

# **CODIGOS**

## **ANOTADOS & COMENTADOS**

### **IRS**

**Edição · setembro · 2012**

COORDENAÇÃO

Prof.<sup>a</sup> Doutora Glória Teixeira

Faculdade de Direito da Universidade do Porto

**lex** 

# **CODIGOS**

## **ANOTADOS & COMENTADOS**

---

### **IRS**

Edição · setembro · 2012

COORDENAÇÃO  
Prof.ª Doutora Glória Teixeira  
Faculdade de Direito da Universidade do Porto

## FICHA TÉCNICA

Título

Lexit · Códigos Anotados e Comentados · IRS

Editora

Ginocar Produções

Depósito Legal

349360/12

ISBN

978-989-98028-1-0

Reservados todos os direitos. É proibida a reprodução desta obra por qualquer meio (fotocópia, offset, fotografia, etc), abrangendo esta proibição o texto, o layout e o design. A violação destas regras será passível de procedimento judicial, de acordo com o estipulado no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos.

## NOTA INTRODUTÓRIA

A Faculdade de Direito da Universidade do Porto (FDUP) e o Centro de Investigação Jurídico Económica (CIJE), em parceria com o portal digital Lexit, lançaram no final de 2011 um projeto ambicioso de investigação nas áreas da fiscalidade e comercial que consiste na anotação de disposições legais dos códigos fiscais e das sociedades comerciais, disponibilizados em versão eletrónica.

No âmbito fiscal, surge agora este trabalho num formato físico, atualizado a setembro de 2012, facilitando o seu acesso a estudantes e outros interessados nesta área do conhecimento.

Os comentários expõem a doutrina e jurisprudência fiscais relevantes, pretendendo contribuir para o esclarecimento de questões ou temas de relevante interesse prático e científico.

Para o efeito, constituiu-se uma equipa de anotadores que, com a sua experiência e conhecimento, apresentaram este trabalho exaustivo que se propõe esclarecedor e participativo.

Convidam-se os leitores a visitar o sítio [www.lexit.pt](http://www.lexit.pt) e a colaborar connosco com os seus comentários e sugestões.

A Coordenadora, Glória Teixeira.  
(Profª de Direito Fiscal/Diretora do CIJE)

## COORDENAÇÃO

Prof.ª Doutora Glória Teixeira

## CONSELHO EDITORIAL

Conselheiro Américo Pires Esteves

Doutor Carlos Rodrigues

Conselheira Dulce Neto

Desembargador Fonseca Carvalho

Prof. Freitas Pereira

Doutor João Paulo Guimarães

Prof. Doutor José Amorim

Prof. Doutor José Cruz

Prof. Doutor Liberal Fernandes

Prof.ª Doutora Lúcia Carvalho Abreu

Prof.ª Doutora Nina Aguiar

Prof.ª Doutora Sónia Monteiro

# CIRS

Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro  
Atualizado até à Lei n.º 20/2012, de 14 de maio

## LEGISLAÇÃO COMPLEMENTAR

Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS  
Regulamento das Retenções na Fonte

## ANOTADO & COMENTADO POR

António Manuel Faria Rocha  
Carla Lopes  
Carla Ribeiro  
Carlos Rodrigues  
Emília Ferreira  
Frederico Velasco Amaral  
Helena Freire  
Hugo Lacerda  
Joana Santos Pinto  
João Sérgio Ribeiro  
Marcos Freitas Carvalho  
Marta Ramos Mendes  
Miguel Camelo  
Nina Aguiar  
Patrícia Anjos Azevedo  
Sandra Videira  
Sérgio Plácido Oliveira  
Victor Duarte  
Vitor Hugo Faria

## CAPÍTULO I - INCIDÊNCIA

### SECÇÃO I - INCIDÊNCIA REAL

#### Artigo 1.º - Base do imposto

1 - O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos:

- Categoria A - Rendimentos do trabalho dependente;
- Categoria B - Rendimentos empresariais e profissionais;
- Categoria E - Rendimentos de capitais;
- Categoria F - Rendimentos prediais;
- Categoria G - Incrementos patrimoniais;
- Categoria H - Pensões.

2 - Os rendimentos, quer em dinheiro quer em espécie, ficam sujeitos a tributação, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

por imperativos de interesses de natureza pública. De referir que o ónus de prova dos pressupostos da aplicação da cláusula geral anti-abuso cabe a Administração Tributária (n.º 3 do Artigo 268.º da CRP e Artigo 124.º do CPA).

#### Por Nina Aguiar

Como observa Saldanha Sanches (*Conceito...*, *cit.*), o legislador cedeu, nesta disposição, a uma tendência conservadora para tratar os rendimentos das pessoas físicas através de um método cedular, isto é, tipificando e restringindo as fontes possíveis do rendimento. Nada obstará a que o legislador tivesse enunciado, no artigo 1.º, como base do imposto, um conceito compreensivo de rendimento, o que seria mais conforme com a concepção do rendimento pessoal único e compreensivo que esteve na base da reforma da tributação do rendimento de 1988, ainda que, sem recorrer a uma tipificação fechada, tratasse várias categorias em particular, estabelecendo, por exemplo, regras específicas para o apuramento de rendimentos líquidos por categoria. No entanto a mais grave deficiência que, quanto a nós, se encontra nesta disposição é a falta de uma definição da dimensão temporal do facto tributário "rendimento". Ao referir-se apenas a "valor anual dos rendimentos", o legislador nada diz sobre se esse valor deve incluir o valor dos rendimentos que economicamente tenham sido produzidos no período anual, o valor dos rendimentos aos quais se tenha adquirido um direito legal no período anual, o valor dos rendimentos cujo direito se tenha vencido no período anual, ou o valor dos rendimentos efectivamente recebidos no período anual. Esta ausência de uma definição da dimensão temporal do rendimento é suprida no que respeita a cada categoria e por vezes a cada espécie de rendimento em concreto, mas apenas parcialmente.

#### Jurisprudência

STA, 30-10-2002, Proc. n.º 26589; STA, 03-07-2002, Proc. n.º 026617; STA, 16-05-2007, Proc. n.º 0304/07;

#### Bibliografia

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 30-32; Freitas Pereira, *Fiscalidade*, Coimbra, 2005, pp. 75-88; Saldanha Sanches, *Conceito de rendimento do IRS*, *Fiscalidade*, 7/8, 2001, p. 33; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 298-309; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 39-52.

### Artigo 2.º · Rendimentos da categoria A

1 - Consideram-se rendimentos do trabalho dependente todas as remunerações pagas ou postas à disposição do seu titular provenientes de:

- a) Trabalho por conta de outrem prestado ao abrigo de contrato individual de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado;
- b) Trabalho prestado ao abrigo de contrato de aquisição de serviços ou outro de idêntica natureza, sob a autoridade e a direcção da pessoa ou entidade que ocupa a posição de sujeito activo na relação jurídica dele resultante;
- c) Exercício de função, serviço ou cargo públicos;
- d) Situações de pré-reforma, pré-aposentação ou reserva, com ou sem prestação de trabalho, bem como de prestações atribuídas, não importa a que título, antes de verificados os requisitos exigidos nos regimes obrigatórios de segurança social aplicáveis para a passagem à situação de reforma, ou, mesmo que não subsista o contrato de trabalho, se mostrem subordinadas à condição de serem devidas até que tais requisitos se verifiquem, ainda que, em qualquer dos casos anteriormente previstos, sejam devidas por fundos de pensões ou outras entidades, que se substituam à entidade originariamente devedora.

2 - As remunerações referidas no número anterior compreendem, designadamente, ordenados, salários, vencimentos, gratificações, percentagens, comissões, participações, subsídios ou prémios, senhas de presença, emolumentos, participações em coimas ou multas e outras remunerações acessórias, ainda que periódicas, fixas ou variáveis, de natureza contratual ou não.

3 - Consideram-se ainda rendimentos do trabalho dependente:

a) As remunerações dos membros dos órgãos estatutários das pessoas colectivas e entidades equiparadas, com excepção dos que neles participem como revisores oficiais de contas;

b) As remunerações acessórias, nelas se compreendendo todos os direitos, benefícios ou regalias não incluídos na remuneração principal que sejam auferidos devido à prestação de trabalho ou em conexão com esta e constituam para o respectivo beneficiário uma vantagem económica, designadamente:

1) Os abonos de família e respectivas prestações complementares, excepto na parte em que não excedam os limites legais estabelecidos;

2) O subsídio de refeição na parte em que exceder em 20% o limite legal estabelecido ou em 60% sempre que o respectivo subsídio seja atribuído através de vales de refeição;

3) As importâncias despendidas, obrigatória ou facultativamente, pela entidade patronal com seguros e operações do ramo «Vida», contribuições para fundos de pensões, fundos de poupança-reforma ou quaisquer regimes complementares de segurança social, desde que constituam direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, bem como as que, não constituindo direitos adquiridos e individualizados dos respectivos beneficiários, sejam por estes objecto de resgate, adiantamento, remição ou qualquer outra forma de antecipação da correspondente disponibilidade, ou, em qualquer caso, de recebimento em capital, mesmo que estejam reunidos os requisitos exigidos pelos sistemas de segurança social obrigatórios aplicáveis para a passagem à situação de reforma ou esta se tiver verificado;

4) Os subsídios de residência ou equivalentes ou a utilização de casa de habitação fornecida pela entidade patronal;

5) Os resultantes de empréstimos sem juros ou a taxa de juro inferior à de referência para o tipo de operação em causa, concedidos ou suportados pela entidade patronal, com excepção dos que se destinem à aquisição de habitação própria permanente, de valor não superior a 27 000 000\$ (€ 134 675,43) e cuja taxa não seja inferior a 65% da prevista no n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 138/98, de 16 de Maio;

6) As importâncias despendidas pela entidade patronal com viagens e estadas, de turismo e similares, não conexas com as funções exercidas pelo trabalhador ao serviço da mesma entidade;

7) Os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que de natureza ideal, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, incluindo os resultantes da alienação ou liquidação financeira das opções ou direitos ou de renúncia onerosa ao seu exercício, a favor da entidade patronal ou de terceiros, e, bem assim, os resultantes da compra por essa entidade, mas, em qualquer caso, apenas na parte em que a mesma se revista de carácter remuneratório, dos valores mobiliários ou direitos equiparados, mesmo que os ganhos apenas se materializem após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social.

8) Os rendimentos, em dinheiro ou em espécie, pagos ou colocados à disposição a título de direito a rendimento inerente a valores mobiliários ou direitos equiparados, ainda que estes se revistam de natureza ideal, e, bem assim, a título de valorização patrimonial daqueles valores ou direitos, independentemente do índice utilizado para a respectiva determinação, derivados de planos de subscrição, de atribuição ou outros de efeito equivalente, criados em benefício de trabalhadores ou membros de órgãos sociais, mesmo que o pagamento ou colocação à disposição ocorra apenas após a cessação da relação de trabalho ou de mandato social;

9) Os resultantes da utilização pessoal pelo trabalhador ou membro de órgão social de viatura automóvel que gere encargos para a entidade patronal, quando exista acordo escrito entre o trabalhador ou membro do órgão social e a entidade patronal sobre a imputação àquele da referida viatura automóvel;

10) A aquisição pelo trabalhador ou membro do órgão social, for preço inferior ao valor do mercado, de qualquer viatura que tenha originado encargos para a entidade patronal.

c) Os abonos para falhas devidos a quem, no seu trabalho, tenha de movimentar numerário, na parte em que excedam 5% da remuneração mensal fixa;

d) As ajudas de custo e as importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal, na parte em que ambas excedam os limites legais ou quando não sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado e as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício;

e) 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, sem prejuízo do disposto no n.º 4;

f) A quota-parte, acrescida dos descontos para a segurança social que constituam encargos do beneficiário, devida a título de participação nas companhias de pesca aos pescadores que limitem a sua actuação à prestação de trabalho;

g) As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela respectiva entidade patronal.

4 - Quando, por qualquer forma, cessarem os contratos subjacentes às situações referidas nas alíneas a), b) e c) do n.º 1, mas 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, ou se verifique a cessação das funções de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente, as importâncias auferidas, a qualquer título, ficam sempre sujeitas a tributação:

a) Pela sua totalidade, tratando -se de gestor público, administrador ou gerente de pessoa colectiva, bem como de representante de estabelecimento estável de entidade não residente;

b) Na parte que exceda 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 devedora, nos demais casos, salvo quando nos 24 meses seguintes seja criado novo vínculo profissional ou empresarial, independentemente da sua natureza, com a mesma entidade, caso em que as importâncias serão tributadas pela totalidade.

5 - Para efeitos do referido no número anterior, considera-se também criado um novo vínculo empresarial quando sejam estabelecidas com a entidade com a qual cessaram as relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços, por sociedade ou outra entidade em que, pelo menos, 50% do seu capital seja detido, isoladamente ou em conjunto com algum dos elementos do respectivo agregado familiar, pelo beneficiário ou por uma pluralidade de beneficiários das importâncias recebidas, excepto se as referidas relações laborais, comerciais ou de prestação de serviços representarem menos de 50% das vendas ou prestações de serviços efectuadas no exercício.

6 - O regime previsto no n.º 4 não é aplicável às importâncias relativas aos direitos vencidos durante os referidos contratos ou situações, designadamente remunerações por trabalho prestado, férias, subsídios de férias e de Natal.

7 - As importâncias referidas no n.º 4 serão também tributadas pela totalidade quando o sujeito passivo tenha beneficiado, nos últimos cinco anos, da não tributação total ou parcial nele prevista.

8 - Não constituem rendimento tributável:

a) As prestações efectuadas pelas entidades patronais para regimes obrigatórios de segurança social, ainda que de natureza privada, que visem assegurar exclusivamente benefícios em caso de reforma, invalidez ou sobrevivência;

b) Os benefícios imputáveis à utilização e fruição de realizações de utilidade social e de lazer mantidas pela entidade patronal ou previstos no Decreto-Lei n.º 26/99, de 28 de Janeiro, desde que observados os critérios estabelecidos no artigo 40.º do Código do IRC;

c) As prestações relacionadas exclusivamente com acções de formação profissional dos trabalhadores, quer estas sejam ministradas pela entidade patronal quer por organismo de direito público ou entidade reconhecida como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes.

d) As 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.

9 - Para efeitos do disposto no n.º 3) da alínea b) do n.º 3, consideram-se direitos adquiridos aqueles cujo exercício não depende da manutenção do vínculo laboral, ou como tal considerado para efeitos fiscais, do beneficiário com a respectiva entidade patronal.

10 - Para efeitos deste imposto, considera-se entidade patronal toda aquela que pague ou coloque à disposição remunerações que, nos termos deste artigo, constituam rendimentos de trabalho dependente, sendo a ela equiparada qualquer outra entidade que com ela esteja em relação de domínio ou de grupo, independentemente da respectiva localização geográfica.

11 - Para efeitos da alínea b) do n.º 3, consideram-se rendimentos do trabalhador os benefícios ou regalias atribuídos pela entidade patronal a qualquer pessoa do seu agregado familiar ou que a ele esteja ligada por vínculo de parentesco ou afinidade.

12 - Não constituem rendimentos do trabalho dependente os auferidos após a extinção do contrato individual de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma, segundo o regime de segurança social que lhe seja aplicável.

13 - Para efeitos do n.º 10 da alínea b) do n.º 3, presume-se que a viatura foi adquirida pelo trabalhador ou membro do 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.

14 - Os limites legais previstos neste artigo serão os anualmente fixados para os servidores do Estado.

III - Recai sobre a Administração Tributária, como pressuposto da norma de tributação, o ónus da prova de tal excesso, bem como de que as verbas auferidas pelo trabalhador a título de ajudas de custo não se destinavam a cobrir o acréscimo de despesa por ele suportada em resultado da deslocação da sua residência habitual. (Ac. STA 23/04/2008 proc. n.º 01055/07)

Ajudas de Custo, ónus de prova, nulidade de sentença: I - Só a falta absoluta de motivação jurídica constitui nulidade de sentença - art. 125.º do CPPT.

II - As ajudas de custo, atribuídas ao trabalhador, só têm natureza remuneratória na parte em que excederem o limite legal, tendo natureza compensatória na parte em que as não excedam os limites legais da sua atribuição aos servidores do Estado - art. 2.º, 3, d) do CIRS.

III - O ónus da prova do excesso, bem como da verificação da falta de pressupostos da sua atribuição, como pressuposto da norma de tributação, recai sobre a Administração Tributária. (Ac. STA 12/03/2008 proc. n.º 01042/07)

Gorjeta - Profissionais de banca dos casinos - constitucionalidade: O art. 2.º, n.º 3, al. h) do CIRS não sofre de qualquer inconstitucionalidade, quer formal, quer material. (Ac. STA 16/04/2008 proc. n.º 0955/07)

#### Por Nina Aguiar

##### N.º 1

O conceito de *trabalho dependente* previsto no artigo 2.º, n.º 1 tem como "núcleo essencial o contrato de trabalho" (Matos, A. S., *op. cit.*, artigo 2.º), tal como este é definido pelo direito do trabalho (artigo 11.º do Código do Trabalho, aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de Fevereiro) mas deve abranger uma franja de situações não reconduzíveis à noção de contrato de trabalho. A formulação da alínea b) do n.º 1 é suficientemente aberta para nela se poderem incluir situações não reconduzíveis ao contrato de trabalho, nomeadamente por não existir remuneração acordada. A não se entender assim, poderão ficar de fora do âmbito da tributação em IRS rendimentos, provenientes de situações em que existe prestação de actividade mas sem que haja qualquer contrato formalizado nem qualquer remuneração acordada, mas em que ocorre efectiva remuneração sob a forma de pagamentos de despesas.

##### N.º 3

O n.º 3 contém uma vasta lista de situações de pagamentos que configuram rendimento para efeitos fiscais mesmo quando não são contratualmente tratados como tal.

Entre estes pagamentos, encontram-se previstos na alínea c) do n.º 3 os designados abonos para despesas. Existe uma imensa jurisprudência sobre este tema, a maior parte da qual incidindo sobre as condições em que estes abonos podem ser considerados como efectivos abonos para despesas e, portanto, excluídos da tributação. Deve começar por se observar que o preceito contém três categorias de abonos: i) "ajudas de custo"; ii) "importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio"; e iii) "verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação". A primeira questão a colocar é a da distinção destas três categorias de pagamentos. Os motivos deste tipos de pagamentos devem poder ser retirados da lei laboral, uma vez que é na relação laboral que têm o seu fundamento. Se atendermos ao artigo 260.º do actual Código do Trabalho (Lei n.º 7/2009, de 12.2), vemos que existem três causas para serem pagos ao trabalhador abonos para despesas: i) Deslocações, ii) Novas instalações, e iii) Outras despesas feitas em serviço da entidade empregadora (*v.g.* representação). As três categorias expressas, desde logo - deslocação, novas instalações e representação - têm de ser relevantes para efeitos fiscais, ficando ainda uma categoria residual aberta para qualquer despesa que se possa provar ter sido feita em serviço da entidade empregadora. Contrastando estes motivos com o enunciado do preceito em análise, vemos que as três categorias de abonos aí previstas não se distinguem pelo motivo último da despesa, parecendo que os três motivos enunciados pelo preceito - deslocações, viagens ou representação - podem estar subjacentes a qualquer delas. Também o tipo de despesa não permite distinguir todas as categorias, nomeadamente as duas primeiras da terceira, pois em todas elas podem estar em causa as despesas tipicamente relacionadas com deslocações ou viagens, *i.e.*, estadias, refeições, combustível, serviços de transporte, etc. É altura de observar que preceito contém uma remissão material expressa para a lei que regula o pagamento de abonos para despesas aos funcionários públicos (Decreto-Lei n.º 106/98, de 24.04) e é aí que encontramos a chave para compreender a distinção

entre as três categorias referidas. De acordo com este diploma, existem três categorias de abonos, que se distinguem pelo seu regime: i) "ajudas de custo" (artigo 6.º); ii) "subsídio de transporte" (artigo 27.º); e iii) "abonos contra documento comprovativo" (artigo 33.º). Dentro das "ajudas de custo" há ainda a distinguir: i.a) "abono para despesas de refeição"; e i.b) "abono para despesas de alojamento". A diferença entre as duas primeiras - ajudas de custo e subsídios de transporte - está no tipo de despesas abonadas. No primeiro caso, refeições e alojamento, no segundo caso despesas com transportes. No terceiro caso estão quaisquer despesas, incluindo as anteriores, desde que tenham uma das causas previstas no artigo 60.º do CT já referidas. A diferença entre as duas primeiras e a terceira está no seu regime. Nas duas primeiras situações, os pagamentos são feitos de acordo com os montantes legais fixados e não se exige qualquer comprovativo de realização efectiva das despesas. No terceiro caso, pelo contrário, não se aplicam os montantes legais fixados e exigem-se sim os comprovativos das despesas suportadas. Em todos os casos, é necessário que fique comprovada a ocorrência da causa da despesa. A lei fiscal incorpora todo este regime. A distinção entre as três situações identificadas é de grande relevância, pois só quanto à última situação, correspondendo à última parte do artigo 2.º, n.º 3, al. d) ("as verbas para despesas de deslocação, viagens ou representação de que não tenham sido prestadas contas até ao termo do exercício"), se exige que sejam prestadas contas (TCAN, 09.11.2006, Proc. n.º 431/04; TCAS, 12.9.06, Proc. n.º 1122/03). O que significa que quando esteja em causa o pagamento de "ajudas de custo" - despesas de refeição e alojamento, exclusivamente - e "importâncias auferidas pela utilização de automóvel próprio em serviço da entidade patronal", não é exigida prestação de contas pelo trabalhador à entidade patronal. É sim exigido, que "sejam observados os pressupostos da sua atribuição aos servidores do Estado". Quanto a estes pressupostos, a lei (artigos 5.º e 6.º do Dec-Lei n.º 106/98, de 24.04) diz que "há direito ao abono de ajudas de custo nas deslocações diárias que se realizam para além de 5 km do domicílio necessário e nas deslocações por dias sucessivos que se realizem para além de 20 km do mesmo domicílio", sendo que as distâncias são contadas "da periferia da localidade onde o funcionário ou agente tem o seu domicílio necessário e a partir do ponto mais próximo do local de destino". Quanto ao conceito de domicílio necessário, o artigo 2.º do mesmo diploma prevê que este possa corresponder: a) à localidade onde o funcionário aceitou o lugar ou cargo, se aí ficar a prestar serviço; b) à localidade onde exerce funções, se for colocado em localidade diversa da referida na alínea anterior; c) à localidade onde se situa o centro da sua actividade funcional, quando não haja local certo para o exercício de funções. Da conjugação desta norma com o já referido artigo 260.º do Código do Trabalho, resulta reforçado o entendimento de que se verificam os pressupostos para o pagamento deste tipo de abonos quer quando há deslocação em relação ao local de trabalho, quer quando haja mudança do local de trabalho (TCAN, 15.7.2004, Proc. n.º 12/04). Quanto a outros requisitos para que os abonos para despesas sejam excluídos da tributação, eles têm sido abundantemente tratados pela jurisprudência. Podem resumir-se como segue: 1) Que por força da deslocação ou mudança do local de trabalho, o trabalhador incorra em despesas; 2) Que tais despesas devam ser suportadas pela entidade empregadora (TCAN 9.12.2004, Proc. n.º 00232/04; TCAN, 11-11-2004, Proc.n.º 60/04); que haja prestação de contas, em relação aos abonos previstos na última parte da alínea d) do n.º 3. Em contrapartida, os tribunais não têm considerado como requisitos para a exclusão da tributação dos abonos para despesas os seguintes: 1) Que existam na contabilidade da entidade empregadora, documentos descritivos das deslocações (v.g. boletins de itinerário) (TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04). A existência destes documentos é, contudo, necessária para que a entidade empregadora possa deduzir tais montantes como abonos para despesas e, portanto, como gastos; 2) Que os abonos para despesas não estejam previstos no contrato de trabalho (STA, 12-03-2008, Proc. n.º 1065/07). É relevante, a este respeito, o próprio artigo 260.º do Código do Trabalho, que prevê a possibilidade de se prever o pagamento de abonos para despesas e o seu montante no contrato de trabalho; 3) Que os abonos não tenham carácter regular (TCAN 9.12.04, Proc. n.º 232/04; TCAN, 19-01-2006, Proc. n.º 223/01; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 145/04 TCAS, 21.06.2005, Proc. n.º 195/04). Questão conexas com a dos requisitos para a exclusão destes abonos do âmbito da tributação, é a da repartição do ónus da prova entre a administração fiscal e o contribuinte. Nesta matéria, a posição dos tribunais tem sido amplamente favorável ao trabalhador, o que se compreende pela dificuldade em que lhe foram feitos os pagamentos. Assim, os tribunais têm considerado que cabe aos sujeitos passivos, trabalhador, provar apenas que em relação a ele se verificam as situações que tipicamente justificam ajudas de custo, bastando que o faça através de prova testemunhal, e desde que as circunstâncias do contrato também corroborem os factos alegados (TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04)

**Disposições relacionadas**

CIRS: Artigo 24.º, Artigo 25.º, Código do Trabalho, Lei n.º 7/2009, de 12.2, artigo 260.º; Decreto-Lei n.º 106/98, de 24.04.

**Jurisprudência**

*Conceito de trabalho dependente*: TCAS, 07-11-2006, Proc. n.º 1099/06.

*Abonos para despesas*: STA, 12-03-2008, Proc. n.º 1065/07; TCAN, 09.11.2006, Proc. n.º 431/04; TCAN, 15.7.2004, Proc. n.º 12/04; TCAN, 11-11-2004, Proc. n.º 60/04; TCAN, 13-01-2005, Proc. n.º 361/04; TCAN, 9.12.04, Proc. n.º 232/04; TCAN, 19-01-2006, Proc. n.º 223/01; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 145/04; TCAS, 21.06.2005, Proc. n.º 195/04; TCAS, 12.9.06, Proc. n.º 1122/03.

*Gratificações*: TCAN, 26.4.06, Proc. n.º 314/01.

**Instruções administrativas**

Circular 18, de 19/06/2002 - DSIRS (Subsídio de compensação atribuído a Magistrados Judiciais); Ofício-Circulado 20037, de 07/03/2001 - Direcção de Serviços do IRS (IRS-Importâncias não atribuídas pela entidade patronal);

**Bibliografia**

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 39-61; Faustino, *IRS, De Reforma em Reforma*, Lisboa, 200, pp. 483-501; e pp. 503-510; Feyo, *Retenção na fonte e rendimentos em espécie*, Fiscalidade, 10, 2002, p. 113; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, p. 310; Saldanha Sanches/Barreira, *O regime actual das stock-options*, Fiscalidade, 7/8, 2001, p. 5; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 55-151; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 52-54.

**Artigo 3.º · Rendimentos da categoria B**

1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior;
- c) 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.

2 - Consideram-se ainda rendimentos desta categoria:

- a) Os rendimentos prediais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- b) Os rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- c) As mais-valias apuradas no âmbito das actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, definidas nos termos do artigo 46.º do Código do IRC, 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 n.º 1 do artigo 10.º, quando imputáveis a actividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais;
- d) 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;
- e) As importâncias relativas à cessão temporária de exploração de estabelecimento;

- f) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea a) do n.º 1;
- g) Os subsídios ou subvenções no âmbito do exercício de actividade abrangida na alínea b) do n.º 1;
- h) Os provenientes da prática de actos isolados referentes a actividade abrangida na alínea a) do n.º 1;
- i) Os provenientes da prática de actos isolados referentes a actividade abrangida na alínea b) do n.º 1.

3 - Para efeitos do disposto nas alíneas h) e i) do número anterior, consideram-se rendimentos provenientes de actos isolados os que não resultem de uma prática previsível ou reiterada.

4 - São excluídos de tributação os rendimentos resultantes de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias quando o valor dos proveitos ou das receitas, isoladamente ou em cumulação com os rendimentos ilíquidos sujeitos, ainda que isentos, desta ou de outras categorias que devam ser ou tenham sido englobados, não exceda por agregado familiar quatro vezes e meia o valor anual do IAS.

5 - Para efeitos deste imposto, consideram-se como provenientes da propriedade intelectual os direitos de autor e direitos conexos.

6 - Os rendimentos referidos neste artigo 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, sem prejuízo da aplicação do disposto no artigo 18.º do Código do IRC, sempre que o rendimento seja determinado com base na contabilidade.

A inércia probatória do contribuinte impede o funcionamento do disposto no art.º 121.º do CPT quanto à dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário. (Ac. STJ 5611/01, de 04/12/2001)

#### ACTO DE COMÉRCIO-MAIS-VALIAS

(Ac. TCAN: Proc. 00128/02)

#### IRS - ACTO DE COMÉRCIO-MAIS-VALIAS

(Ac. TCAN Proc. 00010/00)

#### Por Nina Aguiar

##### N.º 1

Na versão original do Código do IRS, os rendimentos das fontes aqui abrangidas repartiam-se por três regimes separados: rendimentos de actividades profissionais exercidas de forma independente, rendimentos de actividades comerciais e industriais, e rendimentos de actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias. Esta delimitação, porém, tornou-se e é cada vez mais difícil de traçar na prática, dada a flexibilização da regulação relativa às formas jurídicas do exercício das actividades, acabando por ser o aspecto fiscal a determinar, quase sempre, a opção do sujeito passivo por uma das formas de exercício da sua actividade. Mas é admissível que a alteração, associada à instituição do regime simplificado, tenha tido igualmente objectivos de incremento da receita fiscal e de eficiência do aparelho fiscal, conseguida à custa do sacrifício da tributação real.

##### N.º 2

No número 2, encontramos o princípio da atracção da categoria B, que faz com que sejam abrangidos nesta categoria, rendimentos provenientes de fontes que em princípio cabem noutras categorias, quando tais rendimentos sejam conexos com a actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola, pecuária ou profissional autónoma (a esta característica Xavier de Basto, *IRS... cit.*, chama o carácter predominante da categoria B). Um exemplo da aplicação desta regra, na jurisprudência do STA, é o acórdão de 8-9-2010, Proc. n.º 339/10: é rendimento da categoria B a indemnização recebida pelo arrendatário de uma loja, na qual exerce uma actividade comercial, paga pelo proprietário da mesma, com o intuito de pôr fim ao contrato de arrendamento. Algumas excepções inicialmente previstas em relação a esta regra foram sendo eliminadas. Uma das mais importantes é a que se refere às rendas provenientes de um contrato de cessão de exploração de um estabelecimento comercial, as quais eram anteriormente tributadas, por previsão expressa, na categoria F, referente a rendimentos prediais, e isto sendo o cedente ou não proprietário do local em que o estabelecimento se encontrava instalado (STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05). Hoje, esta é uma situação que expressamente cai no âmbito da categoria B (n.º 2, al. e).

O n.º 2 faz também cair na categoria B os rendimentos provenientes de actos isolados, quer referentes a actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária (al. h), quer referentes a actividade de prestação de serviços (al. i). Dentro dos primeiros, é de destacar o caso das operações de urbanização e loteamento de prédios, seguida da venda do prédio, cujos rendimentos são considerados provenientes de um acto isolado de natureza comercial (entre uma vasta jurisprudência sobre este assunto, pode ver-se o acórdão do TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08).

#### Disposições relacionadas

CIRS: Artigo 4.º; Artigo 20.º

#### Jurisprudência

STA, 8-9-2010, Proc. n.º 339/10; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04; STA, 18-06-2003, Proc. n.º 624/03; STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 25-11-2009, Proc. n.º 3134/09; TCAS, 29-05-2007, Proc. n.º 1682/07; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02.

#### Instruções administrativas

Ofício-Circularado 20014, de 23/07/1999 - Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos da propriedade intelectual-Revogação da Circular 12/99);

#### Bibliografia

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 63-82; Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 24; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 311-313; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007; pp. 153-174; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, p. 54.

#### **Artigo 4.º** · Actividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias

1 - 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;
- l) Actividades agrícolas e pecuárias não conexas com a exploração da terra ou em que esta tenha carácter manifestamente acessório;
- m) Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias integradas noutras de natureza comercial ou industrial.

2 - 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.

3 - Para efeitos do disposto na alínea m) do n.º 1, 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.

4 - Consideram-se actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias, designadamente, as seguintes:

- a) As comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
- b) Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
- c) Explorações de marinhas de sal;
- d) Explorações apícolas;
- e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

#### **Anotações**

Por Hugo Lacerda

#### Jurisprudência

Loteamento de Terrenos: I - Tendo o impugnante adquirido um terreno que, posteriormente, dividiu em lotes e vendeu, os ganhos obtidos com essas vendas enquadram-se no artigo 4.º, n.º 1 alínea e) do CIRS e não no artigo 10.º, n.º 1 a) do mesmo diploma.

II - Com efeito, a operação de loteamento envolve toda uma componente de actividade comercial, desde obtenção de licenças junto da respectiva Câmara Municipal, a terraplanagens ou outros trabalhos de construção civil, sendo irrelevante que o impugnante não exercesse com habitualidade tal actividade.

III - Só são de enquadrar no citado artigo 10.º os ganhos fortuitos resultantes, por exemplo, de uma valorização para a qual o interessado não tenha contribuído, o que não é o caso de realização de um loteamento já que neste caso o mesmo visa a obtenção deliberada de lucro. (Ac. TCAN 01/07/2004 proc. n.º 00019/04)

#### Por Nina Aguiar

##### N.º 1

O conceito de actividade comercial, no sentido empregado pelo artigo 4.º, tem sido interpretado com grande amplitude pela jurisprudência, de modo a abranger toda e qualquer actividade “de mediação entre a oferta e a procura ou de incorporação de novas utilidades na matéria, em ambos os casos com fins especulativos, ou seja, com o objectivo de obtenção de lucros” (STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04). O n.º 1 contém uma enumeração não taxativa das situações mais comuns que se enquadram no conceito de actividades comerciais e industriais. Estas actividades são sempre descritas tendo em conta que não é essencial o carácter de regularidade do seu exercício. Por exemplo a compra e venda é sempre uma actividade comercial. Elementos essenciais para que uma actividade (regular, continuada ou pontual, organizada ou não organizada) seja considerada uma actividade comercial ou industrial para efeitos do imposto é que esta implique uma actividade por parte do sujeito passivo, isto é uma actividade susceptível de criar valor acrescentado, e tenha um intuito lucrativo imediato. Em alguns casos não é fácil traçar a fronteira com outras categorias de rendimentos. Por exemplo, dentro das actividades hoteleiras e similares, encontra-se o contrato ou actividade de hospedagem., a qual se distingue do simples arrendamento pela ocorrência de algumas prestações de serviços. No entanto, estas prestações de serviços podem ser mínimas. Assim, por exemplo, se o proprietário de um prédio hospeda pessoas em quartos, contra uma renda, ao mesmo tempo que assegura o uso de partes de comuns do prédio, como casas de banho e cozinhas, e assegura também o fornecimento de água e de electricidade, estas prestações são suficientes para permitir qualificar o contrato como hospedagem STA, 23-11-2004, Proc. n.º 0807/04; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02).

##### Jurisprudência

STA, 23-11-2004, Proc. n.º 0807/04; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 0371/04; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 09-03-2004, Proc. n.º 07372/02; TCAS, 21-05-2002, Proc. n.º 5942/01; TCAN, 08-05-2008, Proc. n.º 00128/02.

*Cessão de exploração de estabelecimento*: STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04;

##### Bibliografia

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 63-82; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 158-174;

##### Instruções administrativas

Ofício-Circular X-6/91, de 30/10 - Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos emergentes de contratos de hospedagem); Ofício-Circulado 20052, de 17/09/2001 - Direcção de Serviços do IRS (Categoria B - Regras a aplicar aos “rendimentos acessórios”); Circular 18, de 30/11/1989 - Direcção de Serviços de IRS/IRC (Custos das explorações agrícolas plurianuais. Critérios de conexão da agricultura com a terra).

### Artigo 5.º - Rendimentos da categoria E

1 - Consideram-se rendimentos de capitais 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 dos ganhos e outros rendimentos tributados noutras categorias.

2 - Os frutos e vantagens económicas referidos no número anterior compreendem, designadamente:

- a) 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;
- b) Os juros e outras formas de remuneração derivadas de depósitos à ordem ou a prazo em instituições financeiras, bem como de certificados de depósitos;
- c) 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;
- d) Os juros e outras formas de remuneração de suprimentos, abonos ou adiantamentos de capital feitos pelos sócios à sociedade;
- e) Os juros e outras formas de remuneração devidos pelo facto de os sócios não levantarem os lucros ou remunerações colocados à sua disposição;
- f) O saldo dos juros apurado em contrato de conta corrente;
- g) 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 e dos juros atribuídos no âmbito de uma indemnização não sujeita a tributação nos termos do n.º 1 do artigo 12.º;
- h) Os lucros 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;
- i) 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;
- j) Os rendimentos das unidades de participação em fundos de investimento;
- l) Os rendimentos auferidos pelo associado na associação em participação e na associação à quota, bem como, nesta última, os rendimentos referidos nas alíneas h) e i) auferidos pelo associante depois de descontada a prestação por si devida ao associado;
- m) 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, bem como os derivados de assistência técnica;
- n) 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;
- o) Os juros que não se incluam em outras alíneas deste artigo lançados em quaisquer contas correntes;
- p) Quaisquer outros rendimentos derivados da simples aplicação de capitais;
- q) 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.
- r) A remuneração decorrente de certificados que garantam ao titular o direito a receber um valor mínimo superior ao valor de subscrição.

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, bem como 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,

incluindo os disponibilizados por associações mutualistas, e as respectivas contribuições pagas, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes, quando o montante dos prémios, importâncias ou contribuições pagos na primeira metade da vigência dos contratos representar pelo menos 35% da totalidade daqueles:

- a) São excluídos da tributação um quinto do rendimento, se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem após cinco e antes de oito anos de vigência do contrato;
- b) São excluídos da tributação três quintos do rendimento, se o resgate, adiantamento, remição ou outra forma de antecipação de disponibilidade, bem como o vencimento, ocorrerem depois dos primeiros oito anos de vigência do contrato.

4 - Para efeitos da alínea b) do n.º 2, consideram-se remunerações derivadas de depósitos à ordem ou a prazo os ganhos, seja qual for a designação que as partes lhe atribuíam, resultantes de contratos celebrados por instituições de crédito que titulam um depósito em numerário, a sua absoluta ou relativa indisponibilidade durante o prazo contratual e a garantia de rentabilidade assegurada, independentemente de esta se reportar ao câmbio da moeda.

5 - Para efeitos da alínea c) do n.º 2, compreendem-se nos rendimentos de capitais o quantitativo dos juros contáveis desde a data do último vencimento ou da emissão, primeira colocação ou endosso, se ainda não houver ocorrido qualquer vencimento, até à data em que ocorra alguma transmissão dos respectivos títulos, bem como a diferença, pela parte correspondente àqueles períodos, entre o valor de reembolso e o preço de emissão, no caso de títulos cuja remuneração seja constituída, total ou parcialmente, por essa diferença.

6 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, nos casos previstos na alínea q) do n.º 2, o ganho sujeito a imposto é constituído:

- a) Tratando-se de swaps cambiais ou de operações cambiais a prazo, pela diferença positiva entre a taxa de câmbio acordada para a venda ou compra na data futura e a taxa de câmbio à vista verificada no dia da celebração do contrato para o mesmo par de moedas;
- b) Tratando-se de swaps de taxa de juro ou de taxa de juro e divisas, pela diferença positiva entre os juros e, bem assim, no segundo caso, pelos ganhos cambiais respeitantes aos capitais trocados.

7 - Havendo lugar à cessão ou anulação de um swap ou de uma operação cambial a prazo, com pagamento e recebimento de valores de regularização, os ganhos respectivos constituem rendimento para efeitos da alínea q) do n.º 2.

8 - Estando em causa instrumentos financeiros derivados, o disposto no n.º 10 do artigo 49.º do Código do IRC é aplicável, com as necessárias adaptações, para efeitos de IRS.

9 - No caso de cessões de crédito previstas na alínea a) do n.º 2, o rendimento sujeito a imposto é constituído pela diferença positiva entre o valor da cessão e o valor nominal do crédito.

10 - *Revogado*

#### **Anotações**

Por Hugo Lacerda

#### **Jurisprudência**

Mais-Valias: I - À luz do disposto no artigo 5.º do Dec. Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, não são tributados em sede de IRS os ganhos obtidos com a transmissão onerosa de prédio urbano adquirido como rústico antes da entrada em vigor do Código do IRS e que ainda conservava essa natureza no momento da entrada em vigor deste Código, pese embora tenha adquirido, posteriormente, a natureza de urbano (terreno para construção) e sido alienado como tal. (Ac. STA, de 02/06/2010 Proc. n.º 0998/09)

**Por Nina Aguiar**

**N.º 1**

O n.º 1 contém uma definição geral de rendimentos de capital. Os aspectos mais relevantes desta definição residem em se ligar o conceito de rendimentos de capital a “elementos patrimoniais, bens, direitos ou situações jurídicas, de natureza mobiliária”, de os mesmos rendimentos poderem derivar da titularidade de tais elementos, direitos ou situações, mas também da respectiva modificação, transmissão ou cessação, e finalmente de se contemplar quer uma proveniência directa quer uma proveniência indirecta dos rendimentos em relação àquelas situações.

**N.º 2**

O n.º 2 contém uma enumeração não exaustiva dos rendimentos de capital, os quais podem ser agrupados nas seguintes categorias: Juros (remuneratórios), lucros distribuídos, juros de mora, rendimentos de outros títulos mobiliários, rendimentos de propriedade intelectual ou industrial, rendimentos provenientes de activos intangíveis, rendimentos provenientes de contratos de seguro e afins.

*Juros remuneratórios:* Quanto aos juros (remuneratórios), eles podem ter origem, sempre a título exemplificativo, em mútuo (art. 1142.º Cod. Civ.), abertura de crédito (contrato atípico), reporte (art. 477.º Cod. Com.), contrato de depósito (art. 407.º Cod. Com.), conta corrente (art. 334.º Cod. Com.), suprimentos (artigo 243.º Cod. Soc. Com.), abonos ou adiantamentos. O contrato de suprimento é amplamente utilizado na prática comercial. Tem duas características que o tornam particularmente flexível, sendo uma a de não se exigir para ele qualquer forma especial nem qualquer requisito formal (não tem sequer de estar previsto no contrato de sociedade), e outra a de não existir em relação a ele uma presunção de juros, ao contrário do que acontece com o mútuo comercial. Esta segunda questão torna-se fulcral no plano fiscal, pois se o contrato não puder ser considerado como suprimento, então ele será qualificado como mútuo mercantil (por se destinar a acto mercantil) e procederá em relação a ele uma presunção de juros. Para distinguir o contrato de suprimento do mútuo, o aspecto fundamental é o seu carácter de permanência (TCAS, 29-06-2004, Proc. n.º 05097/01), aspecto que, contudo, carece ainda de definição. Os “abonos ou adiantamentos” referidos correspondem a um alargamento residual do conceito de suprimento. Quanto ao valor atribuído em resultado da partilha em caso de liquidação de sociedade, assinala-se que nem todo o produto da partilha é sempre considerado rendimento de capital. Da conjugação do artigo 10.º, n.º 1, b) do CIRS com o artigo 81.º do CIRC, há que proceder a uma separação, quanto a tal valor, à parte que forma rendimento de capital e à parte que forma uma mais-valia.

*Juros de mora:* Quanto aos juros de mora, apenas são tributados os juros de mora relacionados com créditos pecuniários. Uma questão que se coloca a respeito dos juros de mora é a de saber se todos os juros de mora são tributados, independentemente de ser ou não tributável a prestação principal, questão que pode colocar-se, v.g, a propósito das indemnizações. As indemnizações tributadas são as elencadas no artigo 9.º, além das indemnizações por cessação do contrato de trabalho, previstas no artigo 2.º. Todas as indemnizações que não se subsumam nestas duas previsões, são indemnizações não sujeitas a tributação. O STA (STA, 10.5.00, Proc. n.º 24936) já teve oportunidade de se pronunciar sobre a questão, declarando que “os juros de mora devidos por atraso no pagamento de indemnização fundada em responsabilidade civil extracontratual são considerados como rendimento de capitais”. Porém o Tribunal Constitucional (TC de 12.7.2004) considerou também por sua vez que “É inconstitucional a tributação dos juros de mora por atraso no pagamento de indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual na medida em que se destinem a compensar a desvalorização monetária do capital devido”.

**Disposições relacionadas**

Artigos 9.º, 10.º, n.º 1. b) CIRS; Artigo 81.º CIRC.

**Jurisprudência**

*Juros de mora:* TC, 12-7-04, Proc. n.º 154/2004;

*Juros decorridos:* STA, 08-10-2003, Proc. n.º 1100/03; STA, 22-09-2004, Proc. n.º 01481/03;

*Suprimentos:* TCAS, 29-06-2004, Proc. n.º 05097/01; TCAN 10-02-2005, Proc. n.º 481/04;

*Indemnizações:* STA, 10.5.00, Proc. n.º 24936;

**Bibliografia**

Anselmo Torres, *Redução do Capital Social: Tributação da Contrapartida dos Accionistas*, Fiscalidade, n.º 2, 2000, pp. 5-13; Barreira, *A tributação das indemnizações no âmbito do IRS*, Fisco n.º 9, 1989; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Ramos Pereira, *Juros de indemnizações por seguradoras - Sujeitos à retenção de IRS?*, O Advogado, n.º 38, 2003; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, Coimbra, 2005; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 313-314; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 55-56; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

**Artigo 6.º** - Presunções relativas a rendimentos da categoria E

1 - Presume-se que as letras e livranças resultam de contratos de mútuo quando não provenham de transacções comerciais, entendendo-se que assim sucede quando o credor originário não for comerciante.

2 - Presume-se que os mútuos e as aberturas de crédito referidos na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior são remunerados, entendendo-se que o juro começa a vencer-se nos mútuos a partir da data do contrato e nas aberturas de crédito desde a data da sua utilização.

3 - Até prova em contrário, presumem-se mutuados os capitais entregues em depósito não incluídos na alínea b) do n.º 2 do artigo anterior e cuja restituição seja garantida por qualquer forma.

4 - 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, presumem-se feitos a título de lucros ou adiantamento dos lucros.

5 - As presunções estabelecidas no presente artigo podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos.

**Anotações**

Por Nina Aguiar

**N.º 1**

As letras e livranças presumem-se resultantes de contrato de mútuo apenas quando o credor inicial não seja comerciante. De acordo com o artigo 13.º do C. Com., é comerciante aquele que faz do comércio profissão. Se o credor inicial é comerciante, presumem-se resultantes de uma compra e venda ou de outra operação não financeira, não gerando rendimentos de capital.

**N.º 2**

Os suprimentos não são uma modalidade de mútuo, logo não lhes é aplicável a presunção do n.º 2. Se há estipulação de juros e essa estipulação pode ser conhecida pela AF, os juros ficam sujeitos na data do vencimento [Artigo 7.º, n.º 3, al. a), 1)]. Se não há estipulação ou essa estipulação não pode ser conhecida pela Administração Fiscal, só há tributação se o rendimento é colocado à disposição, pelo que se torna decisiva a contabilidade da sociedade que recebe o suprimento.

**N.º 5**

O n.º 5 dispõe que as presunções estabelecidas no artigo 6.º podem ser ilididas com base em decisão judicial, acto administrativo, declaração do Banco de Portugal ou reconhecimento pela Direcção-Geral dos Impostos. Quanto ao tipo de decisão judicial a que se refere o preceito, no domínio do Imposto de Capitais

esta acção era uma acção cível declarativa própria, intentada pelo contribuinte contra o Estado. Hoje parece estar afastada a hipótese de uma acção própria mas também não é possível a decisão judicial ser proferida em processo de impugnação judicial (STA, 15-12-2004, Proc. n.º 1187/04), pelo que parece apenas ser possível uma acção cível declarativa comum. Quanto ao acto administrativo também referido na disposição, ele encontra-se expressamente previsto no artigo 64.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

#### Disposições relacionadas

Artigo 7.º, n.º 3, al. a), 1), do CIRS.

#### Jurisprudência

*Presunção de juros*: STA, 15-12-2004, Proc. n.º 1187/04; STA, 31-05-2006, Proc. n.º 0200/06;

*Adiantamento por conta de lucros*: TCAS, 11-01-2011, Proc. n.º 04357/10

#### Instruções administrativas

Ofício Circulado 20061, de 18/02/2002, da DSIRS (Ilisão de presunção legal - Artigo 64.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário); Ofício-Circular X-4/96, de 13/10 - Direcção de Serviços do IRS (Processo gracioso de reconhecimento da inexistência de rendimentos legalmente presumidos);

#### Doutrina

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS: Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, FDL/ Almedina, Coimbra, 2005; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

### **Artigo 7.º** · Momento a partir do qual ficam sujeitos a tributação os rendimentos da categoria E

1 - Os rendimentos referidos no artigo 5.º 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 do apuramento do respectivo quantitativo, conforme os casos.

2 - Tratando-se de mútuos, de depósitos e de aberturas de crédito, considera-se que os juros, incluindo os parcialmente presumidos, se vencem na data estipulada, ou, na sua ausência, na data do reembolso do capital, salvo quanto aos juros totalmente presumidos, cujo vencimento se considera ter lugar em 31 de Dezembro de cada ano ou na data do reembolso, se anterior.

3 - Para efeitos do disposto no n.º 1, atende-se:

a) Quanto ao n.º 2 do artigo 5.º:

1) Ao vencimento, para os rendimentos referidos na alínea a), com excepção do reporte, na alínea b), com excepção dos reembolsos antecipados dos depósitos ou de certificados de depósitos, na alínea c), com excepção dos certificados de consignação, e nas alíneas d), e), g) e q), neste último caso relativamente a juros vencidos durante o decurso da operação;

2) A colocação à disposição, para os rendimentos referidos nas alíneas h), i), j), l) e r), assim como dos certificados de consignação;

3) Ao apuramento do respectivo quantitativo, para os rendimentos do contrato de reporte, dos juros, no caso de reembolso antecipado dos depósitos ou de certificados de depósitos, e dos referidos nas alíneas f), m), n), o) e p);

4) Sem prejuízo do disposto no n.º 1) da presente alínea, ao momento da liquidação da operação para os rendimentos previstos na alínea q);

b) Quanto ao n.º 3 do artigo 5.º, à colocação dos rendimentos à disposição dos seus titulares ou ao apuramento do respectivo quantitativo quando o titular do direito aos rendimentos opte por recebê-los sob a forma de renda;

- c) Quanto ao n.º 5 do artigo 5.º, à 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;
- d) Quanto ao n.º 7 do artigo 5.º, ao apuramento do respectivo quantitativo.

4 - 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.

5 - Os juros são contados dia a dia.

#### Anotações

Por Hugo Lacerda

#### Jurisprudência

ADIANTAMENTO POR CONTA

ILISÃO DA PRESUNÇÃO DO ARTIGO 6.º, N.º 1. AL. H) E 7.º DO CIRS

(Ac. TCAS, de 23/05/2007, Proc. n.º 01809/07)

#### Por Nina Aguiar

O artigo 7.º regula a questão da incidência temporal do imposto sobre os rendimentos de capitais. Na tributação do rendimento das pessoas singulares, predomina quanto a esta questão a regra da competência de caixa, segundo a qual os rendimentos apenas são tributáveis quando os correspondentes meios de pagamento são efectivamente pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo (STA, 29-11-2006, Proc. n.º 0827/06). No que se refere aos rendimentos de capitais, as regras de imputação temporal são de certo modo especiais. Em vez de uma regra geral de competência de caixa, existem três critérios que são aplicados pelo legislador caso a caso. Esses três critérios são: i) o momento do vencimento, ou critério de competência financeira; ii) o momento da colocação à disposição ou do pagamento (critério de competência de caixa); e iii) o momento do apuramento do quantitativo do rendimento.

#### Jurisprudência

STA, 08-10-2003, Proc. n.º 01100/03; STA, 22-09-2004, Proc. n.º 01481/03

#### Doutrina

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 83-94; Rosado Pereira, *Estudos sobre IRS. Rendimentos de Capitais e Mais-Valias*, Cadernos IDEFF, n.º 2, Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, FDL/Almedina, Coimbra, 2005; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 221-340.

### Artigo 8.º - Rendimentos da categoria F

1 - Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagas ou colocadas à disposição dos respectivos titulares.

2 - São havidas como rendas:

- a) As importâncias relativas à cedência do uso do prédio ou de parte dele e aos serviços relacionados com aquela cedência;
- b) As importâncias relativas ao aluguer de maquinismos e mobiliários instalados no imóvel locado;

- c) A diferença, auferida pelo sublocador, entre a renda recebida do subarrendatário e a paga ao senhorio;
- d) As importâncias relativas à cedência do uso, total ou parcial, de bens imóveis, para quaisquer fins especiais, designadamente publicidade;
- e) As importâncias relativas à cedência do uso de partes comuns de prédios em regime de propriedade horizontal;
- f) As importâncias relativas à constituição, a título oneroso, de direitos reais de gozo temporários, ainda que vitalícios, sobre prédios rústicos, urbanos ou mistos.

3 - Para efeitos de IRS, considera-se prédio rústico uma parte delimitada do solo e as construções nele existentes que não tenham autonomia económica, prédio urbano qualquer edifício incorporado no solo e os terrenos que lhe sirvam de logradouro e prédio misto o que comporte parte rústica e parte urbana.

4 - Para efeitos do número anterior, considera-se ainda construção todo o bem móvel assente no mesmo local por um período superior a 12 meses.

#### Anotações

Por Nina Aguiar

#### N.º 1

A formulação do n.º 1, referindo-se apenas a "rendas", sugere *prima facie* uma limitação da tributação à contraprestação do contrato de arrendamento (Salgado de Matos, *Código... cit.*). Como se vê, porém, da enumeração taxativa do n.º 2, aquele termo é utilizado com um sentido bastante mais lato. Numa formulação geral, são rendimentos prediais todos os rendimentos obtidos em contraprestação da cedência do uso do prédio. Por outro lado, apenas são tributados os rendimentos pagos ou colocados à disposição, excluindo a "renda imputada" (Xavier de Basto, *IRS... cit.*, p. 341), a qual consiste na utilidade do prédio ocupado pelo proprietário.

#### N.º 2

O n.º 2 contém uma enumeração, que aparentemente pretende ser exaustiva, das situações que geram rendimentos prediais. Sublinha-se a eliminação, desta lista, das rendas pagas como contrapartida de uma cessão de exploração de estabelecimento comercial, as quais passaram a ser qualificadas, mais correctamente, como rendimentos da categoria B [artigo 3.º, n.º 2, al. e)].

#### Disposições relacionadas

Artigo 41.º CIRS.

#### Jurisprudência

*Cessão de exploração de estabelecimento*: STA, 07-12-2005, Proc. n.º 1045/05; TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04;

*Cessão de espaço comercial*: TCAN, 20-01-2005, Proc. n.º 325/04

*Arrendamento versus contrato de hospedagem*: STA, 23-11-2004, Proc. 0807/04

#### Instruções administrativas

Circular n.º 15/2008, Direcção de Serviços do IRS (Rendimentos de partes comuns da propriedade horizontal);

#### Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 95-100; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, p. 56; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 341-349.

### **Artigo 9.º** - Rendimentos da categoria G

1 - Constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias:

- a) As mais-valias, tal como definidas no artigo seguinte;
- b) As indemnizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, exceptuadas as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente, 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;
- c) Importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência, independentemente da respectiva fonte ou título;
- d) Acréscimos patrimoniais não justificados, determinados nos termos dos artigos 87.º, 88.º ou 89.º-A da lei geral tributária.

#### *2 - Revogado*

3 - São igualmente considerados incrementos patrimoniais aqueles a que se refere o n.º 5 do artigo 89.º-A da lei geral tributária.

4 - Os incrementos patrimoniais referidos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do presente artigo constituem rendimento do ano em que são pagos ou colocados à disposição.

categoria. Apesar de o enquadramento das manifestações de fortuna e de outros acréscimos patrimoniais não justificados, designadamente os indiciados por despesas efectuadas, ser correctamente enquadrado na categoria G por via do artigo 9.º, e de ser certamente essa a intenção do legislador quando refere expressamente algumas das disposições da Lei Geral Tributária, é feita, na alínea d), uma escolha pouco criteriosa das disposições relevantes. Refere-se o artigo 87.º que, como se sabe, tem um âmbito bastante alargado, e apesar de ter algumas conexões com as manifestações de fortuna e acréscimos patrimoniais não justificados, não é com base nele que se determinam os rendimentos inferidos através dessas manifestações e acréscimos. No que concerne à referência ao artigo 88.º o erro ainda é mais flagrante, pois as situações a que se reporta essa disposição são casos em que o rendimento é determinado com base nos elementos objectivos referidos no artigo 90.º que pressupõem, como é óbvio, o conhecimento da categoria do rendimento que se tem em vista determinar e, consequentemente, ficam claramente fora do âmbito do artigo 9.º. O n.º 4 tem apenas uma natureza clarificadora e interpretativa não suscitando dificuldades.

**Por Nina Aguiar**

#### **N.º 1**

Actualmente, a categoria G agrupa quatro categorias de rendimentos: Mais-valias, indemnizações, importâncias recebidas por compromisso de não concorrência e acréscimos patrimoniais não justificados.

No que diz respeito às indemnizações, cabe sublinhar que o artigo 9.º não sujeita a tributação toda e qualquer indemnização. Há indemnizações, desde logo, tributadas noutras categorias. As indemnizações por cessação do contrato de trabalho, por exemplo, são tributadas como rendimentos da categoria A. As indemnizações relacionadas com uma actividade empresarial ou profissional serão, em princípio, tributadas na categoria B. Além disso, o artigo 9.º restringe o seu âmbito de aplicação às seguintes indemnizações: i) as que visem a reparação de danos não patrimoniais, que não sejam fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente; ii) as que visem a reparação de danos emergentes não comprovados; e iii) as que visem a "reparação" ou compensação de lucros cessantes. Para esta última categoria, acrescenta-se que são consideradas como tais, as indemnizações que se destinem a "ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão". O termo benefícios refere-se, necessariamente, a lucros. E sendo assim, a norma sujeita a tributação uma indemnização que pretenda ressarcir o sujeito passivo por lucros líquidos cessantes, o que pressupõe um cálculo de apuramento do lucro que resultaria de uma operação ou de uma actividade. Efectivamente, a parte da indemnização que exceda o lucro líquido corresponde a uma reintegração do património existente anteriormente à lesão e será portanto uma indemnização por danos patrimoniais. Não são tributadas: as indemnizações por danos patrimoniais e as indemnizações por danos morais fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente.

#### **N.º 4**

O número 4 contém uma norma de imputação temporal. Diz-se aí que as indemnizações, tributadas na categoria G, e as importâncias auferidas em virtude da assunção de obrigações de não concorrência constituem rendimento do ano em que são pagas ou colocadas à disposição do sujeito passivo. O n.º 2 do artigo 43.º da Lei n.º 60-A/2005, que deu ao preceito a redacção actual, refere que ele tem natureza interpretativa. Efectivamente, na tributação do rendimento das pessoas singulares vigora tradicionalmente um princípio de imputação temporal segundo a competência de caixa, a qual significa que os rendimentos são tributados no ano do pagamento. Como tal, uma norma que expressamente afirme este princípio para uma situação concreta tem natureza meramente interpretativa ou declarativa. Isto significa que se é acordado o pagamento de uma indemnização em prestações sucessivas, é o momento do pagamento de cada prestação que determina o momento da tributação e não o momento do facto que deu origem à obrigação de indemnizar ou o acordo que fixou os termos da indemnização. A norma de imputação temporal deixa de fora as mais-valias. Com efeito, para as mais-valias prevêem-se algumas excepções ao princípio da tributação no momento do pagamento [artigo 10.º, n.º 3, alíneas a) e b)].

#### **Disposições relacionadas**

Artigos 10.º, 43.º, 44.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º e 52.º CIRS; Artigos 87.º, 88.º e 89.º-A LGT.

#### Jurisprudência

*Venda de partes sociais*: STA, 08-03-2006, Proc. n.º 0719/05; TCAS, 12-12-2006, Proc. n.º 794/05.

*Indemnizações*: STA, 18-06-2008, Proc. n.º 1144/06;

*Ganhos provenientes de obrigação de não concorrência*: TCAS, 15-09-2010, Proc. n.º 4125/10;

*Exclusão da tributação por afectação a habitação própria permanente*: STA, 14-04-2010, Proc. n.º 1125/09;

STA, 7-12-2004, Proc. n.º 938/04; STA 12-03-2003, Proc. n.º 1721/02; STA, 03-03-2004, Proc. n.º 1774/03;

STA, 16-06-2004, Proc. n.º 0392/04.

#### Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 101-124; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 359-438.

### Artigo 10.º · Mais-valias

1 - 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 e afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário;

b) 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 artigo 81.º do Código do IRC, seja considerado como mais-valia;

c) 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;

d) Cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis;

e) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com excepção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º.

f) Operações relativas a warrants autónomos, quer o warrant seja objecto de negócio de disposição anteriormente ao exercício ou quer seja exercido, neste último caso independentemente da forma de liquidação.

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

#### 2 - Revogado

3 - Os ganhos consideram-se obtidos no momento da prática dos actos previstos no n.º 1, sem prejuízo do disposto nas alíneas seguintes:

a) Nos casos de promessa de compra e venda ou de troca, presume-se que o ganho é obtido logo que verificada a tradição ou posse dos bens ou direitos objecto do contrato;

b) Nos casos de afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial e profissional exercida pelo seu proprietário, o ganho só se considera obtido no momento da ulterior alienação onerosa dos bens em causa ou da ocorrência de outro facto que determine o apuramento de resultados em condições análogas.

4 - O ganho sujeito a IRS é constituído:

a) Pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais, sendo caso disso, nos casos previstos nas alíneas a), b) e c) do n.º 1;

b) Pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos e bens objecto de cessão, no caso previsto na alínea d) do n.º 1;

- c) Pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas nas alíneas e) e g) do n.º 1;
- d) Pelos rendimentos líquidos, apurados em cada ano, provenientes das operações referidas na alínea f) do n.º 1, os quais correspondem, no momento do exercício, à diferença positiva entre o preço de mercado do activo subjacente e o preço de exercício acrescido do prémio do warrant autónomo ou à diferença positiva entre o preço de exercício deduzido do prémio do warrant autónomo e o preço de mercado do activo subjacente, consoante se trate de warrant de compra ou warrant de venda.

5 - São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

- a) Se, no prazo de 36 meses contados da data de realização, o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino situado em território português ou no território de outro Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal;
- b) Se o valor da realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior desde que efectuada nos 24 meses anteriores;
- c) Para os efeitos do disposto na alínea a), o sujeito passivo deverá manifestar a intenção de proceder ao reinvestimento, ainda que parcial, mencionando, na declaração de rendimentos respeitante ao ano da alienação, o valor que tenciona reinvestir;
- d) *Revogada*

6 - Não haverá lugar ao benefício referido no número anterior quando:

- a) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de outro imóvel, o adquirente o não afecte à sua habitação ou do seu agregado familiar até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado;
- b) Tratando-se de reinvestimento na aquisição de terreno para construção, o adquirente não inicie, excepto por motivo imputável a entidades públicas, a construção até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não requeira a inscrição do imóvel na matriz até decorridos 24 meses sobre a data de início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização;
- c) Tratando-se de reinvestimento na construção, ampliação ou melhoramento de imóvel, não sejam iniciadas as obras até decorridos seis meses após o termo do prazo em que o reinvestimento deva ser efectuado ou não seja requerida a inscrição do imóvel ou das alterações na matriz até decorridos 24 meses sobre a data do início das obras, devendo, em qualquer caso, afectar o imóvel à sua habitação ou do seu agregado familiar até ao fim do quinto ano seguinte ao da realização.

7 - No caso de reinvestimento parcial do valor de realização e verificadas as condições estabelecidas no número anterior, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondente ao valor reinvestido.

8 - No caso de se verificar uma permuta de partes sociais nas condições mencionadas no n.º 5 do artigo 73.º e no n.º 2 do artigo 77.º do Código do IRC, a atribuição, em resultado dessa permuta, dos títulos representativos do capital social da sociedade adquirente aos sócios da sociedade adquirida não dá lugar a qualquer tributação destes últimos se os mesmos continuarem a valorizar, para efeitos fiscais, as novas partes sociais pelo valor das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código, sem prejuízo da tributação relativa às importâncias em dinheiro que lhes sejam eventualmente atribuídas.

9 - No caso referido no número anterior, observa-se o seguinte:

- a) Perdendo o sócio a qualidade de residente em território português, há lugar à consideração na categoria de mais-valias, para efeitos da tributação respeitante ao ano em que se verificar aquela perda da qualidade de residente, do valor que, por virtude do disposto no n.º 8, não foi tributado aquando da permuta de acções, o qual corresponde à diferença entre o valor real das acções recebidas e o valor de aquisição das antigas, determinado de acordo com o estabelecido neste Código;
- b) É aplicável, com as necessárias adaptações, o disposto no n.º 10 do artigo 73.º do Código do IRC.

10 - O estabelecido nos n.ºs 8 e 9 é também aplicável, com as necessárias adaptações, relativamente à atribuição de partes, quotas ou acções, nos casos de fusão ou cisão a que seja aplicável o artigo 74.º do Código do IRC.

11 - Os sujeitos passivos devem declarar a alienação onerosa das acções, bem como a data das respectivas aquisições.

12 - *Revogado*

#### Anotações

Por Nina Aguiar

N.º 1

O artigo 10.º não tributa toda e qualquer mais-valia, mas apenas aquelas que se encontram taxativamente enumeradas no mesmo preceito.

A alínea a) do n.º 1 sujeita a tributação dois tipos de mais-valias: as mais-valias obtidas com a alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis e a as resultantes da afectação de quaisquer bens do património particular a actividade empresarial ou profissional e profissional exercida em nome individual pelo seu proprietário.

A alínea b) sujeita a tributação as mais-valias resultantes de operações com valores mobiliários. No que diz respeito às participações de capital, inclui não apenas a alienação, mas também a remição e amortização com redução.

Inclui ainda o resultado da partilha que, nos termos do Código do IRC, seja considerado como mais-valia. O artigo 81.º do CIRCS, diz que constitui rendimento tributável, o valor que for atribuído aos sócios em resultado da partilha, abatido do custo de aquisição das correspondentes partes sociais. Sobre esta diferença (entre o resultado da partilha e o custo de aquisição) diz ainda que, quando a mesma for positiva, "é considerada como rendimento de aplicação de capitais até ao limite da diferença entre o valor que for atribuído e o que, face à contabilidade da sociedade liquidada, corresponda a entradas efectivamente verificadas para realização do capital, tendo o eventual excesso a natureza de mais-valia tributável". Pode assim dizer-se que o resultado da partilha constitui rendimento tributável na parte que exceda o custo de aquisição da participação de capital. No entanto, esse rendimento pode ter que ser dividido em duas parcelas, uma com a natureza de rendimento de capitais e outra com a natureza de mais-valias.

Exemplo:

Suponha-se uma sociedade X, com um capital social de 100 000 Euros. O Sócio A comprou uma quota de 50%, cujo valor nominal é de 50 000 Euros, por 40 000 Euros. Efectuada posteriormente a partilha é atribuída a A uma quota de liquidação de 70 000 Euros, o que implica que o valor total da partilha é de 140 000 Euros. O valor tributável é o valor atribuído ao sócio em resultado da partilha, abatido do preço de aquisição da participação (art. 81.º do IRC):

$$VT = 70\ 000 - 40\ 000 = 30\ 000$$

O rendimento de capital é este mesmo valor até ao limite formado pela diferença entre o valor atribuído e o valor nominal da participação correspondente:

$$RC = 70\ 000 - 50\ 000 = 20\ 000$$

A mais-valia é igual à diferença entre o valor nominal da participação e o valor de aquisição, só ocorrendo quando o valor de aquisição é inferior ao valor nominal:

$$MV = 50\ 000 - 40\ 000 = 10\ 000$$

A alínea c) tributa a alienação onerosa de propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário. Quando o transmitente for o titular originário, o rendimento integra-se na categoria B [artigo 3.º, n.º 1, al. c)]. O termo "propriedade intelectual", que não é utilizado pelo Direito civil português, refere-se ao direito de autor e direitos conexos, regulados pelo Decreto-Lei n.º 63/85, de 14 de Março.

A alínea d) sujeita a tributação o rendimento proveniente da cessão onerosa de posições contratuais ou outros direitos inerentes a contratos relativos a bens imóveis. Nesta previsão cabe o ganho obtido pela cessão onerosa de posição contratual relativa a contrato promessa de compra e venda de imóvel, sendo neste caso o rendimento tributável constituído pela importância recebida pelo cedente, deduzida do preço por que eventualmente tenha obtido os direitos objecto de cessão. Não pode caber dúvida que cabe na previsão, como regra geral, a cessão de créditos. No entanto, em certas situações, o rendimento obtido pelo cessionário na cessão de créditos, igual à diferença entre o valor nominal dos créditos e o preço pago como contrapartida da cessão, pode ser tributado na categoria B (TCAS, 17-06-2003, Proc. n.º 3732/00). Também nos parece que não pode deixar de caber na previsão a quantia paga ao arrendatário por resolução do contrato de arrendamento urbano.

#### N.º 5

Muito importante é a exclusão da tributação das mais-valias realizadas na transmissão de direitos reais sobre imóveis quando o imóvel transmitido se encontre afectado a habitação própria e permanente do sujeito passivo e quando o valor de realização, deduzido da amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do imóvel, for reinvestido, no prazo de 36 meses a partir da transmissão, for utilizado para a aquisição de novo imóvel, de terreno para a construção de imóvel, ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino. Sobre esta situação, o Supremo Tribunal Administrativo declarou já por diversas vezes que, havendo recurso ao crédito para aquisição de habitação, não se considera haver reinvestimento até ao limite do montante do empréstimo.

#### Exemplo:

O sujeito passivo A vendeu uma fracção autónoma de prédio urbano em 2007 por 100 000 Euros, realizando uma mais-valia de 25 000 Euros. Adquiriu uma nova fracção em 2007 por 150 000 Euros. Pediu um empréstimo bancário *para compra de habitação*:

- De valor igual ou superior a 150 000 Euros: A mais-valia é integralmente tributada porque não há reinvestimento do *produto da alienação*.
- De valor inferior a 150 000 Euros, por exemplo 80 000 Euros. A mais-valia será excluída na proporção do reinvestimento.

Considera-se que o valor do reinvestimento é a diferença entre o valor de aquisição e o valor do empréstimo:

$$150\ 000 - 80\ 000 = 70\ 000$$

O valor reinvestido do *produto da alienação* é 70 000.

Logo o reinvestimento é de 70% do *produto da alienação*.

Logo a mais-valia será excluída em 70% (70% x 25 000)

#### Disposições relacionadas

Artigos 43.º, 44.º, 45.º, 46.º, 47.º, 48.º, 49.º, 50.º, 51.º e 52.º CIRS.

#### Jurisprudência

*Regime transitório das mais-valias imobiliárias*: STA, 02-06-2010, Proc. n.º 998/09; STA, 27-01-2010, Proc. n.º 969/09; STA, 04-02-2009, Proc. n.º 872/08; STA, 29-10-2008, Proc. n.º 539/08; STA, 13-02-2008, Proc. n.º 763/07; STA, 06-06-2007, Proc. n.º 179/07; STA, 12-12-2006, Proc. n.º 1100/05; STA, 29-03-2006, Proc. n.º 1213/05; STA, 09-11-2005, Proc. n.º 733/05; STA, 12-05-1993, Proc. n.º 14835;

*Exclusão da tributação ao abrigo do n.º 5:* STA, 14-04-2010, 01125/09; STA de 03-03-2004, proc. n.º 1774/03; STA 07-12-2004, proc. n.º 938/04; STA de 12-03-2003, proc. n.º 1721/02.

*Rendimento derivado de obrigação de não concorrência:* TCAS, 15-09-2010, Proc. n.º 4125/10;

*Cessão de posição contratual:* STA, 15-09-2010, Proc. n.º 329/10; TCAS, 17-06-2003, Proc. n.º 3732/00; TCAN, 29-03-2007, Proc. n.º 328/0.

#### Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20067, de 09/04/2002 - Direcção de Serviços do IRS (Tributação de prémios atribuídos em sorteios ou concursos); Ofício-Circulado 20054, de 11/10/2001 - Direcção de Serviços do IRS (Reinvestimento de Mais-Valias, nos termos do n.º 5 do Artigo 10.º do Código do IRS); Ofício-Circulado 9/93, de 12/06 - Direcção de Serviços do IRS (Mais-valias, reinvestimentos, imóveis para habitação); Circular n.º 13/2008, Direcção de Serviços do IRS (Indemnizações: Prestações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte);

#### Bibliografia

Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos - contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, 1998, p. 520; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 102-122; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 315-323; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 359-438.

Por Patrícia Anjos Azevedo

Em termos históricos, e a título de enquadramento, surgiu em 1965 o Código do Imposto das Mais-Valias, sendo que, no seu relatório preambular, e para efeitos de limites do imposto, reconhecia-se que se consideravam como mais-valias os aumentos de valor dos bens que os contribuintes não produziram nem adquiriram para venda -tendo-se assim começado na década de 60 a tipificar as mais-valias como realidade do sistema tributário. Ao longo dos tempos, o regime de tributação das mais-valias foi sendo alterado, estando tal regime presentemente previsto no CIRS, mais concretamente no seu art.º 10.º, que aliás agora passamos a comentar.

#### N.º 1

Apesar de as mais-valias constituírem acréscimos patrimoniais muito significativos, não será fácil a sua definição, pelo que a lei optou por uma enumeração casuística das mais-valias sujeitas a tributação.<sup>7</sup>

No fundo, estão em causa ganhos que resultam da alienação de um bem económico, sendo que tal alienação apesar de tudo não constitui objecto específico de uma qualquer actividade empresarial.

#### N.º 1, alínea a)

Nesta alínea encontram-se previstas mais-valias imobiliárias com a alienação de imóveis. Assim, constituem mais-valias tributáveis os ganhos resultantes da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis (ou situações que a lei considere como economicamente equivalentes, designadamente a celebração de um contrato-promessa de compra e venda de um imóvel em que se transmita desde logo a posse do bem para o promitente-comprador).

Note-se também que anteriormente apenas eram tributados nesta sede os ganhos resultantes da alienação de terrenos para construção, pelo que o Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de Novembro (que aprovou o CIRS) previa uma norma transitória segundo a qual as alienações de imóveis efectuadas antes da entrada em vigor do actual CIRS não estariam sujeitas a imposto de mais-valias, apenas dando origem a tributação quando o alienante os houvesse adquirido na vigência do novo CIRS.<sup>8</sup>

Para ilustrar a situação descrita no parágrafo anterior, vide Acórdão do STA proferido no âmbito do Recurso 872/08, que demonstra uma situação em que se entende que foi violado o art.º 10.º, n.º 1, a) do CIRS, bem

<sup>7</sup> Em termos de bibliografia relevante, vide FERREIRA, Rogério Fernandes, "A tributação das mais-valias", in *Fisco*, n.º 101-102, SALDANHA SANCHES, "Ainda sobre o conceito de mais-valias", in *Fisco* n.º 65/66, e, em termos mais gerais, TEIXEIRA RIBEIRO, José Joaquim, *Lições de finanças públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 1997.

<sup>8</sup> Assim, na prática, os imóveis adquiridos antes de 01 de Janeiro de 1989, exceptuando-se os terrenos para construção, não se encontram sujeitos à tributação em sede de mais-valias.

**Artigo 11.º** - Rendimentos da categoria H

1 - Consideram-se pensões:

- a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 12 do artigo 2.º, e ainda as pensões de alimentos;
- b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente;
- c) As pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;
- d) As rendas temporárias ou vitalícias.

2 - A remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos no número anterior não lhes modifica a natureza de pensões.

3 - Os rendimentos referidos neste artigo ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

**Anotações**

Por Hugo Lacerda

1 - Devem ser inseridos nesta categoria os rendimentos auferidos com pensões pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

2 - O Ac. do Tribunal Constitucional n.º 308/2001, de 3 de Julho, considerou - com 5 declarações de voto - inconstitucional as pensões de preço de sangue, da al. c) do n.º 1 do art. 11.º

A questão colocada pelo TC era saber se «a norma da alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º, interpretada no sentido de abranger as pensões de preço de sangue e de, nessa mesma dimensão, integrar uma das ressalvas prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 13.º, ambos do Código do IRS, viola o princípio da igualdade (artigo 13.º da CR)?»

O Tribunal responde afirmativamente, pelo facto de a norma impugnada, com a interpretação apontada, traduzir uma discriminação arbitrária relativamente à ausência de tributação generalizada das indemnizações por danos emergentes comprovados (ausência de tributação essa que, por sua vez, é a que está mais conforme com uma leitura exigente do princípio constitucional da capacidade contributiva) e pelo facto de essa interpretação determinar um afastamento, sem que se vislumbre uma razão substancial bastante que o justifique, do regime aplicável a indemnizações em tudo semelhantes a estas.

**Por Nina Aguiar**

N.º 1

O artigo 11.º não contém uma definição o termo pensão, o qual comporta algum grau de indeterminação (TC, Ac. 308/2001, 3-7-2001).

Na alínea a) referem-se as pensões devidas a título de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência. As duas primeiras são motivadas pela cessação de uma relação de trabalho, conjugadas com o atingir de uma idade à qual a lei associa a possibilidade de reforma ou aposentação (Xavier de Basto, *IRS...*, cit., p 472, esclarece que o termo aposentação é utilizado para a cessação do exercício de funções por idade por parte dos agentes e funcionários do Estado e outras entidades públicas). A situação em que é constituído a favor do trabalhador o direito a receber uma prestação periódica (normalmente mensal, mas que pode também ser anual), motivada pela cessação do contrato de trabalho, mas antes de aquele atingir a idade legalmente prevista para a reforma, segundo o regime de segurança social que seja aplicável, não é confundida ou equiparada, para efeitos de IRS, com a situação de reforma. Nas situações descritas, normalmente designadas como de pré-reforma, as prestações devidas ao trabalhador qualificam-se como rendimentos da categoria A (TCAS, 28-03-2006, Proc. n.º 07164/02). O número 12 do artigo 2.º ajuda a esclarecer este aspecto ao determinar que "não constituem rendimentos de trabalho dependente os auferidos após a extinção do contrato de trabalho, sempre que o titular seja colocado numa situação equivalente à de reforma,

segundo o regime de segurança que lhe seja aplicável". Até 2000, incluíam-se nesta previsão (artigo 11.º, n.º 1) os complementos de pensões de reforma pagos pelas ex-entidades patronais. A partir dessa data, a alínea b) passou a prever de forma autónoma e mais compreensiva as prestações devidas "no âmbito de regimes complementares de segurança social", as quais podem ser pagas por companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, em razão de contribuições da entidade patronal". A última parte sugere uma separação entre a entidade patronal, contribuinte, e a entidade devedora das prestações, o que deixa substituir alguma dúvida sobre as situações em que os complementos de reforma são pagos directamente pela entidade patronal. Em todo o caso, estas prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social só serão considerados como integrando a categoria H se não deverem ser "consideradas rendimentos do trabalho dependente" (n.º 1, al. b). O critério para aferir este último requisito será, mais uma vez, o facto de trabalhador se encontrar na situação legal de reforma segundo o sistema de segurança social que lhe for aplicável.

Quanto às pensões de sangue, que foram durante alguns anos consideradas incluídas na alínea c), o Tribunal Constitucional considerou tal interpretação inconstitucional, por violar o princípio da igualdade, tendo em conta tratamento dado em sede de IRS a outras indemnizações da mesma natureza, e nomeadamente o facto de o artigo 12.º (então artigo 13.º) do CIRS ressaltar da incidência do imposto as indemnizações devidas em consequência de lesão corporal, doença ou morte, pagas ou atribuídas, por em ambos os casos, se estar perante prestações indemnizatórias de danos emergentes.

#### N.º 2

A remição, i.e., a extinção da obrigação de pagamento da pensão por pagamento antecipado não prejudica a caracterização do rendimento como pensão, tributável na categoria H (Sobre esta questão, o TCAS, 28-03-2006, Proc. n.º 7164/02 considerou, referindo-se a rendimentos da categoria A, que "a remição de uma prestação tem, necessariamente, a mesma natureza que essa prestação tinha").

#### N.º 3

Mais uma vez, o legislador entendeu deixar expressa, a propósito de um caso particular, com um carácter necessariamente declarativo, o que é a regra geral de imputação temporal no IRS, segundo a qual os rendimentos são tributados no momento em que os respectivos meios de pagamento ficam efectivamente disponíveis. A razão desta preocupação do legislador reside no facto de a pensão constituir uma prestação periódica, e de a sua fonte ser uma acto ou um facto que ocorrem num único momento determinado. Como em todas as situações com esta estrutura, é discutível e com efeito tem sido discutido se o facto tributário é o facto ou acto que deram origem à relação jurídica no âmbito da qual nasce periodicamente o direito a cada prestação, ou é, pelo contrário, o nascimento de cada obrigação de prestação periódica. A decisão por uma ou outra das interpretações, determinará o momento do nascimento da obrigação de imposto. Neste caso, o legislador deixa claro que o facto tributário, que dá origem à obrigação de imposto, ocorre no momento do pagamento da prestação ou da sua colocação à disposição do titular.

#### Disposições relacionadas

Artigo 2.º, n.º 12.

#### Jurisprudência

TC, Ac. 308/2001, 3-7-2001; STA, 12-05-2004, Proc. n.º 02030/03; STA, 16-06-2004 Proc. n.º 02060/03; STA, 27-04-2005, Proc. n.º 01163/04; STA, 29-09-2004, Proc. n.º 0482/04; STA, 31-03-2004, Proc. n.º 02059/03; STA, 18-04-2007, Proc. n.º 01177/06.

#### Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20058, de 05/02/2002 - Direcção de Serviços do IRS (Pensões de alimentos pagas por sujeitos passivos a dependentes que integram o seu agregado familiar, por mútuo acordo e com homologação judicial - Despesas de educação).

#### Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 123-124; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Ren-*

*dimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999; Teixeira, *O Sistema Fiscal Português*, Vol. I, Coimbra, 1998, pp. 56-57; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 471-478.

### Artigo 12.º - Delimitação negativa de incidência

1 - O IRS não incide, 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, na sua redacção actual, sobre 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;
- c) *Revogada*
- d) *Revogada*
- e) Pelas associações mutualistas.

2 - Excluem-se deste imposto os prémios literários, artísticos ou científicos, quando não envolvam a cedência, temporária ou definitiva, dos respectivos direitos de autor, desde que 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 conxionem com a natureza do prémio.

3 - O IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

4 - O IRS não incide sobre os montantes respeitantes a subsídios para manutenção, nem sobre os montantes necessários à cobertura de despesas extraordinárias relativas à saúde e educação, pagos ou atribuídos pelos centros regionais de segurança social e pela Santa Casa da Misericórdia de Lisboa ou pelas instituições particulares de solidariedade social em articulação com aqueles, no âmbito da prestação de acção social de acolhimento familiar e de apoio a idosos, pessoas com deficiências, crianças e jovens, não sendo os correspondentes encargos considerados como custos para efeitos da categoria B.

5 - O IRS não incide sobre:

- a) 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 preparação 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;
- b) 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, juizes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS;
- c) 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.

6 - 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.

#### Anotações

Por Hugo Lacerda

1 - O Orçamento de Estado de 2011<sup>19</sup> veio alterar o texto desta norma com a al. b) de que: «*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, juizes e árbitros, até ao montante máximo anual correspondente a cinco vezes o valor do IAS*».<sup>20</sup>

2 - Contudo, não são alteradas as regras relativas à delimitação negativa de incidência aplicáveis, nem aos prémios literários, artísticos ou científicos, nem às bolsas e aos prémios atribuídos a praticantes de alto rendimento desportivo e treinadores.

#### Jurisprudência

Indemnização - Responsabilidade Civil Extracontratual - juros de mora - incidência do Imposto: I - Os juros de mora não são tributáveis em sede IRS quando forem atribuídos no âmbito de uma indemnização devida por responsabilidade civil extracontratual e na medida em que se destinem a compensar os danos decorrentes da desvalorização monetária ocorrida entre o surgimento da lesão e o efectivo ressarcimento desta.

II - Ao invés, tais juros de mora já serão tributáveis em sede de IRS, se o valor da indemnização foi corrigido monetariamente de acordo com a evolução dos preços no consumidor, e no que se refere aos danos não patrimoniais, foram os mesmos calculados de forma actualizada.

III - É esta a interpretação a fazer da lei (disposições combinadas dos art.ºs 5.º, n.º 2, al. g), e 12.º, do CIRS).

IV - Não constando da decisão recorrida se o valor da indemnização foi ou não corrigido, nos termos atrás referidos, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto. (Ac. STA de 30 de Abril de 2008, Proc. n.º 067/08)

## SECÇÃO II - INCIDÊNCIA PESSOAL

### Artigo 13.º - Sujeito passivo

1 - Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

2 - Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção.

3 - O agregado familiar é constituído por:

- a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes;
- b) 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;
- c) O pai ou a mãe solteiros e os dependentes a seu cargo;
- d) O adoptante solteiro e os dependentes a seu cargo.

19 Lei n.º 253, de 31 de Dezembro de 2010

20 Nos termos do n.º 1 do art.º 98 da Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (OE/2011), até que o valor do IAS atinja o valor da retribuição mínima mensal garantida para 2010 (€ 475), mantém-se aplicável este último para efeito da indexação prevista no presente artigo.

4 - Para efeitos do disposto no número anterior, e desde que devidamente identificados pelo número fiscal de contribuinte na declaração de rendimentos, consideram-se dependentes:

- a) Os filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados, bem como os menores sob tutela;
- b) Os filhos, adoptados e enteados, maiores, bem como aqueles que até à maioridade estiveram sujeitos à tutela de qualquer dos sujeitos a quem incumbe a direcção do agregado familiar, que, não tendo mais de 25 anos nem auferindo anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima mensal garantida, tenham frequentado no ano a que o imposto respeita o 11.º ou 12.º anos de escolaridade, estabelecimento de ensino médio ou superior;
- c) Os filhos, adoptados, enteados e os sujeitos a tutela, maiores, inaptos para o trabalho e para angariar meios de subsistência, quando não auferam rendimentos superiores ao salário mínimo nacional mais elevado.

d) *Eliminada*

5 - O disposto no número anterior não prejudica a tributação autónoma das pessoas nele referidas excepto se, tratando-se de filhos, adoptados e enteados, menores não emancipados, bem como de menores sob tutela, a administração dos rendimentos por eles auferidos não lhes pertencer na totalidade.

6 - Sem prejuízo do disposto no n.º 2 do artigo 59.º e no n.º 9 do artigo 78.º, as pessoas referidas nos números anteriores não podem fazer parte de mais do que um agregado familiar nem, integrando um agregado familiar, ser consideradas sujeitos passivos autónomos.

7 - A situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite.

*II - Não obstante constar do comprovativo da declaração modelo 3 de IRS que os sujeitos passivos são casados, fixado no probatório que tal estado civil não corresponde à realidade e que os mesmos não viveram em economia comum, o impugnante não pode como tal ser considerado, sendo, em consequência, anulado o acto de liquidação do imposto.*

*III - O casamento, enquanto facto sujeito a registo civil obrigatório, apenas pode ser provado por documento autêntico [art.ºs 1.º, al. d), 3.º, 4.º e 50.º do CRC]; todavia, a prova do facto negativo (não celebração do casamento) pode ser objecto de prova testemunhal. - Acórdão do STA de 30/11/2010 - Proc. n.º 0572/10.*

*16 - 1) O domicílio fiscal dos sujeitos passivos é o local da residência habitual, sendo de presumir, no caso dos contribuintes casados, que a residência habitual é a do agregado familiar, isto é, a residência de família adoptada de comum acordo. 2) Não tendo o contribuinte demonstrado ter dado conhecimento à AF, da alteração do seu domicílio fiscal, em decorrência da dissolução do seu casamento, é de considerar válida e eficaz a notificação da liquidação do imposto endereçada ao domicílio fiscal correspondente à residência de família, que constituiu o casal. - Acórdão do TCAS de 18/12/2008 - Proc. n.º 02479/08.*

*17 - I - A supremacia das normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas sobre o direito interno nacional, que resulta do art. 8.º, n.º 2, da CRP, impõe que se dê prioridade ao artigo 4.º, n.º 1 da Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para evitar a Dupla Tributação em matéria de Impostos sobre o rendimento e sobre o Capital (Lei n.º 12/82, de 3 de Junho) na determinação dos residentes em território nacional e em território alemão.*

*II - Sendo um cidadão português sujeito na Alemanha a imposto sobre o rendimento de trabalho dependente por ter aí a sua residência e sendo esse o seu único rendimento, deve considerar-se residente na Alemanha para efeitos de aplicação da Convenção, independentemente de os outros membros do seu agregado familiar residirem em Portugal.*

*III - Assim, é afastado em relação àquele cidadão português a aplicação do disposto no art. 16.º, n.º 2, do CIRIS, que estabelece que «são sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquela resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo». - Acórdão do STA de 08/07/2009 - Proc. n.º 0382/09.*

#### Por Nina Aguiar

##### N.º 1

O n.º 1 diz-nos que ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que não residindo, aqui obtenham rendimento. Quanto às primeiras, obviamente, só ficam sujeitas verdadeiramente a IRS as pessoas singulares que residam em território português e auferam rendimentos tributáveis neste imposto. Aparte este aspecto, da disposição resulta que existem duas categorias de sujeitos passivos de IRS: os residentes e os não residentes. Os primeiros tributam por todo o seu rendimento (vinculação pessoal e tributação pelo rendimento mundial). Os segundos tributam apenas pelo rendimento obtido no território português (vinculação territorial de carácter real). O artigo 16.º estabelece os critérios que determinam a condição de residente. O artigo 18.º define os critérios com base nos quais se determina o local da obtenção dos rendimentos.

##### N.º 2

O n.º 2 contém ao mesmo tempo uma regra de incidência objectiva e outra de incidência subjectiva. Existindo agregado familiar, o imposto incide sobre o conjunto dos rendimentos obtidos pelo agregado familiar (regra de incidência objectiva). Opta-se aqui pela tributação conjunta dos rendimentos do agregado familiar. Os sujeitos passivos, pelo conjunto dos rendimentos obtidos pelo agregado familiar, são as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar. Significa esta regra que quando haja rendimentos auferidos por um dependente, esses rendimentos, em princípio, são tributáveis sendo sujeitos passivos não o dependente que os auferiu mas as pessoas a quem incumbe a direcção do agregado familiar. Sobre a direcção do agregado familiar, do artigo 1671º n.ºs 1 e 2 do Código Civil extrai-se que a direcção da família cabe a ambos os cônjuges. A regra é transponível para o plano da aplicação da lei fiscal, o que no entanto só é válido para as situações em que exista matrimónio (TCAN, 01-07-2004, Proc. n.º 14/04). Nos casos de união de facto, no entanto, por analogia, poderá sustentar-se que a direcção do agregado familiar pertence a ambos os membros dessa união, e não se vê como possa sustentar-se solução diferente.

### N.º 3

A noção de agregado familiar acolhida é restrita. Abrange apenas os cônjuges ou membros de união de facto (artigo 14.º), os pais, biológicos ou adoptivos, padrastos, madrastras, e tutores, e os respectivos filhos, enteados e os sujeitos a tutela.

### Disposições relacionadas

Artigos 14.º, 15.º, 16.º, 17.º, 17.º-A, 18.º e 19.º do CIRS.

### Jurisprudência

*Prova do casamento*: STA, 30-11-2010, Proc. n.º 0572/10.

*Agregado familiar*: TCAN, 01-07-2004, Proc. n.º 14/04.

### Instruções administrativas

Ofício-Circulado 20001, de 29/01/1999 - Direcção de Serviços do IRS (Interpretação do Art.º 14.º, n.º 1 da alínea b) conjugado com o disposto no n.º 7 do mesmo artigo. Conceito de dependente).

### Doutrina

Duarte Moraes, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 23-30; Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 33-36; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 290-291; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999.

## Artigo 14.º - Uniões de facto

1 - As pessoas que vivendo em união de facto preencham os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2 - A aplicação do regime a que se refere o número anterior depende da identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respectiva declaração de rendimentos.

3 - No caso de exercício da opção prevista no n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.

3 - O domicílio fiscal do sujeito passivo é o local da sua residência habitual, sendo obrigatória a comunicação do domicílio à administração tributária; aliás, a mudança de domicílio fiscal do sujeito passivo é ineficaz (e portanto inoponível) enquanto não for comunicada, regime que resulta do disposto nos números 1 a 3 do artigo 19.º da LGT.

4 - O facto de a Lei n.º 7/2001 de 11 de Maio não prever a comunicabilidade das dívidas dos unidos de factos determinou a necessidade de consagrar o n.º 3 deste artigo.

5 - 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 (artigo 59.º, n.º 2). Nesta situação, os abatimentos e as deduções à colecta são consideradas, em regra, em metade das permitidas aos sujeitos passivos casados [artigo 59.º, n.º 2, al. a)]. Para efeitos de aplicação das taxas, não se aplica o quociente conjugal [artigo 59.º, n.º 2, al. b)] e cada um dos cônjuges terá direito à dedução pessoal respectiva prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 79.º [artigo 59.º, n.º 2, al. c)].

6 - I - *Tendo a autoridade fiscal Francesa informado que não considerava o impugnante como residente em França para efeitos de dupla tributação já que apesar de o mesmo se encontrar ao serviço de empresa francesa exercer o seu trabalho durante o ano de 1995 quer em Singapura quer na Tunísia o impugnante só poderá ser tributado em Portugal em IRS se pela lei portuguesa for considerado naquele mesmo ano residente em Portugal.*

II - *Apesar de a Lei fiscal e as leis sobre as uniões de facto e sobre as pessoas que vivam em economia comum - artigo 14-A do CIRS e Leis n.ºs 6/2001 e 7/2001 alargarem a tais situações a aplicação do regime do IRS nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens tais normas não se aplicam ao caso dos autos por serem normas posteriores que versam sobre a incidência do IRS e não terem efeito retroactivo nem carácter interpretativo e não serem susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.*

III - *Todavia o impugnante não pode deixar de ser considerado residente em território português e como tal sujeito passivo de IRS já que durante o ano de 1995 permaneceu em Portugal por menos de 183 dias e em 31 de Dezembro de 1995 dispunha em Melgaço de habitação em condições de fazerem, supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual.*

IV - *A condição de emigrante do impugnante e o facto de durante o período de férias o impugnante aí habitar aliado ao facto de aí habitarem durante todo o ano a mulher com quem o mesmo vive em união de facto bem como a filha de ambos mais corroboram senão demonstram cabalmente tal intenção.* - Acórdão do TCAN de 16/06/2005 - Proc. n.º 00307/01

#### Por Nina Aguiar

A união de facto encontra-se prevista regulada pela Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, republicada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto. Esta Lei procura criar condições de tratamento igualitário entre as pessoas casadas e as que vivem em união de facto. Nesta medida, o artigo 14.º do CIRS contém, *prima facie*, uma desigualdade de tratamento entre as pessoas casadas e as que vivem em união de facto, já que para as primeiras vigora, obrigatoriamente, a regra da tributação conjunta dos rendimentos, enquanto para as pessoas membros de união de facto essa regra não existe, constituindo antes uma opção.

#### Disposições relacionadas

Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, republicada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto.

#### Jurisprudência

STA, 30-11-2010, Proc. n.º 0572/10; TCAS, 07-04-2011, Proc. n.º 4550/11.

#### Doutrina

Fernandes Ferreira, *A Tributação dos Rendimentos, Retrospectiva, Actualidade, Tendências*, Coimbra, 2007, p. 33-36; Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed., Coimbra, 2007, pp. 290-291.

**Artigo 15.º** · Âmbito da sujeição

1 - Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

2 - Tratando-se de não residentes, o IRS incide unicamente sobre os rendimentos obtidos em território português.

5 - Conforme se depreende do exposto anteriormente, ambos os princípios - o da residência e o da fonte - podem considerar-se válidos, dependendo sobretudo do tipo de rendimentos em causa. Porém, os conflitos entre as pretensões do Estado da fonte e do Estado da residência irão gerar vários constrangimentos, designadamente situações de dupla tributação internacional, o que de resto visam resolver as Convenções sobre Dupla Tributação Internacional. Igualmente, segundo a lei interna de cada Estado, pode dar-se o caso de um sujeito passivo ser considerado residente em dois Estados, pelo que em matéria concorrência de jurisdições fiscais na tributação de rendimento é muito útil consultar a convenção modelo da OCDE e as Convenções sobre Dupla Tributação celebradas pelo Estado Português, disponíveis no sítio electrónico do Ministério das Finanças ([www.portaldasfinancas.gov.pt](http://www.portaldasfinancas.gov.pt)), que se destinam a neutralizar a dupla tributação internacional, tomando ainda em linha de conta que o CIRS, no artigo 81.º estabelece o mecanismo de crédito de imposto referente a rendimentos obtidos no estrangeiro.

**Por Nina Aguiar**

Existem duas categorias de sujeitos passivos de IRS: os residentes e os não residentes. Os primeiros tributam por todo o seu rendimento (vinculação pessoal e tributação pelo rendimento mundial). Os segundos tributam apenas pelo rendimento obtido no território português (vinculação territorial de carácter real). O artigo 16.º estabelece os critérios que determinam a condição de residente. O artigo 18.º define os critérios com base nos quais se determina o local da obtenção dos rendimentos.

#### Disposições relacionadas

Artigos 16.º, 17.º, 17.º-A, 18.º e 19.º do CIRS.

#### Jurisprudência

STA, 08-07-2009, Proc. n.º 0382/09; STA, 25-03-2009, Proc. n.º 068/09.

#### Doutrina

Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª ed., Coimbra, 2003, pp. 509-511; Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 13-23; Leite de Campos/Leite de Campos, *Direito Tributário*, Coimbra, 1997, pp. 286-293; Salgado de Matos, *Código do Imposto do Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) Anotado*, Lisboa, 1999.

### **Artigo 16.º** · Residência

1 - São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:

- a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados;
- b) Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual;
- c) Em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território;
- d) Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.

2 - São sempre havidas como residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

3 - A condição de residente resultante da aplicação do disposto no número anterior pode ser afastada pelo cônjuge que não preencha o critério previsto na alínea a) do n.º 1, desde que efectue prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português, caso em que é 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.

4 - Sendo feita a prova referida no número anterior, o cônjuge residente em território português apresenta uma única declaração dos seus próprios rendimentos, da sua parte nos rendimentos comuns e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo segundo o regime aplicável às pessoas na situação de separados de facto nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 59.º.

5 - São ainda havidas como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis, designadamente exercício naquele território de actividade temporária por conta de entidade patronal domiciliada em território português.

6 - Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes em território português em qualquer dos cinco anos anteriores.

7 - O sujeito passivo que seja considerado residente não habitual adquire o direito a ser tributado como tal pelo período de 10 anos consecutivos a partir do ano, inclusive, da sua inscrição como residente em território português.

8 - O sujeito passivo deve solicitar a inscrição como residente não habitual no ato da inscrição como residente em território português ou, posteriormente, até 31 de março, inclusive, do ano seguinte àquele em que se torne residente nesse território.

9 - O gozo do direito a ser tributado como residente não habitual em cada ano do período referido no n.º 7 depende de o sujeito passivo ser, nesse ano, considerado residente em território português.

10 - O sujeito passivo que não tenha gozado do direito referido no número anterior em um ou mais anos do período referido no n.º 7 pode retomar o gozo do mesmo em qualquer dos anos remanescentes daquele período, a partir do ano, inclusive, em que volte a ser considerado residente em território português.

**Por Nina Aguiar****N.º 1**

O n.º 1 estabelece dois critérios com base nos quais se determina a residência de uma pessoa singular em território português. O primeiro desses critérios é o da permanência em território português (alínea a)): são residentes as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos, permaneçam mais de 183 dias, seguidos ou interpolados, em território nacional. O critério está de acordo com o artigo 4.º, n.º 2, al. b) da Convenção Modelo da OCDE em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património, que erige em critério para determinar a residência a permanência habitual. O segundo critério enunciado (alínea b)), é o da habitação à disposição (TCAN, 16-06-2005, Proc. n.º 307/01). O critério está igualmente de acordo com o artigo 4.º, n.º 2 al. a) da Convenção Modelo. Estes dois critérios têm de ser conjugados com um terceiro critério, previsto no n.º 2. Além destes três critérios, que constituem critérios gerais, o n.º 1 prevê ainda duas situações particulares: As pessoas que em 31 de Dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direcção efectiva nesse território (al. c)) e as pessoas que desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português (al. d)).

**N.º 2**

O número 2 estabelece um terceiro critério de ordem geral, destinado a aplicar-se alternativamente aos dois enunciados no número anterior. Trata-se do critério da residência do agregado familiar (STA, 12-7-2006, Proc. n.º 126/06, STA, 15-12-2004, Proc. n.º 834/04; STA, 19-10-2005, Proc. n.º 119/05). Em relação a último critério, prevê-se, no n.º 3, a possibilidade de o contribuinte considerado residente "por dependência" ilidir esta presunção.

**N.º 3**

Aqui se estabelece a possibilidade de o contribuinte considerado residente "por dependência" ilidir esta presunção. Para tal é necessário, em primeiro lugar, que o titular dos rendimentos em causa não preencha o critério previsto na al. a) do n.º 1, i.e., que não permaneça em território português mais de 183 dias, seguidos ou interpolados; e é preciso em segundo lugar que o mesmo faça prova da inexistência de uma ligação entre a maior parte das suas actividades económicas e o território português. Embora a norma não vá mais longe, parece lógico concluir que o titular dos rendimentos deverá provar que a maior dos seus rendimentos são obtidos fora do território português, o que poderá implicar facultar à administração fiscal informação respeitante à sua situação fiscal no seu Estado de residência.

**Disposições relacionadas**

Artigos 15.º, 17.º e 17.º-A CIRS. Artigo 19.º LGT.

**Jurisprudência**

STA, 24-2-2011, Proc. n.º 876/10; STA, 12-1-2011, Proc. n.º 882/10; STA, 08-07-2009, Proc. n.º 0382/09; STA, 18-01-2006, Proc. n.º 1102/05; STA, 12-7-2006, Proc. n.º 126/06; STA, 15-12-2004, Proc. n.º 834/04; STA, 19-10-2005, Proc. n.º 119/05; STA, 20-04-2004, Proc. n.º 1254/04; STA, 24-3-2004, Proc. n.º 1872/03; TCAN, 02-06-2005, Proc. n.º 119/04; TCAN, 16-06-2005, Proc. n.º 307/01; TCAS, 07-04-2011, Proc. n.º 4550/11.

**Instruções administrativas**

Ofício-Circulado n.º 90015/2010, de 08/06 - SDGC; Ofício - Circulado 30069/2004 de 11/02 - DSIRS.

**Doutrina**

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 14-19.

A partir de 1 de Janeiro de 2012, a referência legal efectuada no n.º 4 à DGCI considera-se feita à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), que sucede àquela nas respectivas atribuições e competências (cfr. art.ºs 12.º e 16.º do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro).

Ver: art.º 10.º; art.º 44.º; art.º 47.º; art.º 65.º.

### **Artigo 30.º** · Actos isolados

A determinação do rendimento tributável dos actos isolados está sujeita ao regime simplificado ou de contabilidade organizada, conforme resulta do disposto no artigo 28.º.

**Nota final**

Por comparação, verificamos que a redacção da disposição do art.º 30.º foi ligeiramente alterada, já que hoje em dia se remete expressamente para o art.º 28.º, ao passo que anteriormente se indicava o limite da dedutibilidade dos encargos, remetendo-se para o à data art.º 33.º.

**Redacção anterior**

*Artigo 30.º - Actos isolados*

*Na determinação do rendimento tributável dos actos isolados, são dedutíveis apenas os encargos devidamente comprovados e necessários à obtenção dos rendimentos brutos, até à sua concorrência, com as limitações previstas no artigo 33.º (Redacção dada pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro)*

**Por Nina Aguiar**

Os actos isolados previstos no âmbito da categoria B podem ser actos de natureza comercial, industrial ou agrícola, ou actos de prestação de serviços de natureza profissional. Todas estas actividades, além de poderem ser exercidas de modo habitual, podem também ser praticadas através de actos esporádicos, sendo o rendimento destes últimos que se pretende tributar através deste preceito.

O regime dos actos isolados no IRS foi drasticamente alterado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, abolindo todas as especificidades que este regime apresentava anteriormente. Actualmente, a tributação dos actos isolados faz-se em termos exactamente idênticos ao do exercício habitual das actividades compreendidas na categoria B.

A dificuldade maior que se suscita a propósito dos actos isolados é a determinação da natureza comercial de determinadas actividades, quando praticadas de forma esporádica.

**Jurisprudência**

STA, 20-11-2002, Proc. n.º 1022/02; STA, 19-12-2007, Proc. n.º 0874/07; STA, 20-11-2002, Proc. n.º 1022/02; STA, 02-02-2005, Proc. n.º 371/04; TCAN, 18-06-2009, Proc. n.º 10/00; TCAN, 08-05-2008, Proc. n.º 128/02; TCAN, 24-02-2005, Proc. n.º 267/04; TCAS, 12-05-2010, Proc. n.º 3703/09; TCAS, 05-05-2009, Proc. n.º 2873/09; TCAS, 18-11-2008, Proc. n.º 1681/07; TCAS, 17-06-2008, Proc. n.º 2290/08; TCAS, 04-07-2006, Proc. n.º 973/06.

**Doutrina**

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 79-80; Faustino, *IRS, De Reforma em Reforma*, Lisboa, 200, pp. 605-614; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 162-166.

**Artigo 31.º · Regime simplificado**

1 - A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.

2 - Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua ausência, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,70 aos restantes rendimentos provenientes desta categoria, excluindo a variação de produção.

3 - O rendimento colectável é objecto de englobamento e tributado nos termos gerais.

4 - Em lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças são determinados os indicadores a que se refere o n.º 1 e, na ausência daqueles indicadores, são estabelecidos, pela mesma forma, critérios técnicos que, ponderando a importância relativa de concretas componentes dos custos

das várias actividades empresariais e profissionais, permitam proceder à correcta subsunção dos proveitos de tais actividades às qualificações contabilísticas relevantes para a fixação do coeficiente aplicável nos termos do n.º 2.

5 - Para os efeitos do disposto no n.º 2, aplica-se aos serviços prestados no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas, bem como ao montante dos subsídios destinados à exploração, o coeficiente de 0,20 aí indicado.

#### 6 - *Revogado*

7 - Os subsídios ou subvenções não destinados à exploração serão considerados, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em fracções iguais, durante cinco exercícios, sendo o primeiro o do recebimento do subsídio.

8 - Cessando a aplicação do regime simplificado no decurso do período referido no número anterior, as fracções dos subsídios ainda não tributadas, serão imputadas, para efeitos de tributação, ao último exercício de aplicação daquele regime.

9 - Para efeitos do cálculo das mais-valias referidas na alínea c) do n.º 2 do artigo 3.º, são utilizadas as quotas mínimas de amortização, calculadas sobre o valor definitivo, se superior, considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis.

tos empresariais e profissionais com base no regime simplificado [seja por opção - nos termos dos n.ºs 3 e 4 alínea b) do art.º 28.º - ou por obrigação - nos termos do n.º 6 do mesmo artigo] ocorre antes do termo daquele quinquénio, as fracções dos subsídios ainda não tributadas (ou seja, não consideradas, para efeitos do disposto nos n.ºs 1 e 2, em períodos de tributação anteriores) são objecto de imputação, para efeitos de tributação, ao último período de tributação de aplicação daquele regime, o que se justifica por razões de consistência e de simplificação na transição para o regime da contabilidade organizada (cfr. n.º 8).

Por último, para efeitos de cálculo de mais-valias [cfr. art.º 3.º n.º 2 alínea c)], o n.º 9 prevê a consideração das quotas mínimas de depreciação ou amortização, calculadas sobre o valor patrimonial tributário definitivo relevante para efeitos de liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), ainda que não tenha havido lugar a essa liquidação, se superior ao valor declarado no contrato que tituló a aquisição onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Ver: art.º 28.º; art.º 31.º-A; art.º 32.º; art.º 36.º-B; art.º 55.º; art.º 73.º; art.º 76.º.

#### Doutrina administrativa

Categoria B - Regras a aplicar aos "rendimentos acessórios" (Ofício-Circulado n.º 020052 de 2001-09-17, da Direcção de Serviços do IRS).

Enquadramento fiscal dos prémios recebidos a título de "apoio à imobilização definitiva de embarcações" nos termos do n.º 2 do art.º 2.º da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho (Informação vinculativa - Proc. n.º 568/03, com despacho concordante do subdirector-geral, em substituição do director-geral, de 2003-07-31). Regime simplificado - Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro (OE 2006) (Circular n.º 3/2006 de 16 de Fevereiro).

Subsídios à exploração - Regimes simplificados de tributação (Ofício-Circulado n.º 020126 de 2008-01-31).

#### Por Nina Aguiar

O regime simplificado de tributação dos rendimentos da categoria B encontra-se previsto no artigo 28.º, disposição que define os pressupostos da aplicação deste regime. O artigo 31.º, por sua vez, define as regras para o apuramento do rendimento tributável neste mesmo regime. No n.º 1 determina-se que esta determinação é feita com base em "indicadores de base técnico-científica para os diferentes sectores de actividade económica". Para compreender o significado da expressão, cujo sentido literal não é imediatamente apreensível, é conveniente ter em mente que a concepção do apuramento do lucro segundo "indicadores de base técnico-científica" é uma concepção com um longo passado em Portugal, sendo unicamente apreensível à luz desse passado (antes da reforma fiscal de 1988 existia entre a nós a tributação dos "rendimentos normais"). O regime simplificado é, realmente, uma forma de combater a evasão fiscal ao imposto sobre o rendimento por parte de pequenas empresas, fim que em si é legítimo, mas procurando atingir esse objectivo pelo método arcaico da tributação dos rendimentos normais, em substituição de um regime de contabilidade simplificada, existente em praticamente todos os países europeus e que é a forma correcta de tributar os lucros das pequenas empresas, dentro do princípio da tributação do rendimento real. A determinação do rendimento através da aplicação de "indicadores de base técnico-científica" significa, portanto, o regresso da tributação dos "rendimentos normais", introduzida em Portugal em 1929 (Teixeira Ribeiro, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, 1989, pp. 12 et seq.).

Os "indicadores de base técnico-científica" não se encontram, até hoje, aprovados. Na sua falta, manda o n.º 2 que se aplique um método alternativo, baseado em gastos presumidos. O rendimento tributável calcular-se-á, segundo este método em três passos, ou tendo em conta três diferentes tipos de rendimento: i) os rendimentos decorrentes de prestações de serviços efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC; ii) os rendimentos provenientes das vendas de mercadorias e de produtos; e iii) os restantes rendimentos provenientes da categoria B, excluindo a variação de produção. O primeiro caso diz respeito a um sócio de uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal (v.g. uma sociedade de profissionais ou uma sociedade civil), que presta serviços a essa mesma sociedade, e concerne os rendimentos decorrentes desta prestação de serviços. Quanto a estes, eles são incluídos nos rendimentos da categoria B do sócio sujeito passivo sem qualquer operação adicional. Com efeito os rendimentos a que o legislador se refere neste ponto são percebidos pelo sócio sob a forma de lucro imputado (uma vez mais nos termos do artigo 6.º, n.º 1 do CIRC) ou

quota-parte no lucro da sociedade, e este lucro é calculado com base nas regras do CIRC, sendo portanto um rendimento líquido. Em relação a todas as outras situações de rendimentos da categoria B distinguem-se os rendimentos provenientes das vendas de mercadorias e de produtos e os restantes. No caso dos rendimentos provenientes de vendas de mercadorias e de produtos, é aplicado ao volume ou valor de vendas o coeficiente 0,20, o que equivale a presumir que os gastos relativos a essas vendas são de 80% do valor das vendas. Para os restantes rendimentos (excluindo as variações de produção, as quais não são tributadas no regime simplificado), aplica-se ao seu valor um coeficiente de 0,70, o que significa que se presume que os gastos relativos a tais rendimentos são de 30% do seu valor.

#### Disposições relacionadas

Artigo 28.º e 31.º-A CIRS; Artigo 6.º CIRC.

#### Jurisprudência

TCAN, 06-11-2008, Proc. n.º 1069/05;

#### Instruções administrativas

Circular 5/2007, de 13/03 (Categoria B - Regime Simplificado. Alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro); Ofício-Circulado 20112/2005, de 30 de Dezembro - Direcção de Serviços do IRS (Regime simplificado de determinação do rendimento tributável - exercício da opção pelo regime de contabilidade).

#### Doutrina

Duarte Morais, *Sobre o IRS*, Coimbra, 2006, pp. 75-79; Xavier de Basto, *IRS, Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, pp. 174-195.

### **Artigo 31.º-A · Valor definitivo considerado para efeitos de liquidação de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis**

1 - Em caso de transmissão onerosa de direitos reais sobre bens imóveis, sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que servir de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis, ou que serviria no caso de não haver lugar a essa liquidação, é este o valor a considerar para efeitos da determinação do rendimento tributável.

2 - Para execução do disposto no número anterior, se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para a entrega da declaração de rendimentos a que se refere o artigo 57.º, deve o sujeito passivo proceder à entrega da declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte.

3 - O disposto no n.º 1 não prejudica a consideração de valor superior ao aí referido quando a Direcção-Geral dos Impostos demonstre que esse é o valor efectivo da transacção.

4 - Para efeitos do disposto no n.º 3 do artigo 3.º, nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º e nos n.ºs 2 e 6 do artigo 31.º, deve considerar-se o valor referido no n.º 1, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.

5 - O disposto nos n.ºs 1 e 4 não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ao ali previsto.

6 - A prova referida no número anterior deve ser efectuada de acordo com o procedimento previsto no artigo 139.º do Código do IRC, com as necessárias adaptações.