passivo será muito provavelmente reinvestido no arrendamento ou compra de uma outra habitação com igual destino.

## IV – A TRIBUTAÇÃO DE RENDIMENTOS REPORTADOS A ANOS ANTERIORES, VULGO, RETROATIVOS

Por fim, e como comecei por dizer, dirijo-me neste momento a si, Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, também para recuperar um outro assunto que já foi anteriormente abordado, não só com a Secretaria de Estado de que V. Exª é agora titular, mas até com o Senhor Presidente da Comissão para a Reforma do IRS[6], e que todavia continua a gerar queixas que se nos afiguram legítimas.

Reporto-me à necessidade de introdução de um regime jurídico do reporte de rendimentos produzidos em anos anteriores (objeto da Recomendação n.º 7/B/2008[7]).

Relativamente à questão do reporte de rendimentos produzidos em anos anteriores, sistema que foi substituído pelo regime instituído pelo artigo 74º do Código do IRS, as recentes alterações introduzidas a este regime, primeiro pela Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril e depois pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de dezembro apenas limitaram o seu impacto negativo de forma restrita – num primeiro momento, permitindo que o valor dos rendimentos fosse dividido pela soma de número de anos ou frações a que se reportavam, num máximo de seis, e depois, com a Reforma do IRS, que o fosse pelo número de frações ou anos a que aqueles rendimentos respeitassem, sem quaisquer limites.

Porém, como V. Exª bem saberá, a lógica do artigo 74º do Código do IRS – bem como a do artigo 62º - é a de que a soma de todos os rendimentos (os auferidos em anos anteriores e os auferidos no próprio ano do pagamento) seja sujeita a englobamento no ano do recebimento, e apenas considerada uma parte desse valor para aplicação da taxa, mais con-

[6] http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Oficio_Comissao_Reforma_IRS.pdf
[7] http://www.provedor-jus.pt/?action=5&idc=67&idi=1125

cretamente a resultante da divisão do montante recebido pelo número de anos ou frações a que os retroativos respeitem.

Na prática, deste mecanismo resulta que, não raro, rendimentos que, se houvessem sido pagos no ano em que foram produzidos, não alcançariam sequer o mínimo de tributação, passam a estar sujeitos a imposto porque considerados em conjunto com os rendimentos auferidos no ano do efetivo recebimento. Mais: são sujeitos, nesse ano, a uma taxa de imposto que em nada reflete a real capacidade contributiva destes sujeitos passivos, posto que o seu rendimento médio não é, de todo, próximo do rendimento auferido no ano em que lhes são pagos retroativos.

Revisitando a Recomendação nº 7/B/2008, de 26.06.2008[8], V. Ex.ª poderá ter a dimensão do problema, agravado agora pelo aumento generalizado da carga fiscal. Uma queixa de que demos exemplo ao Senhor Presidente da Comissão para a Reforma do IRS, dirigida ao Provedor de Justiça por um sujeito passivo que viu indevidamente calculada e paga a sua pensão de invalidez desde novembro de 2011 até maio de 2013, denunciava que teria de pagar € 4 000 de imposto, relativamente aos rendimentos de 2013, o que corresponderia a cerca de metade do que recebera de retroativos nesse ano.

Como já referi, também na aludida carta dirigida ao Senhor Presidente da Reforma Fiscal, e repito com cada vez maior veemência, compreenderá V. Exª que tenha, assim, a maior relutância jurídica em aceitar que rendimentos desta natureza sejam fiscalmente tratados como se provenientes de uma lotaria, isto é, como rendimentos inesperados *(windfall profits)* a que, em circunstâncias normais, o contribuinte não teria direito, quando na verdade este se encontra duplamente penalizado – pelo atraso no pagamento dos rendimentos que lhe eram há muito devidos e pelo imposto que incide sobre esses rendimentos.

Permito-me assim, portanto, trazer o assunto de novo à consideração dessa Secretaria de Estado, em benefício de todos aqueles que se nos vão dirigir futuramente com queixas em

[8] http://www.provedor-jus.pt/?idc=67&idi=1125


Rua do Pau de Bandeira, 9 – 1249-088 – Lisboa
Tel. 213 926 600 – Fax 213 961 243
provedor.adjunto@provedor-jus.pt | http://www.provedor-jus.pt

tudo similares àquelas que constrangidamente venho a responder desde há vários anos a esta parte no sentido de que, sem justificação válida por parte do legislador, a lei se mantém na sua essência imutável há vários anos.

Muito lhe agradeço, Senhor Secretário de Estado, que veja no presente contributo um – mais um – motivo para rever e resolver problemas de iniquidade fiscal que o atual regime de tributação das pessoas singulares ainda autoriza.

Queira aceitar os meus melhores cumprimentos,

O Provedor-Adjunto,

(*Henrique Antunes*)