

Sua Excelência  
o Ministro das Finanças  
Av<sup>a</sup> Infante D. Henrique, 1  
1149-009 LISBOA

– por protocolo –

Lisboa, 2 de outubro de 2018

Sua referência

Sua comunicação

Nossa referência

S-PdJ/2018/16975

P/4/2018 (UT2)



*Assunto: Tributação, em sede de IRS, de rendimentos produzidos em anos anteriores. Artigos 74.º e 62.º do Código do IRS.*

1

## RECOMENDAÇÃO N.º 4/B/2018

(alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º, da Lei n.º 9/91, de 9 de abril, na redação da Lei n.º 17/2013, de 18 de fevereiro)

### I

#### - Enunciado -

1. Fez recentemente dez anos que, pela primeira vez, o Provedor de Justiça decidiu intervir através de Recomendação legislativa, com vista à alteração do regime jurídico da tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores, tal como constante do artigo 74.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Código do IRS).



2. Reporto-me à Recomendação n.º 7/B/2008, de 26 de junho de 2008<sup>1</sup>, que nunca foi acatada nos termos pretendidos. O Provedor de Justiça optou por se dirigir desde então, e por várias vezes, aos sucessivos titulares da pasta dos Assuntos Fiscais com chamadas a atenção para a iniquidade do regime constante do 74.º<sup>2</sup> do Código do IRS.
3. A última vez foi já no mandato de Vossa Excelência, através de ofício com a referência S-PdJ/2017/17546, de 12 de setembro de 2017, dirigido a S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.
4. Não tendo surgido alterações àquele regime legal através da Lei do Orçamento do Estado para 2018, nem aliás resposta da parte de S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais à aludida missiva, creio ter chegado mais uma vez o momento de revisitarmos o assunto sob a forma de Recomendação, o que faço nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º, da Lei n.º 9/91, de 9 de abril e alterações subsequentes.

## II

### - Apreciação -

5. A alteração ao mecanismo de tributação de rendimentos, ora ínsito no artigo 74.º do Código do IRS, operou-se com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que revogou a norma constante do artigo 24.º do Código do IRS, a qual regulava a tributação dos rendimentos reportados a anos anteriores com lógica meridiana: os rendimentos eram tributados de acordo com os proventos efetivos do sujeito passivo em cada um dos anos a que se reportavam, e à taxa respetiva.
6. Reduzindo um exemplo à sua expressão mais simples, se um pensionista recebesse durante 10 anos baixos rendimentos de pensões, os quais não eram por isso objeto de incidência do IRS, e se no décimo primeiro ano, por ter sido entretanto feito o cálculo da pensão decorrente de erro dos serviços, lhe fossem pagas importâncias referentes aos 10 anos, imputava-se o respetivo acréscimo ao rendimento global de cada ano e reliquidava-se o imposto. Nos anos em que o valor global se mantivesse abaixo dos

<sup>1</sup> Que pode ser consultada em <http://www.provedor-jus.pt/site/public/archive/doc/Rec7B08.pdf>

<sup>2</sup> E artigo 62.º do mesmo Código, por remissão.



MF

limites de incidência do IRS não haveria imposto a pagar; se o novo valor determinasse a incidência de IRS sobre o novo montante global, a taxa aplicada era a que vigorava no ano em que isso se verificasse.

7. Daqui resultava uma solução fiscal adequada, justa e neutra, dado que, por um lado, os cofres do Estado nada perdiam nem ganhavam, uma vez que os rendimentos eram declarados e as liquidações efetuadas de acordo com os rendimentos auferidos e, por outro lado, os contribuintes eram tributados pelos valores que lhe eram devidos em cada ano, à respetiva taxa aplicável.
8. Este foi o modelo seguido durante vários anos e, permito-me enfatizar, numa altura em que o sistema informático da então Direção-Geral das Contribuições e Impostos estava muito longe do atual nível de desenvolvimento tecnológico da Autoridade Tributária e Aduaneira.
9. Entretanto foi, como disse, reformulado o regime de tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores, reproduzindo-se a norma constante do artigo 74.º (na sua formulação atual), para maior facilidade de exposição:

3

#### ***Artigo 74.º - Rendimentos produzidos em anos anteriores***

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

*2 – (...).*

10. Desde a enunciação inicial desta norma, sucederam-se várias redações: se na primeira apenas se permitia que o valor dos rendimentos reportados a anos anteriores fosse dividido “por um máximo de quatro anos”, passou a aceitar-se depois a divisão por “um máximo



*de quatro, incluindo o ano do recebimento*”; seguiu-se a possibilidade de divisão por *“máximo de seis, incluindo o ano do recebimento”* e, por fim, porventura por efeito do ofício dirigido pelo Provedor de Justiça ao Presidente da Comissão para a Reforma do IRS, Professor Doutor Rui Duarte de Moraes, pelo *“número de anos a que respeitem [os rendimentos], incluindo o ano do recebimento”*.

11. Estas alterações legislativas<sup>3</sup>, até mesmo a última, tiveram por consequência amortecer, mas nunca eliminar, a injustiça fiscal gerada pelo regime jurídico da tributação de rendimentos produzidos em anos anteriores; caso contrário o Provedor de Justiça não teria recebido nos anos de 2016 e 2017 um total de 22 queixas, a acrescer às 67 recebidas entre 2005 e 2014.
12. Pegando no exemplo antes adiantado, o pensionista que nunca viu os seus rendimentos objeto de incidência de IRS – nem veria, mesmo que tivesse recebido o valor integral da pensão devidamente apurado –, fica impedido de receber a totalidade da sua pequena pensão durante 10 anos, sendo assim fortemente penalizado na sua via quotidiana.
13. No ano em que recebe os retroativos, e de acordo com o regime constante do atual artigo 74.º do Código do IRS, porque ao rendimento global se soma o coeficiente resultante da divisão dos retroativos por 10 anos, este é o valor utilizado para cálculo da taxa do imposto, cujos escalões começam em **14,5%**, seguindo-se 28,5%, 37%, 45% e 48%<sup>4</sup>, ficando deste modo duplamente penalizado.
14. Pelo menos num dos casos que me foi exposto – e quantos mais haverá –, um Queixoso endividou-se para saldar dívidas acumuladas motivadas pela carência, durante vários anos, de rendimentos que tinha a legítima expectativa de receber a breve trecho (o que viu adiado durante anos), acabando por não as solver completamente em razão do imposto que teve de pagar quando, por fim, lhe foram pagos os retroativos devidos.
15. Se a aplicação deste regime repugna juridicamente em qualquer situação, concordará Vossa Excelência que choque ainda mais no caso de rendimentos tão diminutos que, se houvessem sido pagos atempadamente, não dariam lugar ao pagamento de qualquer

<sup>3</sup> Tendo as últimas sido introduzidas pelas Lei n.ºs 3-B/2010, de 28 de abril e 82-E/2014, de 31 de dezembro.

<sup>4</sup> Para 2018, os primeiros escalões alteram-se, mas iniciam-se ainda em 14,5%, continuando a prejudicar, neste ponto sobretudo aqueles que auferindo baixíssimos rendimentos se veem agora tributados a taxas cujos escalões se iniciam em 14,5%.



valor a título de IRS. O facto de os rendimentos serem pagos tardiamente, e de serem somados àqueles devidos no ano de pagamento, fá-los ficar sujeitos a taxas de imposto que, atualmente, podem ir dos 14,5% aos 48% em sete escalões. Considerando que todos estes dados – as taxas de imposto, o número de escalões, o valor de cada um deles – variam ao longo dos anos, inevitável se torna concluir que a tributação em 2018 de rendimentos que deveriam ter sido pagos e tributados em anos anteriores distorce a carga fiscal que sobre eles deveria ter incidido.

16. Aceitará, assim, que não tenha por admissível que se mantenha no ordenamento jurídico português um regime de tributação que sujeita os cidadãos, de forma injusta, às contingências do estado da economia e finanças do país no ano em que recebem o que há muito lhes era devido.
17. É que esse regime não extrapola só a taxa de imposto de acordo com o rendimento do ano em que os rendimentos são objeto de declaração para todos os anteriores, assumindo uma uniformidade de taxas e número de escalões de rendimentos ao longo dos anos que, como se viu, não se verificou.
18. Não pode esquecer-se, com efeito, que mesmo nos casos em que, porventura, fosse operado o englobamento dos rendimentos efetivamente devidos, estes passassem a pagar imposto ou subissem de escalão, poderiam sempre ser apresentadas despesas que lhes proporcionariam deduções que assim são, anualmente, desperdiçadas, já que não podem ser deduzidas no ano em que, finalmente, e por motivos que não são imputáveis aos contribuintes, não podem ser recuperadas para efeitos de dedução à coleta.
19. Este regime injusto pressupõe ainda a imutabilidade das circunstâncias da vida dos sujeitos passivos, o que se reflete por exemplo na aplicação ou não de coeficiente conjugal em cada ano, ou até do coeficiente relativo ao número de filhos, que foi importante para a determinação da taxa, ou até da sobretaxa, em anos anteriores, e até à taxa extraordinária ainda em vigor.
20. Imagine que isto aconteça, como acontece tantas vezes, Senhor Ministro das Finanças, a pensionistas que viram as suas pensões recalculadas, com forte dilação temporal, pela Segurança Social ou pela Caixa Geral de Aposentações; a pais cuja pensão de alimentos dos filhos não foi paga durante anos, que passaram dificuldades e (ou) se endividaram para os sustentar; a trabalhadores que só vieram a receber as quantias que lhes eram



devidas pelos empregadores após anos de litígio judicial – e terá o quadro daqueles que são os casos mais dramáticos com que me confronto.

21. Não ignoro que, num caso concreto, o Acórdão n.º 306/2010 do Tribunal Constitucional não julgou inconstitucional a norma contida no artigo 74.º do Código do IRS, em virtude de considerar que a mesma não violava o princípio da capacidade contributiva dos contribuintes no ano da declaração dos rendimentos. Todavia, uma vez que as situações de injustiça (para cuja denúncia é competente o Provedor de Justiça) se não consomem em casos de invalidade jurídica, continuo a entender que inexistem motivos bastantes para que se não altere a solução normativa em vigor, e para que se não procure formular uma outra, mais justa e mais adequada, do que aquela que decorre da atual redação do artigo 74.º do Código do IRS.
22. Com efeito, na altura em que estava a ser elaborado o Projeto para a Reforma do IRS, foi ouvido sobre o assunto o Professor Doutor Rui de Moraes, o qual respondeu ao Provedor de Justiça, na qualidade de Presidente da Comissão [para a Reforma], alegando o seguinte:

*«(...) Reconhece-se que a solução que melhor realizaria a justiça fiscal, nos casos em que alguém, sem culpa, recebe, em determinado ano, rendimentos originados em períodos anteriores seria “refazer” as liquidações relativas aos anos em que tais rendimentos, normalmente, deveriam ter sido auferidos (...). Dado que, como V. Ex.<sup>a</sup> muito bem acentua, estão por vezes em causa, situações muito antigas, a recuperação de documentação necessária à correção das liquidações dos anos passados envolve dificuldades técnicas apreciáveis, que implicariam, em muito casos, custos administrativos manifestamente desproporcionados (custos que seriam suportado por todos os contribuintes).*

*Valerá aqui o princípio da praticabilidade das soluções legais, a que muitos atribuem natureza constitucional».*

23. A dúvida, Senhor Ministro, estará porém em saber se, atentos os meios informáticos e humanos de que dispõe hoje a Administração Fiscal, será ainda legítimo invocar, como único obstáculo para a adoção da solução normativa que se reconhece ser mais justa, a existência de «dificuldades técnicas» que se alega serem inultrapassáveis ou especialmente onerosas.
24. Dúvida essa que se torna tanto mais pertinente quanto se sabe que a mesma administração se mostra cada vez mais apta – facto com o qual, aliás, todos nos regozijamos –



para levar a cabo complexas tarefas quando se trata de adotar procedimentos que garantam a boa cobrança dos impostos; dúvida que se aprofunda tanto mais quanto também se sabe que o Estado exige dos seus cidadãos que, enquanto contribuintes, se dotem dos «meios técnicos» (designadamente de índole informática) necessários ao cumprimento das suas obrigações fiscais.

25. Pergunta-se, por isso, se não será de adotar a este respeito um raciocínio fundado no princípio básico da reciprocidade, que manda que ao Estado – mormente ao legislador – seja exigido esforço de intensidade igual ou equiparável àquele que se exige ao contribuinte, o qual não pode legitimamente invocar inultrapassáveis «dificuldades técnicas» para justificar o não cumprimento das suas obrigações fiscais.
26. Não obstante, admito que o tratamento diferenciado dos sujeitos passivos do imposto possa ser, por circunstâncias que agora não vislumbro, justificado pelo princípio da praticabilidade. Se o Executivo entende que este princípio justifica que se não reponha, no ordenamento jurídico português, o regime de reporte de rendimentos anterior à introdução do mecanismo estabelecido pelo artigo 74.º do Código do IRS, caberá no entanto ao legislador encontrar uma *outra* solução, que garanta que a tributação em IRS de rendimentos auferidos em anos anteriores não seja tão prejudicial aos contribuintes quanto o é aquela que decorre do regime hoje em vigor.
27. Estou convicta, senhor Ministro, que é suficientemente grave o problema que lhe coloco; e que tal gravidade justifica que ao legislador sejam pedidos todos os esforços para que seja encontrada solução menos penalizadora para aqueles que, sem culpa sua, são, face à lei atual, duplamente penalizados, desde logo pelo atraso no pagamento de rendimentos que lhes são devidos e, adicionalmente, pelo pagamento de um valor de imposto desadequado à sua real situação tributária ao longo dos anos.

Assim, de acordo com as motivações acima expostas e nos termos do disposto na alínea a), do n.º 1, do artigo 20.º, do Estatuto do Provedor de Justiça (Lei n.º 9/91, de 9 de abril e alterações subsequentes),

### **Recomendo a Vossa Excelência**

**a) Que promova uma alteração legislativa apta a restabelecer a justiça própria do mecanismo de reporte de rendimentos relativamente à tributação em sede de IRS**



de rendimentos produzidos em anos anteriores (artigos 74.º e 62.º, ambos do Código do IRS), para todos os casos em que ela se verifique, ou que seja encontrada outra solução legislativa que possibilite alcançar idênticos objetivos.

b) Que, na circunstância de tal se revelar impraticável para todos os casos de pagamentos de retroativos, seja pelo menos encontrada uma solução naquele sentido, aplicável aos contribuintes que auferem menores rendimentos – refiro-me, em particular, àqueles cujo rendimento anual (quando não acrescido de rendimentos produzidos em anos anteriores) se situe abaixo do mínimo de tributação.

Dignar-se-á Vossa Excelência, em cumprimento do disposto no n.º 2, do artigo 38.º, do Estatuto do Provedor de Justiça, transmitir-me, dentro de sessenta dias, o acatamento desta Recomendação ou, porventura, o fundamento detalhado do seu não acatamento.

Queira aceitar, Senhor Ministro das Finanças, os meus melhores cumprimentos,

A Provedora de Justiça

(*Maria Lúcia Amaral*)