

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A APLICAÇÃO DE UMA TAXA FIXA
NA TRIBUTAÇÃO DO
RENDIMENTO DAS PESSOAS
SINGULARES

David Pinheiro

Lisboa, julho de 2024

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A APLICAÇÃO DE UMA TAXA FIXA NA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

David Pinheiro

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Amândio Silva.

Constituição do Júri:

Presidente do Júri: Especialista Jesuíno A. Martins

Arguente: Doutor Francisco Domingos

Orientador: Especialista Amândio Silva

Lisboa, julho de 2024

AGRADECIMENTOS

Uma página difícil, mas virada, que não seria alcançada sem o apoio dos meus filhos e de toda a família.

Um agradecimento especial a todos os professores do ISCAL que contribuíram para o meu desenvolvimento académico, com destaque para quem me apoiou na orientação deste último trabalho, o Professor Amândio Silva.

RESUMO

Desde a vigência do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), introduzido em 1989, que as taxas deste imposto, as previstas na tabela geral, as liberatórias e as especiais, são anualmente sujeitas às mais diversas modificações, que abrangem, também, o número de escalões, respetivos intervalos e outros regimes de exceção. Estas circunstâncias pervertem os objetivos constitucionais da unicidade e progressividade do imposto e dificultam a perceção do imposto final a pagar, resultante de um normativo disperso e incoerente, face aos princípios que o fundamentam.

Com a presente dissertação, pretende-se aprofundar os fundamentos teóricos da tributação do rendimento das pessoas singulares, avaliar o modelo de taxas em vigor e compará-lo com um modelo de taxa fixa, considerando uma isenção de base por sujeito passivo e demais elementos do agregado familiar. Para além disto, pretende-se demonstrar o cumprimento dos princípios constitucionais de um modelo de taxa fixa, nomeadamente o da progressividade, e estimar o impacto da aplicação de um modelo de taxa fixa nas receitas fiscais.

ABSTRACT

Since the beginning of the Personal Income Tax (IRS), introduced in 1989, the rates of this tax, including those in the general table, withholding rates, and special rates, have been annually subject to numerous modifications. These changes also include the number of brackets, their respective range and other exceptional regimes. These circumstances undermine the constitutional objectives of the tax's unity and progressivity and complicate the understanding of the final tax payable, resulting from a dispersed and inconsistent regulatory framework, contrary to the principles that support it.

This dissertation aims to develop the theoretical foundations of personal income taxation, evaluate the current rate model and compare it with a flat rate model, considering a base exemption per taxpayer and other household members. Additionally, it aims to demonstrate the compliance of a flat rate model with constitutional principles, particularly progressivity, and estimate the impact of implementing a flat rate model on tax revenues.

ÍNDICE

1. INTRODUÇÃO.....	5
2. PRINCÍPIOS E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL.....	7
2.1. Enquadramento constitucional do sistema fiscal	7
2.2. Redistribuição Tributária.....	11
2.3. Capacidade Contributiva	16
2.4. Mínimo de Existência.....	21
2.5. O Acórdão N.º 187/2013 do Tribunal Constitucional.....	24
2.6. Algumas conclusões.....	28
3. SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL.....	31
3.1. Modelo de tributação unificada ou compreensiva do rendimento	32
3.2. Imposto de tributação linear (proporcional ou <i>flat tax</i>).....	33
3.3. Imposto dual e semi-dual.....	37
4. O MODELO DE TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES.....	39
4.1. As referências preambulares ao <i>princípio da progressividade</i> no Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro	39
4.2. Evolução da tabela de taxas gerais e principais fundamentos para as suas alterações.....	42
4.2.1. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2001</i>	45
4.2.2. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2006</i>	46
4.2.3. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2010</i>	46
4.2.4. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2013</i>	49
4.2.5. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2018</i>	52
4.2.6. <i>As alterações do Orçamento do Estado 2022</i>	54

4.3. Outras taxas e regimes especiais vigentes no IRS.....	56
4.3.1. <i>O ponto de partida em 1989</i>	56
4.3.2. <i>Atual regime de taxas e casos particulares – 2023</i>	60
4.4. Algumas conclusões sobre as taxas de IRS.....	72
5. ANÁLISE A ALGUNS INDICADORES DE TRIBUTAÇÃO, DO RENDIMENTO E DA POBREZA.....	74
6. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O ATUAL MODELO DE TRIBUTAÇÃO E UM MODELO DE TAXA FIXA EM IRS	85
7. CONCLUSÃO.....	96
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	105
ANEXO 1 - ESTATÍSTICAS DE IRS ENTRE 2005 E 2020.....	109

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Taxas gerais de IRS 2012-2013	26
Tabela 2: Taxas gerais de IRS 1989	41
Tabela 3: Taxas gerais de IRS 2000-2022	44
Tabela 4: Taxas gerais de IRS 2000-2001	45
Tabela 5: Taxas gerais de IRS 2005-2006	46
Tabela 6: Taxas gerais de IRS 2009-2010	49
Tabela 7: Taxas gerais de IRS 2012-2013	52
Tabela 8: Taxas gerais de IRS 2017-2018	54
Tabela 9: Taxas gerais de IRS 2022	56
Tabela 10: Taxas gerais de IRS 2023	61
Tabela 11: Evolução das receitas fiscais 2000-2020	75
Tabela 12: Evolução das receitas obtidas com os impostos sobre o rendimento 2000-2020	76
Tabela 13: Evolução do peso das receitas do IRS no total das receitas fiscais	77
Tabela 14: Evolução da percentagem das receitas fiscais no PIB 2000-2020	78
Tabela 15: Comparação da evolução do salário mínimo geral anual com o rendimento médio disponível das famílias 2000-2020	79
Tabela 16: Comparação da evolução do ganho médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem com o salário mínimo nacional 2000-2020	81
Tabela 17: Índice de Gini 2000-2020	82
Tabela 18: Evolução da desigualdade na distribuição do rendimento (S80/S20) 2000-2020	82
Tabela 19: Evolução da taxa de risco de pobreza 2000-2020	83
Tabela 20: Intervalos de rendimento bruto definidos nas estatísticas de IRS divulgadas	85

Tabela 21: Estatísticas IRS 2021 – N.º de agregados, rendimento bruto, IRS liquidado e taxa média efetiva.....	86
Tabela 22: Estatísticas IRS 2021 – Declarações de IRS por titularidade.....	87
Tabela 23: Estatísticas IRS 2021 – Estimativa do n.º de sujeitos passivos por intervalo de rendimento bruto	88
Tabela 24: Estatísticas IRS 2021 – Deduções à coleta, deduções personalizantes e despesa fiscal	89
Tabela 25: Deduções personalizantes a considerar + Despesa fiscal e “outras deduções” a desconsiderar no modelo.....	91
Tabela 26: Comparação entre dados do IRS 2021 e a simulação de aplicação de uma taxa fixa (IRS liquidado e taxa média efetiva)	92
Tabela 27: IRS liquidado, taxa média efetiva e diferenças entre a aplicação das taxas progressivas e taxas fixas.....	95
Tabela 28: Estatísticas IRS 2021 – Rendimento bruto por intervalos de rendimento – N.º de agregados 2005-2020	110
Tabela 29: Estatísticas IRS 2021 – Rendimento bruto por intervalos de rendimento – valores liquidados 2005-2020	111
Tabela 31: Estatísticas IRS 2021 – IRS liquidado por intervalos de rendimento – valores liquidados 2005-2020.....	113
Tabela 32: Estatísticas IRS 2021 – Taxa média efetiva de tributação por intervalos de rendimento bruto 2005-2020	114

1. INTRODUÇÃO

A tributação do rendimento das pessoas singulares é uma realidade com que todos os cidadãos se deparam no seu dia a dia.

Em Portugal, nos últimos 35 anos, esta tributação tem sido exercida de acordo com as regras previstas no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), introduzido em 1989 pelo Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro. Desde essa reforma da tributação do rendimento, têm sido inúmeras as alterações legislativas introduzidas, impedindo a estabilidade legislativa que se pretende nos códigos fiscais e desvirtuando, até, os fundamentos que estiveram na origem da transformação deste imposto.

A desvirtuação do modelo introduzido em 1989, transformando a lei atual num complexo emaranhado legislativo, e a eventual necessidade de se voltar a reformar esta tributação, com o objetivo de tornar este imposto mais simples, menos propenso a litigância ou a dúvidas interpretativas, tem sido veiculada a hipótese de aplicar uma taxa fixa nesta tributação por alguns setores da sociedade.

Muito se tem falado e escrito sobre este tema, possivelmente com pouco aprofundamento sobre os impactos decorrentes da sua aplicação, pelo que o estudo sobre esta hipótese revela-se um exercício fundamental para a compreensão deste modelo e para aferir a sua constitucionalidade e impacto nas receitas fiscais,

Com o presente trabalho, sob o tema “*A aplicação de uma taxa fixa na tributação do rendimento das pessoas singulares*”, procura-se determinar se este modelo fere princípios base da tributação, como a redistribuição tributária, a capacidade contributiva ou o mínimo de existência, para além do princípio da progressividade imposto constitucionalmente, entre outras considerações teóricas, e de uma breve distinção entre alguns dos principais modelos de tributação.

Na pesquisa realizada foram observados diversos relatórios dos Orçamentos de Estado, desde o ano 2000, nomeadamente aqueles que promoveram mudanças na estrutura de taxas progressivas previstas no artigo 68.º do Código do IRS e nas taxas liberatórias ou especiais, no sentido de melhor perceber os fundamentos que levaram às respetivas alterações.

Foi ainda feita uma análise à evolução de outras taxas e regimes especiais previstos no Código do IRS, a alguns indicadores da tributação, sociais e económicos, numa tentativa de perceber o efeito redistributivo da riqueza, e, por último, uma comparação entre o atual modelo e o que supõe a aplicação de uma taxa fixa, com determinados pressupostos.

Em conclusão, com este trabalho, para além do necessário enquadramento teórico e da evolução legislativa, pretende-se clarificar a constitucionalidade de um modelo de tributação que preveja a aplicação de uma taxa fixa na tributação do rendimento das pessoas singulares e aferir o impacto que a sua implementação poderá ter nas receitas fiscais obtidas com o atual IRS.

2. PRINCÍPIOS E OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL

2.1. Enquadramento constitucional do sistema fiscal

A Constituição da República Portuguesa (CRP ou Constituição) inclui no seu articulado aquilo que se pode designar como uma “constituição fiscal”, com destaque para os artigos 103.º e 104.º, respetivamente sob a epígrafe de “Sistema fiscal” e “Impostos”.

De acordo com os princípios definidos no n.º 1 do artigo 103.º da CRP, “*o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”.

Daqui se conclui que este preceito constitucional determina dois objetivos muito específicos: por um lado o financiamento das despesas públicas por via do sistema fiscal, não só do Estado mas também das regiões autónomas, das autarquias ou de outras entidades públicas, e por outro lado o de contribuir para uma justa repartição do rendimento e da riqueza gerada.

A este propósito, Gomes Canotilho e Vital Moreira referem que “[a] ideia de sistema supõe uma articulação global de conjunto” (do conjunto dos impostos) e que “[a]s receitas fiscais não têm obviamente de cobrir todas as necessidades financeiras públicas”, pois estas receitas vão muito para além da cobrança exclusiva dos impostos e incluem, entre outras, taxas e impostos parafiscais. Referem, também, que “*o sistema fiscal está vinculado à ideia de justiça social, havendo de traduzir-se necessariamente na sua contribuição para a diminuição da desigualdade na distribuição social daqueles*” – dos rendimentos e da riqueza¹.

Casalta Nabais distingue os dois momentos do nosso sistema fiscal: “*quando fixa as finalidades do sistema fiscal, estabelecendo no art. 103º, n.º 1, que o sistema fiscal tem, em primeiro lugar, uma finalidade financeira, pois «visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas» e, em segundo lugar, uma finalidade de carácter extrafiscal, já que visa também «uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”².

Na redação anterior deste artigo da CRP no seu, à data, artigo 106.º, que vigorou desde 1976 até à segunda revisão constitucional (Lei n.º 1/89, de 8 de julho), operada em 1989, o n.º 1 deste artigo assinala que “[o] sistema fiscal será estruturado por lei, com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado”. Esta redação preconiza, em

¹ Canotilho, Gomes; Moreira, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, Vol. I, 2014, p. 1089.

² Casalta Nabais, José, *Direito Fiscal*, 2021, p. 166.

primeiro, a “*repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos*”, passando para segundo plano a “*satisfação das necessidades financeiras do Estado*”.

Comparando as duas versões, verifica-se que se passou de um conceito de “*repartição igualitária*” para “*uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”. Se quanto à primeira versão constitucional fica evidente que o sistema fiscal visava uma partilha igualitária da riqueza e dos rendimentos gerados por todos os cidadãos, a redação introduzida em 1989, ano em que entrou em vigor o Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares, determina um conceito mais abstrato, introduzindo um critério de justiça nessa divisão.

O legislador teve a necessidade de promover uma evolução no princípio enunciado, sob pena de não ver corretamente plasmado na lei fundamental um dos objetivos primordiais do Estado de Direito: a justiça (re)distributiva.

O artigo 104.º da CRP elenca 4 áreas específicas sobre as quais incidem a base do sistema fiscal: 1) o imposto sobre o rendimento pessoal e 2) a tributação das empresas, 3) a tributação do consumo e 4) a tributação do património.

No caso particular do imposto sobre o rendimento pessoal previsto no n.º 1 do referido artigo 104.º, é expressamente determinado que “*visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”.

Se no artigo anterior (103.º) é dada ênfase à “*repartição justa do rendimento e da riqueza*” como medida que vise uma maior justiça social, o artigo 104.º da CRP preconiza especificamente como objetivo da aplicação do imposto sobre o rendimento pessoal a promoção da diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Outra das imposições deste imposto (sobre o rendimento pessoal) é a sua unicidade, pois enquanto se fala em “*tributação*” das empresas, do património e do consumo, a qual permite várias formas ou mecanismos de tributação para essa concretização, no caso específico do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares é referido como um imposto “*único*”, o que implica que todos os rendimentos auferidos por estes sujeitos devam ser tributados por via de um único imposto, agregador das diversas fontes de rendimento a ele sujeitas.

Outro dos princípios é o da progressividade. A concretização deste desiderato obriga a que quanto maior o rendimento, maior deve ser a taxa de imposto que lhe é aplicada, levando a que unidades adicionais de rendimento sejam proporcionalmente mais oneradas com este imposto.

Apesar desta consagração normativa, não são definidos quaisquer indicadores sobre o nível de progressividade, sobre os critérios que apontem para uma medida de progressão ou se esta apenas se aplica a determinadas fontes de rendimento. Também não se vislumbra nenhuma indicação sobre a medida de diminuição das desigualdades por via deste imposto.

Considerando, então, os princípios estruturantes da “constituição fiscal”, podemos concluir que a tributação do rendimento pessoal deve considerar objetivamente:

- a diminuição das desigualdades;
- um imposto único e progressivo; e
- as necessidades e rendimentos do agregado familiar.

O texto do n.º 1 do então artigo 107.º da CRP (1976) referia que o imposto sobre o rendimento pessoal, para além da diminuição das desigualdades, de ser único e progressivo e ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, “*tenderá a limitar os rendimentos a um máximo nacional, definido anualmente pela lei*”, expressão que deixou de vigorar no nosso ordenamento jurídico a partir de 1982, após a 1.ª Revisão Constitucional (Lei 1/82, de 30 de setembro), ainda antes da entrada em vigor do Código do IRS (1989).

Ou seja, por via de um preceito constitucional, determinava-se que nenhum cidadão poderia auferir mais do que determinado valor fixado por lei, devendo esse máximo ser fixado anualmente pelo governo da República.

Deixando para mais adiante os pressupostos relacionados com *as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*, que são mais desenvolvidos noutros preceitos legais (Lei Geral Tributária e Código do IRS), há outras referências constitucionais que concorrem para o cumprimento destes objetivos constitucionais, do artigo 104.º da CRP e da referida *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*, determinada pelo n.º 1 do artigo 103.º da CRP.

Nas alíneas a) e b) do artigo 81.º da CRP é determinado que uma das incumbências prioritárias do Estado, no âmbito económico e social, é “[p]romover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável” e “[p]romover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”.

Na mesma senda, no artigo 90.º da CRP é indicado que os planos de desenvolvimento económico e social, para além do crescimento económico, devem, também, ter como objetivo “*a justa repartição individual e regional do produto nacional*”.

Por outro lado, considerando, ainda, os referidos artigos 81.º e 90.º, e tendo em conta que a satisfação das necessidades financeiras do Estado têm em vista determinados fins, vemos, também, consagrado o objetivo explícito do desenvolvimento económico e que, para tal, devem ser criados “*os instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático do desenvolvimento económico e social*” (alínea j) do artigo 81.º da CRP) e que “[*o*]s planos de desenvolvimento económico e social têm por objetivo promover o crescimento económico, o desenvolvimento harmonioso e integrado de sectores e regiões” (artigo 90.º da CRP).

Neste enunciado de normativos constitucionais que definem os princípios e os objetivos visados pela tributação, não podem deixar de ser feitas referências:

- ao artigo 9.º da CRP (Tarefas fundamentais do Estado), onde, na sua alínea d), é referida como tarefa fundamental do Estado “[*p*]romover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efetivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais”;
- ao n.º 2 do artigo 13.º da CRP (Princípio da igualdade), que refere que “[*n*]inguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual”;
- à alínea h) do n.º 2 do artigo 66.º da CRP (Ambiente e qualidade de vida), que incumbe ao Estado “[*a*]sssegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com proteção do ambiente e qualidade de vida”;
- à alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º da CRP (Família), que incumbe também o Estado de, para proteção da família, “[*r*]egular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”;
- ao artigo 80.º da CRP (Princípios fundamentais), que refere na sua alínea e) que a organização económica e social assenta no princípio do “[*p*]laneamento democrático do desenvolvimento económico e social”; e
- ao artigo 199.º da CRP (Competência administrativa), que na sua alínea g) refere que, no exercício das suas funções administrativas, compete ao Governo “[*p*]raticar todos os actos

e tomar todas as providências necessárias à promoção do desenvolvimento económico-social e à satisfação das necessidades colectivas”;

Portanto, para além das referências constitucionais que tenham em conta uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, a diminuição das desigualdades ou as necessidades e os rendimentos do agregado familiar, postulados do sistema financeiro e fiscal, não pode ser descurado desta equação o desenvolvimento económico que promova o crescimento económico ou a promoção do aumento do bem-estar social e da qualidade de vida das pessoas e a satisfação das necessidades coletivas, entre outros objetivos.

2.2. Redistribuição Tributária

Parece claro do texto constitucional e dos considerandos anteriores que o Estado, por via do sistema fiscal, deve operar uma transferência de rendimentos e de riqueza com o objetivo de promover uma diminuição das desigualdades. O sistema fiscal, como um todo, impõe a captação de uma determinada parcela de rendimento, do património ou do consumo, dos cidadãos ou das empresas, parcela essa que, para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado, visa repartir esse produto pela sociedade, de forma justa.

Essa transferência pode operar-se, de forma muito sintética, por duas vias: de forma indireta, pela prossecução dos próprios fins do Estado de Direito e que, a título de exemplo, incluem funções que beneficiam a generalidade dos cidadãos como a defesa, a segurança, a justiça, a educação ou a saúde; ou de forma direta, pela transferência de rendimentos ou benefícios sociais a determinados grupos específicos de cidadãos, de forma mais direcionada.

Quanto ao primeiro tipo de transferência (indireta), aquela que visa o cumprimento das funções do Estado, estamos perante uma redistribuição transversal a todos os cidadãos e não aproveita determinado grupo, em particular. Ou seja, apesar de poder haver quem não beneficie de forma direta pelo dispêndio de verbas em determinadas funções do Estado, essa transferência é exigida para o cumprimento dessas mesmas funções, pelos fins do próprio Estado, independentemente de todos beneficiarem ou não dessa ação.

Por exemplo, alguém saudável que não tem necessidade de recorrer a um hospital público para um qualquer tratamento não beneficia da transferência da sua parcela de rendimento ou riqueza

captada para esse fim, quando comparado com alguém que padece de determinada patologia e está obrigado a recorrer a esses serviços de saúde. Ou algum cidadão que nunca tenha visto a sua segurança ameaçada ou que possa até beneficiar de segurança particular, face a quem tenha sofrido alguma ofensa ou dano por terceiro, que leve à intervenção do Estado em sua defesa. Ou alguém que se veja no contingente de ter de dirimir um litígio judicial, com recurso a apoio judiciário, em oposição a um concidadão que possa recorrer a um defensor a expensas próprias. São, por isso, múltiplos os papéis estruturantes que o Estado assume, que, de um modo geral, são reconhecidos e para os quais há consenso na sua prossecução, por via da transferência de determinadas parcelas de rendimento ou riqueza, gerados por cada um (na medida da sua capacidade), para esse Estado, entidade representativa de uma forma de organização social que assumimos como adequada e legítima para esse efeito.

Poder-se-iam questionar quais as funções essenciais do Estado ou onde ele efetivamente deve intervir, mas neste âmbito será apenas assumido que as transferências realizadas por via do sistema fiscal visam a “*satisfação das necessidades financeiras*” do Estado, de forma genérica, sem entrar no detalhe ou justificação desta ou daquela função, embora uma maior ou menor intervenção acarrete, analogamente, maiores ou menores necessidades financeiras, o mesmo é dizer mais ou menos impostos.

O tipo de transferência direta opera-se por uma redistribuição personalizada em que alguns grupos de cidadãos, que se enquadram em certos critérios previamente fixados, beneficiam da atribuição de determinados bens ou serviços, gratuitamente ou a custos reduzidos face ao mercado, subsídios, apoios ou rendimentos.

Esta redistribuição (personalizada) também é concretizada pelo carácter progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal. Quando se “convida” os detentores de mais rendimentos a suportar uma fatia maior das necessidades financeiras do Estado, face aos detentores de menores rendimentos, assume-se uma discriminação objetiva dos que têm mais rendimentos ou riqueza, que visa, por essa via, efetivar a tal “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, a desejada redistribuição equitativa e a diminuição das desigualdades, contrariamente a um conceito que convoque um imposto por capitação, proporcional que fosse. É precisamente por se determinar que quem tem mais pague proporcionalmente mais do que aqueles que menos têm que se consegue, por esta via, efetivar a redistribuição tributária.

Nas transferências diretas de rendimentos incluem-se, também, as prestações sociais atribuídas a determinados grupos específicos de cidadãos, em função de critérios definidos. Importa ter

presente que estas prestações sociais têm um regime e orçamentos próprios – o Orçamento da Segurança Social, embora, para além das receitas próprias, não deixem de beneficiar de transferências do Orçamento de Estado. Ou seja, há uma parcela dos recursos captados para a satisfação das necessidades financeiras do Estado que visa a prossecução redistributiva de rendimentos e riqueza, por via das referidas prestações sociais.

Entre outros autores, João Catarino reporta o conceito de redistribuição (tributária) às origens mais remotas de organização civilizacional do Homem³. O momento em que determinado grupo social, por via da transferência da riqueza ou dos frutos por si gerados, decide acautelar os interesses dos mais vulneráveis é um momento definidor dessa concretização. A evolução social e, com ela, a evolução do pensamento e do papel do Estado na sociedade têm expressado ao longo da história a forma dessa redistribuição e, por inerência, qual a medida da transferência de rendimentos ou riqueza para o Estado para a prossecução desse reequilíbrio. É por isso matéria abundante e rica na literatura mundial, sobre a qual se debruçaram personalidades tão ilustres como Aristóteles, Platão, Adam Smith, Rousseau, Kant ou Marx e um infindável número de outros pensadores que a cada momento da nossa história perspetivavam o nível adequado de ingerência do Estado nos rendimentos e na riqueza produzida pelas populações, de forma a prosseguir as funções que, em cada época, eram tidas como essenciais.

No nosso ordenamento, têm sido também profícuas as referências a este tema. Saldanha Sanches, numa visão “simplificada” sobre a *justiça tributária*, refere-se a este conceito como uma *justiça “que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspetiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos”*⁴.

O Professor Teixeira Ribeiro refere que “*as finanças públicas constituem o principal processo de redistribuição, e de redistribuição coactiva. O Estado exige aos contribuintes parcelas dos seus rendimentos correntes (impostos sobre o rendimento) e parcelas dos seus rendimentos entesourados ou investidos (impostos sobre o património), e depois, com os impostos, concede subsídios e produz bens públicos ou semipúblicos, que fornece gratuitamente ou a preço inferior ao custo aos que sentem as respetivas necessidades. Os rendimentos dos contribuintes são, assim, transferidos para os destinatários dos subsídios ou utentes dos bens públicos ou semipúblicos*”. Este autor distingue a fonte através da qual é exercida a redistribuição em benefício

³ Catarino, João Ricardo, *O Liberalismo em Questão – Justiça, Valores e Distribuição Social*, 2009, pp. 13-14.

⁴ Saldanha Sanches, J.L., *Justiça Fiscal*, 2010, p. 13.

dos que menos têm, assinalando, por um lado, a incidência sobre o rendimento e, por outro lado, a incidência sobre a riqueza (património)⁵.

Num olhar mais específico sobre o propósito do sistema fiscal e do seu papel redistributivo, Freitas Pereira indica-nos que “[q]ualquer sistema fiscal pode proporcionar uma distribuição do rendimento e da riqueza, desde que quem é beneficiado pelas despesas públicas financiadas pelos impostos não tenha contribuído exatamente do mesmo modo que é beneficiado para esse financiamento. Só que, quando se fala na redistribuição do rendimento e da riqueza através do instrumento fiscal, tem-se em vista o objetivo de uma maior justiça, o que implica transferir rendimentos de quem os possui mais para quem os possui menos”. Mas este autor acrescenta um olhar cauteloso sobre este princípio, no sentido de não defraudar outros objetivos da política fiscal, ao considerar que “[p]ressupondo que da ação do Estado (v.g. fornecimento de bens públicos ou semipúblicos ou atribuição de subsídios) beneficiam os mais carenciados, importa que os impostos sejam pagos em maior montante pelos mais favorecidos. É, por isso, que a progressividade do sistema fiscal favorece a redistribuição do rendimento e da riqueza. O problema está em saber qual o grau desejável de progressividade de modo a que outros objetivos da política fiscal, especialmente o do desenvolvimento, não sejam prejudicados.”⁶. Freitas Pereira assinala a possibilidade de conflito dos diversos fins visados pela Constituição, nomeadamente quando o nível de progressividade possa colidir com o desenvolvimento económico do país, entre outros, para além de sinalizar que o facto dos mais favorecidos contribuírem proporcionalmente mais do que os menos favorecidos para as despesas pública é também, em si, uma forma de transferência de rendimentos discriminatória (no sentido que se pretende).

Pereira de Sousa, ao referir-se à função redistribuição da riqueza do sistema financeiro, menciona que esta se traduz “na alteração dos termos em que se processa a repartição da riqueza e dos rendimentos entre os diversos sujeitos e setores da economia, consoante os padrões de justiça adotados. Busca-se alterar a distribuição da riqueza e dos rendimentos que é feita através dos salários, dos juros, dos lucros e das rendas, introduzindo critérios de correção dos parâmetros, quer em termos de justiça, quer ao nível do crescimento económico”⁷. Nesta perspetiva, também é assinalado a multiplicidade de fatores que contribuem para a redistribuição, colocando lado a lado a promoção da justiça e do crescimento económico.

João Catarino, ao abordar de forma mais abrangente a justiça distributiva, destaca que esta justiça “legítima que a indivíduos iguais perante a lei, mas com qualidades e aptidões diferentes, sejam dadas distribuições desiguais de bens através do mercado e das políticas públicas sociais”. E acrescenta que “[o] que é de difícil

⁵ Teixeira Ribeiro, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 1997, pp. 399-402.

⁶ Freitas Pereira, Manuel Henrique de, *Fiscalidade*, 2009, pp. 365-369.

⁷ Pereira de Sousa, Domingos, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume I*, 2017, pp. 82.

determinação é a fixação da medida de aferição da igualdade ou desigualdade, entre sujeitos, do reconhecimento da legitimidade das posições, qualidades ou aptidões que exprimam, não um valor, mas a medida de uma relação”⁸.

Esta reflexão representa uma das questões essenciais dos propósitos do sistema fiscal e do caráter redistributivo dado ao imposto sobre o rendimento, enquanto parte de um conjunto mais abrangente, mas que deve vincar essa sua natureza, esse seu propósito redistributivo. Mas, a medida da diferenciação dos contributos e o seu fundamento foi, é e será, sem dúvida, uma questão intemporal para a qual permanecerá uma busca incessante de respostas.

Para além da Defesa, Segurança e Justiça, aquelas que historicamente eram vistas como as funções essenciais do Estado, o avançar dos tempos têm trazido um aumento permanente do papel que o Estado deve assumir. Considerando os atuais desígnios constitucionais e referindo apenas alguns setores essenciais, para além dos mencionados anteriormente, é hoje consensual uma intervenção do Estado de forma efetiva e tendo em vista assegurar o seu regular funcionamento e que seja acessível a todos os cidadãos, pelo menos, na Saúde e na Educação. Estas funções são concretizadas por via de um sistema fiscal que assegura o seu financiamento e, ao ser acessível a todos, promove, também, a desejada repartição dos rendimentos e da riqueza.

Daqui podemos concluir que, por via da subtração que é feita ao produto gerado pela sociedade no seu todo, uma das medidas que pode evidenciar a “*justiça*” dessa repartição será a qualidade dos serviços assegurados pelo Estado, nomeadamente aqueles que diretamente beneficiam a população no geral, como são os exemplos da Defesa, Segurança, Justiça, Saúde ou Educação, considerando o seu nível de gratuitidade ou quase gratuitidade.

Por um lado, a utilidade destes serviços aproveita em maior escala às populações mais desfavorecidas ou com menores rendimentos, pois, à partida, terão menos possibilidades de, por meios próprios, usufruir dos mesmos. Por outro lado, ao imposto sobre o rendimento pessoal impõem-se-lhe que seja promotor da diminuição das desigualdades, circunstância que de antemão é acutelada pelo seu caráter progressivo, ao exigir àqueles que mais podem uma contribuição proporcionalmente superior do que àqueles que menos podem.

O caráter redistributivo do sistema fiscal, não impõe uma igualdade nos rendimentos e da riqueza, por via do rendimento pessoal – o que seria contrário a uma visão liberal e a uma

⁸ Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco, Lições de Fiscalidade. Vol- I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 2014, pp. 46-49.

economia de mercado -, mas antes uma “*diminuição das desigualdades*” ou, melhor dizendo, uma igualdade no acesso às necessidades promotoras de uma vida em sociedade condignas, como são as que resultam de uma sociedade segura, que vê assegurada a prestação de cuidados de saúde de qualidade e de serviços educativos de excelência, por exemplo.

Este fim do sistema fiscal, o da “*diminuição das desigualdades*”, não se esgota, por isso, por via da tributação do rendimento pessoal, mas antes deve ser alcançado pela globalidade do sistema fiscal e das suas mais diversas formas de tributação, assim como pela obtenção de outras receitas de natureza parafiscal.

2.3. Capacidade Contributiva

Nos preceitos constitucionais sobre os impostos, enquanto instrumentos do sistema fiscal e dos fins a que este se destina, não é feita nenhuma referência expressa ao conceito de *capacidade contributiva*. Contudo, o texto do n.º 1 do artigo 104.º da CRP, relativo ao imposto sobre o rendimento pessoal, refere que este deve ter “*em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”, de onde se infere que o apuramento deste imposto é uma função das necessidades e rendimentos do agregado, como tal, associado a um conceito de *capacidade contributiva* ou a um limite da tributação em função das necessidades do agregado familiar, apesar de não se vislumbrar nesta definição qualquer valoração a partir da qual essa tributação possa ou não ser concretizada. É por isso que, em abstrato, o carácter impositivo do imposto que, primeiramente, visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado, no limite, pode trazer à tributação aqueles que auferem baixos rendimentos ou em montante insuficiente para satisfazer as necessidades (básicas) do seu agregado.

A menção expressa ao princípio da *capacidade contributiva* surge no nosso ordenamento jurídico através da Lei Geral Tributária (LGT), em 1999, como princípio geral e pressuposto dos tributos, no n.º 1 do artigo 4.º desta lei, com a seguinte redação: “*Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património*”.

Note-se que a LGT estende à generalidade dos impostos, sobre o rendimento, consumo ou património, o pressuposto da *capacidade contributiva*, pelo que a sujeição à tributação, por princípio, deve ser preconizada quando haja a manifestação dessa capacidade, independentemente da forma como se manifesta.

O n.º 1 do artigo 5.º da LGT, sob a epígrafe “fins da tributação”, determina que “[a] tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”. Comparativamente aos preceitos constitucionais previstos nos números 1 dos artigos 103.º e 104.º da CRP, este artigo da LGT acrescenta a promoção da justiça social e a igualdade de oportunidades, também eles previstos nas normas constitucionais (ver alínea b) do n.º 1 do artigo 81.º da CRP) e parece querer combinar a “repartição justa do rendimento e da riqueza”, do artigo 103.º, com a “diminuição das desigualdades”, do artigo 104.º, embora a referência feita na LGT abranja toda a tributação e não apenas o imposto sobre o rendimento, como referido no artigo 104.º da CRP.

O artigo 6.º da LGT é mais específico quanto à medida da capacidade manifestada pelos rendimentos sujeitos a uma tributação direta, quando refere na alínea a) do n.º 1 que esta tributação deve ter em conta “a necessidade de a pessoa singular e o agregado familiar a que pertença disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna” e, ainda na alínea c) do mesmo número, “a doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito passivo”. A referência a “disporem de rendimentos e bens necessários a uma existência digna” impõe uma premissa que pode ser bastante subjetiva, ainda para mais quando considerada num contexto abrangente da tributação – do rendimento, do consumo ou do património.

É certo que estamos no campo dos princípios do Estado de direito (por via da Constituição) e da atuação da Administração Tributária (por via da LGT), representativos de limites conceptuais à tributação, no fundo, condicionando um eventual papel confiscatório do Estado que ousasse tributar algum produto obtido individualmente, manifestado pela obtenção de um rendimento ou consumo ou pela acumulação de determinada riqueza que impedisse a subsistência (básica) desse mesmo indivíduo.

A este propósito, Freitas Pereira atribui à *capacidade contributiva* um critério que é utilizado para analisar a justiça da tributação, “cuja tradução económica é o rendimento, a riqueza ou o consumo, mas tendo em conta as circunstâncias especiais de cada contribuinte (v.g. pessoas a cargo e outras características pessoais)”.

Teixeira Ribeiro diz que, segundo o princípio da capacidade contributiva, “*estão nas mesmas condições, devendo satisfazer o mesmo imposto, os que têm a mesma capacidade de pagar; estão em diferentes condições, devendo satisfazer imposto diferente, os que têm capacidade de pagar diferente*”⁹.

Esta diferenciação de tratamento em função da *capacidade contributiva* revelada está associada, também, ao princípio da utilidade marginal do rendimento. O Professor Teixeira Ribeiro reporta-se à demonstração da utilidade decrescente do rendimento, isto é, “*à medida que o rendimento aumenta, diminui a sua utilidade marginal, pois diminui a utilidade de cada unidade acrescentada*”, sendo representativa, de forma análoga, de um esforço menor em suportar um maior imposto sobre as unidades adicionais de rendimento.

Por outro lado, Sousa Franco refere que “[o] princípio da capacidade contributiva ou das faculdades contributivas pressupõe que os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas iguais pagam iguais prestações; e também que os contribuintes com diferentes rendimentos pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perda de utilidade equivalentes”¹⁰.

Gomes Santos remete a origem do conceito para Adam Smith, expressando que “*a contribuição dos cidadãos para a manutenção do governo, tanto quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do rédito que usufruem sob a proteção do Estado*”¹¹, assim como Saldanha Sanches, que faz referência às regras possíveis para a distribuição dos encargos tributários, enunciadas primeiramente pelo referido Adam Smith, “*fazendo cada membro da comunidade pagar tributos de acordo com aquilo que cada um vai receber do Estado ou, em alternativa, de acordo com o que cada um pode pagar (ability to pay)*”¹². Importa referir que a abordagem de Adam Smith, conforme foi expresso por estes dois últimos autores, tem implícito na sua formulação uma ideia de benefício ou de equivalência, condicionando o pressuposto da tributação àquilo que se recebe do Estado ou dos benefícios por este providenciados.

Casalta Nabais afirma que esta “*teoria do benefício*” não suporta adequadamente o conceito da capacidade contributiva, pois, nas suas palavras, “*para além de estar estritamente vinculada à concepção contratualista do Estado, é de todo impraticável e não está em sintonia com o Estado Social, sendo actualmente*

⁹ Teixeira Ribeiro, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 1997, pp. 264 e 280.

¹⁰ Sousa Franco, António L. de, *Finanças Públicas e Direito Financeiro – Volume II*, 2003, pp.186-187.

¹¹ Gomes Santos, José C., *A Equidade Fiscal Revisitada em Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*, 2006, p. 407.

¹² Saldanha Sanches, J.L., *Justiça Fiscal*, 2010, p. 22.

invocável apenas como suporte dos tributos bilaterais”, ou seja, naqueles em que haja uma contraprestação efetiva.

Vasco Guimarães, numa abordagem sobre os princípios gerais da fiscalidade, inclui a *capacidade contributiva* como princípio autónomo, ou seja, “*aqueles que, em nosso entender, não derivam nem são corolários lógicos ou consequenciais de outros princípios*”. E continua, afirmando que estes princípios “*[e]xistem e subsistem independentemente da sua consagração expressa e são elementos indispensáveis na construção de um sistema fiscal que respeite os pilares fundamentais de um Estado de direito*”. Neste pressuposto, este autor diz que a “*capacidade contributiva revela-se assim e antes de mais, como uma questão de justiça e bom senso; justiça porque implica que paguem impostos os que têm o poder económico para o fazer; bom senso, porque sendo o imposto uma forma de amputação da propriedade deverá ser feita com moderação e sobre as manifestações excedentárias de riqueza e não sobre aquilo que é essencial para a sobrevivência ou à manutenção ou reprodução da riqueza*”¹³.

No caso de João Catarino, este autor distingue três perspetivas associadas à noção de *capacidade contributiva*: a perspetiva *sociológica*, sobre a qual refere que “*constitui-se como o fenómeno ou a realidade pela qual certa susceptibilidade económica revelada deve ser individualmente imputada para a manutenção e o aprofundamento de uma ordem social integrada e eficiente, onde todos melhorem, de algum modo, a sua condição social*”; a perspetiva *económica*, que “*traduz a actividade de cada um na satisfação de necessidades pessoais (micro) e a aptidão financeira que dela resulta para suporte de encargos públicos segundo um dado critério de repartição*”; e, por último, a perspetiva *política* que “*traduz um enunciado de valores e ideais politicamente definidos e genericamente firmados, que habilitam os órgãos próprios do poder público a efectivar a arrecadação de receitas para satisfação das necessidades públicas*”¹⁴.

Apesar de certas nuances, parece consensual a ideia que, associado ao conceito de *capacidade contributiva*, deve haver um tratamento desigual em função da maior ou menor manifestação de rendimento, consumo ou riqueza. Esta diferenciação é representativa de um outro princípio, indissociável das noções de justiça social, redistribuição tributária ou capacidade contributiva, o princípio da igualdade.

A igualdade está consagrada constitucionalmente a todos os cidadãos no artigo 13.º da CRP, onde é estabelecido, no seu n.º 1, que “*todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei*”, acrescentando o n.º 2 que “*ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de*

¹³ Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco, Lições de Fiscalidade, Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, pp. 109-117.

¹⁴ Catarino, João Ricardo, Redistribuição Tributária – Estado Social e Escolha Individual, 2008, pp. 44-45.

qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica ou condição social”.

Esta disposição, como bem descreve Teixeira Ribeiro, “*garante apenas aquilo que designamos por igualdade horizontal; manda tratar de modo igual pessoas em condições iguais: em igualdade de condições, devem pagar-se impostos iguais*”. Conclui que esta igualdade (horizontal), desligada de uma igualdade vertical, não representa mais do que uma “*garantia contra discriminações arbitrárias*” e justifica a introdução do referido n.º 1 do artigo 4.º da LGT como uma necessidade do legislador “*preencher esta inexistência de uma norma que associa a tributação a alguma capacidade de pagar*”, caso contrário, no limite, não haveria “*garantia que se não possa tributar o vazão*”, sem que a igualdade (horizontal) fosse violada¹⁵.

E é neste pressuposto que este princípio tem implícito uma diferenciação entre a igualdade horizontal e uma igualdade vertical, sendo a igualdade vertical representada pelo tratamento desigual que é dado aos cidadãos, em função da capacidade contributiva manifestada.

Casalta Nabais refere que “*o princípio da igualdade fiscal sempre se reconduziu a uma específica expressão do princípio geral da igualdade. Ao princípio da igualdade entendido não no seu sentido formal (ou igualdade perante a lei), como foi o que prevaleceu a partir de meados do século XIX, mas sim no seu sentido material (ou igualdade na lei)*”. E acrescenta que “*o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a ideia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério- o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na medida da proporção desta diferença (igualdade vertical)*”¹⁶.

Socorrendo-se do que assinalou Musgrave, Sousa Franco discorre sobre a igualdade horizontal, referindo que corresponde “*a uma mera aplicação do princípio geral da igualdade perante a lei*”, ou seja, o pressuposto de que “*os contribuintes são tratados com igualdade e que os seus pagamentos implicam um sacrifício igual para cada um deles, o que tem como consequência que os contribuintes com iguais rendimentos ou faculdades contributivas pagam iguais prestações*”. Mas, quanto à diferenciação no tratamento de contribuintes com diferentes rendimentos que “*pagam diferentes prestações, com desutilidade ou perda*

¹⁵ Xavier de Basto, XXV Anos de Jurisprudência constitucional Portuguesa, 2008, pp. 173-174.

¹⁶ Casalta Nabais, José, *Direito Fiscal*, 2009, p. 154.

de utilidade equivalentes”, a igualdade vertical, este autor considera que “*levanta problemas bem mais complexos quanto aos respectivos critérios de medida*”¹⁷.

À questão “*quem é que há-de ser contribuinte e quanto é que cada um dos contribuintes há-de pagar*”, o Professor Teixeira Ribeiro responde que “*se se trata de impostos fiscais, a sua repartição obedece ao princípio da igualdade tributária, fiscal ou contributiva, que concretiza na generalidade e na uniformidade dos impostos. «Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos, não havendo entre eles, portanto, qualquer distinção de classe, de ordem ou de casta, isto é, de índole meramente política; por seu turno uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério, a critério idêntico para todos»*”¹⁸, que, como temos vindo a observar e este autor também refere, se consubstancia no princípio da capacidade contributiva.

2.4. Mínimo de Existência

Já foram abordados conceitos como redistribuição tributária, capacidade contributiva ou o princípio da igualdade (horizontal e vertical), foram feitas referências à justiça social, à repartição justa do rendimento e da riqueza, à diminuição das desigualdades, a uma existência digna, às necessidades do agregado, tudo conceções que, de um modo geral, visam garantir condições aos mais desfavorecidos, garantindo uma subsistência digna e protegendo da tributação um mínimo que expresse essa condição. Observámos, ainda, princípios constitucionais que enfermam esses valores, previstos na nossa Constituição desde 1976, e também outras referências em leis estruturantes do ponto de vista fiscal, como é a LGT, em vigor no nosso ordenamento desde 1999.

A referência constitucional “*às necessidades e os rendimentos do agregado familiar*”, no n.º 1 do artigo 104º da CRP, remete-nos para um dos conceitos determinantes que definem essa circunstância – o mínimo de existência.

O mínimo de existência surge formalmente consagrado no artigo 73.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro, o Código do IRS, em vigor desde 1 de janeiro de 1989, com a seguinte redação: “*Da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 71.º nunca poderá resultar a disponibilidade de um rendimento global bruto, líquido de imposto, inferior ao valor anual do salário mínimo nacional*” (salário mínimo nacional anual em 1989 = € 1.899,40).

¹⁷ Sousa Franco, António L. de, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, 2002, pp. 186-187.

¹⁸ Teixeira Ribeiro, José Joaquim, *Lições de Finanças Públicas*, 1997, pp.260-280.

Sobre a redação original deste artigo, destacam-se, desde logo, duas constatações: a ausência de discriminação do tipo de rendimentos que poderiam beneficiar deste limite mínimo, o que significa a inexistência de distinção entre rendimentos do trabalho e outros, e o impedimento de qualquer tributação sobre rendimentos inferiores ao salário mínimo, valor representativo desse mínimo de existência, suficiente para satisfazer os critérios descritos na Constituição, Lei Geral Tributária ou outros normativos estruturantes da tributação.

Importa referir que determinados tipos de rendimentos eram (e são) sujeitos a taxas liberatórias de imposto, os quais, devido à dispensa de obrigação declarativa, poderiam ser taxados, apesar do valor recebido ser inferior ao mínimo previsto como mínimo de existência. Contudo, os sujeitos passivos que auferissem esses rendimentos teriam sempre a oportunidade de entregar a correspondente declaração de IRS e englobar esses rendimentos, beneficiando assim da prerrogativa do artigo 73.º do Código do IRS quanto ao valor incluído neste limite.

Foram precisos 10 anos para que esta norma sofresse alterações, com a redação dada pela Lei do Orçamento de Estado para 1999¹⁹, através da qual o mínimo de existência passou apenas a ser considerado para “*os titulares de rendimento predominantemente originados em trabalho dependente*”, impondo assim uma discriminação positiva destes rendimentos face aos demais. Foi, ainda, introduzida uma prerrogativa que visasse proteger os agregados familiares que optassem pela tributação conjunta, ao impedir qualquer imposto, também aqui considerando a predominância dos rendimentos de trabalho dependente, “*para rendimentos cuja matéria coletável, após aplicação do quociente conjugal, seja igual ou inferior a 300 000,§*” (€ 1.496,39, à data).

A partir de 1999, foi clara a opção do legislador ao discriminar positivamente os rendimentos do trabalho dependente, quando comparados com os rendimentos provenientes das restantes categorias de rendimento tributadas em IRS.

Os anos seguintes contaram com as necessárias atualizações aos valores respeitantes ao quociente conjugal e viram ser incluídas majorações associadas aos dependentes a cargo.

A discriminação dos outros rendimentos para efeitos de consideração do mínimo de existência, para além dos provenientes do trabalho dependente, persistiu até 2012, ano em que, com a Lei do Orçamento de Estado²⁰, os rendimentos de pensões foram também considerados para efeitos de aplicação desse mínimo. A este propósito, o Relatório do Orçamento do Estado para

¹⁹ Lei 87-B/98, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado de 1999.

²⁰ Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado de 2012.

2012²¹ antecipa que “o limite mínimo de existência passa a ser, pela primeira vez, também aplicável aos pensionistas, protegendo-se desta forma os pensionistas com menores recursos”.

Foi preciso esperar até ao Orçamento de Estado de 2018²² para se ver outra alteração significativa. Neste caso, a aplicação desta norma passou a abranger os titulares de rendimentos originados em atividades previstas na tabela aprovada no anexo à Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, com exceção do código 15, geralmente conhecidos como profissionais liberais.

Mas, é curioso notar que apenas no Relatório do Orçamento do Estado de 2023²³ há desenvolvimentos quanto aos pressupostos de determinação do mínimo de existência e objetivos visados. Anunciada como uma “reforma do mínimo de existência” (Relatório do OE2023, p. 55), esta “reforma” consiste tão somente em “reformular as regras de forma a conferir maior progressividade ao imposto, passando de uma lógica de aplicação no final da liquidação para uma lógica de abatimento em fase anterior ao cálculo do valor do imposto a pagar”. Em resumo, havia um conjunto de sujeitos passivos de IRS, no limiar do mínimo de existência, que apesar de verem o seu rendimento bruto aumentado não viam o seu rendimento mensal aumentar, em virtude de um desfasamento entre o apuramento feito no IRS (no final do ano) e as taxas de retenção aplicáveis (no momento do recebimento). Paralelamente a esta alteração, foram também alteradas as tabelas de retenção na fonte, de forma a mitigar esta incongruência.

Parece haver uma certa confusão nos conceitos apresentados pelo Relatório do Orçamento do Estado para 2023, pois, na prática, não há alteração na situação dos sujeitos passivos resultante de uma “reforma do mínimo de existência”. Quanto muito, pode dizer-se que foi introduzida uma norma que, neste aspeto, visou corrigir um desfasamento entre o resultado da aplicação da tabela de taxas de retenção na fonte e o montante de IRS devido a final, passando esta tabela de taxas a ter, também, um critério de progressividade, com o apuramento do valor de retenção sobre os rendimentos colocados à disposição dos seus titulares a ser feito através de taxas marginais.

Ainda sobre as regras do mínimo de existência, importa distingui-las, de forma resumida, de dois outros mecanismos: as deduções específicas das categorias de rendimentos A e H e a dispensa de entrega da declaração.

²¹ <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2012/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2012.pdf>.

²² Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado de 2018.

²³ https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2023/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/OE2023_doc16_Relatorio.pdf.

Quanto às deduções específicas das categorias de rendimentos A e H, sobre o trabalho dependente e pensões, encontram-se previstas, respetivamente, nos artigos 25.º e 53.º do Código do IRS e garantem uma dedução a estes rendimentos de, pelo menos, € 4.104 (a redação anterior previa 72% de 12 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais) ou o valor correspondente às “*contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e para subsistemas legais de saúde*”, caso excedam o valor referido. É, portanto, um garante a quem auferir rendimentos do trabalho dependente ou pensões de um mínimo dedutível diretamente ao rendimento, impedindo, por princípio, qualquer tributação sobre rendimentos até este montante.

Quanto à dispensa de entrega da declaração, com a redação dada pela Lei n.º 72-E/2014, de 31 de dezembro, e a Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, esta é uma medida de simplificação declarativa e abrange, de um modo geral, os sujeitos passivos que apenas tenham auferido rendimentos tributados pelas taxas (liberatórias) previstas no artigo 71.º do Código do IRS ou os titulares de rendimentos de trabalho dependente ou pensões, desde que esses rendimentos sejam inferiores ou iguais a € 8.500, entre algumas outras situações residuais mais específicas, também abrangidas por esta medida de simplificação.

2.5. O Acórdão N.º 187/2013 do Tribunal Constitucional

Em 6 de abril de 2011, Portugal viu-se obrigado a pedir ajuda financeira externa, ao Fundo Monetário Internacional (FMI), pelo Governo liderado pelo Primeiro-Ministro José Sócrates, que se tinha demitido uns dias antes, em 23 de março.

A circunstância extraordinária de estarmos perante a necessidade de uma intervenção financeira externa obrigou o então novo Governo, liderado por Pedro Passos Coelho (eleito em 5 de junho de 2011), a tomar medidas que conduzissem ao cumprimento das metas orçamentais definidas no acordo estabelecido entre o Governo português, o FMI e, também, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu.

Nesse contexto, os orçamentos de Estado para 2011 e 2012 incluíram inúmeras normas com impacto social e fiscal significativo, entre as quais se destacam: a redução dos salários dos funcionários públicos com vencimentos superiores a € 1.500 mensais; o congelamento das pensões; o aumento da taxa do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); um imposto extraordinário sobre os rendimentos, equivalente a 50% do subsídio de Natal; a atualização do valor pago pelas taxas moderadoras na saúde; o aumento no preço dos transportes públicos; o

aumento da taxa de IVA do gás e da eletricidade de 6% para 23%; o corte nos subsídios de férias e de Natal dos funcionários públicos com vencimentos superiores a € 1.000; o aumento para 25% das taxas liberatórias sobre os juros, dividendos e mais-valias mobiliárias, em sede de IRS e IRC; limitações às deduções no IRS; e outras medidas com impacto nestes impostos e no setor da Segurança Social, no Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto sobre Veículos (ISV) e em Impostos Especiais sobre o Consumo, apenas para citar alguns exemplos²⁴.

Esta nota inicial serve de introdução à sequência de medidas tomadas após esse pedido de ajuda financeira externa, onde se incluem as que viriam a ser aprovadas no Orçamento de Estado para 2013, a Lei 66-B/2012, de 31 de dezembro, e que abrangiam algumas propostas suscetíveis de poderem violar princípios constitucionais, entre os quais se inclui o *princípio da progressividade*.

Entre estes múltiplos pedidos de verificação de constitucionalidade sobre várias das normas propostas, inclui-se um pedido de apreciação e declaração apresentado por um Grupo de Deputados – processo n.º 8/2013, por alegada violação da progressividade e do princípio da capacidade contributiva do imposto sobre o rendimento, que foi objeto de apreciação pelo Tribunal Constitucional e cuja decisão foi publicada pelo Acórdão n.º 187/2013.

No pedido que deu origem ao referido processo 8/2013, é suscitada a questão da inconstitucionalidade da norma prevista na Lei do Orçamento do Estado 2013, no “artigo 186.º (na parte em que altera os artigos 68.º, 71.º, 72.º, 78.º, 85.º e adita o artigo 68.º-A ao código do IRS da mesma lei), por violação da proibição do excesso em termos de igualdade proporcional consagrada no artigo 13.º da CRP e por violação da progressividade e do princípio da capacidade contributiva do impostos sobre o rendimento consagrado no artigo 104.º, n.º 1, ambos da CRP”.

Quanto ao caso aqui em análise, respeitante à progressividade do imposto, releva a alteração ao artigo 68.º do Código do IRS, pelo que importa ter presente, desde logo, a tabela de taxas em vigor antes e depois desta alteração.

²⁴ Disponível em <https://www.publico.pt/2012/09/07/economia/noticia/as-principais-medidas-de-austeridade-antes-e-depois-da-entrada-da-troika-1562160>.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2012 - 2013

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2012	De		4 898,00	11,5	11,500
		4 898,00	7 410,00	14,0	12,348
		7 410,00	18 375,00	24,5	19,599
		18 375,00	até 42 259,00	35,5	28,586
		42 259,00	61 244,00	38,0	31,504
		61 244,00	66 045,00	41,5	32,231
		66 045,00	153 300,00	43,5	38,645
		153 300,00		46,5	

Lei n.º 55-A/2010, de 31/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2013	De		7 000,00	14,5	14,50
		7 000,00	até 20 000,00	28,5	23,60
		20 000,00	40 000,00	37,0	30,30
		40 000,00	80 000,00	45,0	37,65
		80 000,00		48,0	

Lei n.º 66-B/2012, de 31/12

Tabela 1: Taxas gerais de IRS 2012-2013

Esta proposta de alteração na estrutura de taxas levou a que este Grupo de Deputados considerasse a proposta inconstitucional, entre outros, com os seguintes argumentos:

“a taxa do escalão mínimo de tributação passa de 11,5% para 14,5% e os rendimentos coletáveis mais baixos são elevados a um escalão superior; são colocados rendimentos coletáveis com valores muito diferentes no mesmo escalão (de 7.000 a 20.000, de 20.000 a 40.000, de 40.000 a 80.000); e são taxados da mesma forma rendimentos coletáveis de valores muito diferenciados. Todos os rendimentos coletáveis acima de € 80.000 são taxados com o mínimo de 48% (...).

Não se cumpre o princípio da progressividade simplesmente por haver mais que um escalão. Por absurdo poderia haver apenas dois. Quando se reduz significativamente a progressividade, está-se a violar esse princípio constitucional.

Desta forma, a LOE 2013 abdica da progressividade do imposto e do critério da capacidade económica na repartição dos impostos.”

Para além das referências à subida generalizada das taxas e à nova estrutura dos escalões, com destaque para a subida da taxa no escalão mais baixo, de 11,5% para 14,5%, releva-se que os argumentos não vão para além de “[n]ão se cumpre o princípio da progressividade por haver mais que um escalão”, “[p]or absurdo poderá haver apenas dois” e “[q]uando se reduz significativamente a progressividade, está-se a violar esse princípio constitucional”.

Apesar disso, o Plenário dissecou esta argumentação e aprofundou a análise a este *princípio da progressividade* e respetiva violação, ou não, à luz da Constituição.

Entrando na matéria objeto de apreciação, este acórdão considera que *“há progressividade quando o valor do imposto aumenta em proporção superior ao incremento da matéria coletável”*. Também conclui que o conceito de *progressividade* é indeterminado e que *“não é possível inferir do imperativo constitucional o grau de amplitude que, em concreto, permita satisfazer o requisito da progressividade exigível”*, não se vislumbrando na CRP o número de escalões específicos ou a variação de taxas correspondentes, ainda que referenciadas em abstrato, que conduza ao cumprimento dessa *progressividade*.

Nesse sentido, este acórdão faz referência a Gomes Canotilho e Vital Moreira (2007, p. 1102), indicando que *«o grau de progressividade, assim como o nível de tributação, a carga fiscal ou a relação entre os diferentes impostos são questões de “política fiscal” que é, ela própria, um instrumento de política governamental»*.

Recuperando algumas das referências constitucionais (ponto 2.1. Enquadramento constitucional do sistema fiscal), também este acórdão alude à *“incumbência de operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”* (alínea b) do artigo 81.º da CRP), à *“funcionalização do sistema fiscal a uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza, a par da satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”* (n.º 1 do artigo 103.º da CRP) e ao facto de se promover a diminuição das desigualdades, prevista no n.º 1 do artigo 104.º da CRP, considerando a progressividade e *“tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”*, concluindo que, de acordo com estes pressupostos, *“nem todos os modos e graus de concretização de progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal satisfazem a exigência constitucional”* e que essa *progressividade “exige um progressividade com a virtualidade intrínseca de contribuir para uma diminuição da desigualdade de rendimentos”*.

Nestes termos, este Tribunal considera que *«não é possível validar um sistema de “progressividade mínima”»*, traduzido na existência de uma taxa única, proporcional (*flat tax*), associada à garantia de não tributação do rendimento correspondente ao mínimo de existência”. Este tribunal reforça a ideia, salientando Saldanha Sanches (*Manual de Direito Fiscal*, pág. 237), que refere que *«o objetivo constitucional da “repartição justa dos rendimentos” não é compatível com uma progressividade mínima, pois a existência de um imposto de rendimento pessoal que vise a “diminuição das desigualdades” implica um grau mais elevado de progressividade do que aquele que existe num sistema que, sem conter preocupações redistributivas, se limita a não tributar os rendimentos mínimos»*.

Depois de justificar que as medidas propostas se conformam nos limites constitucionais da ação política, à luz do *princípio da progressividade*, acabou por se pronunciar pela não

inconstitucionalidade da norma do artigo 186.º da Lei do Orçamento do Estado 2013, na parte em que alterou, neste caso particular, o artigo 68.º do Código do IRS.

Para além dos considerandos deste acórdão de extrema relevância para este trabalho e para a clareza dos conceitos associados à progressividade do imposto sobre o rendimento pessoal, cuja apreciação no quadro constitucional era inexistente até esta data, importa destacar a conclusão destes juízes sobre a impossibilidade de aplicação de uma *flat tax* no nosso ordenamento jurídico, ainda que mitigada pela garantia de não tributação de um rendimento correspondente ao mínimo de existência.

2.6. Algumas conclusões

Entre outros quesitos, pretende-se com o presente trabalho questionar a conclusão extraída o Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional, quanto ao nível mínimo de progressividade imposto constitucionalmente e, analogamente, se a progressividade resultante da aplicação de uma taxa fixa com uma isenção base é ou não suficiente para o desígnio constitucional.

Para além disto, irá procurar-se evidência sobre o alcance, ou não, da pretensão redistributiva e de diminuição das desigualdades por via do IRS, tendo em conta o desvirtuamento do modelo atual das taxas de IRS face ao preconizado na Constituição.

O concurso de princípios e objetivos constitucionais que são conferidos pelo legislador, nomeadamente a *progressividade* resultante da aplicação da referida taxa fixa, o “*crescimento económico*”, o “*desenvolvimento económico e social*” ou a promoção “*do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas*” e a “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” e “*diminuição das desigualdades*”, considerando “*as necessidades e os rendimentos do agregado familiar*” serão também abordados, assim como um estudo comparativo das taxas efetivas de IRS atuais com as que resultariam da aplicação de uma taxa fixa, com uma parcela de rendimentos isenta dessa taxa.

A este respeito, não pode deixar de se assinalar as conclusões ínsitas no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009)²⁵, que ao abordar a evolução do imposto sobre o rendimento, o IRS, refere que “*sem qualquer discussão sobre a concepção de rendimento adoptada no código,*

²⁵ Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5447566e4c304e5054533831513039474c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764d6d5a6c4d6a51324d3251745a5442684d7930304f544a6b4c574a6b4e7a59744e6d59785a6a41345a474a6c4d6a55314c6e426b5a673d3d&fich=2fe2463d-e0a3-492d-bd76-6f1f08dbe255.pdf&Inline=true>.

sobre o conceito de capacidade contributiva e sobre a medida dessa capacidade optou-se por uma translação integral dos abatimentos ao rendimento para deduções à colecta, em nome da «equidade», como se o IRS fosse o único instrumento, ou o instrumento ideal, de redistribuição do sistema”. E continua: “[e]sta translação, não tendo sido feita – ou, pelo menos, não sendo conhecido qualquer estudo comparativo sobre os efeitos gerados na «despesa fiscal» associados aos dois paradigmas de subjectivização-, terá induzido, inevitavelmente, um aumento da progressividade do imposto para os rendimentos médio/altos sujeitos a englobamento e a tabela de taxas progressivas, com eficácia discutível na pretendida redistribuição da riqueza”²⁶.

Estas conclusões referiam-se à transferência de um conjunto de abatimentos que eram diretamente deduzidos do rendimento líquido global e que, como tal, eram representativos de despesas indispensáveis à satisfação das necessidades essenciais, para uma dedução à coleta que, por essa via, teria implicações a jusante do apuramento do imposto, podendo perverter o conceito de capacidade contributiva ou colocar em causa o mínimo de existência.

Se olharmos para os instrumentos legais mais representativos do mínimo de existência, temos o valor da retribuição mensal mínima garantida e o indexante de apoios sociais, considerando o espírito do legislador aquando da sua introdução (Lei 53-B/2006, de 29 de dezembro – com efeitos a 01/01/2007), valores que podem não alcançar o montante suficiente para uma existência condigna.

A medida da desproporção entre os que obtêm maiores rendimentos ou detêm maior riqueza e o peso que o imposto sobre o rendimento, e sobre a riqueza, devem ter no sistema fiscal é e será sempre a grande questão, não podendo a mesma deixar de expressar opções fiscais políticas que, naturalmente, serão representativas do modelo social por elas visado.

Nesta perspetiva, importa clarificar o *princípio da progressividade*, se o imposto *único e progressivo* que tem estado vigente cumpre ou não os mandos constitucionais e o impacto que este sistema de tributação do rendimento pessoal e respetivos escalões têm na promoção da redução das desigualdades enunciadas e na repartição justa do rendimento e da riqueza.

Para além desta clarificação, interessa perceber em que medida a aplicação de um modelo de taxa fixa, aplicável após se considerar um valor base de rendimento isento, previamente fixado por capitação²⁷, é válido ou não à luz deste *princípio da progressividade* e se o mesmo cumpre ou

²⁶ Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. (Coordenação Geral) e outros, Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, 2009, p. 196-200.

²⁷ Por princípio, um modelo de aplicação de taxa fixa só cumpre a progressividade imposta pela Constituição da República Portuguesa se prever um valor base de rendimento isento, sendo a taxa aplicada apenas aos rendimentos superiores a esse valor base.

não os restantes objetivos constitucionais consagrados. No fundo, saber qual o nível de progressividade mínimo necessário visado pelo sistema fiscal, tendo em conta a redistribuição, a capacidade contributiva, o mínimo de existência e a unicidade do imposto sobre o rendimento, sem esquecer os demais imperativos constitucionais.

3. SISTEMAS DE TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO PESSOAL

O conceito de rendimento fiscal para efeitos de tributação tem evoluído ao longo do tempo e, com estas mudanças, desenvolvem-se também os sistemas de tributação.

De forma abrangente, Manuel Faustino diz-nos que a *“teoria económica tem do rendimento três noções principais: o rendimento produto, o rendimento consumo e o rendimento acréscimo”*. É esta última teoria, a do rendimento acréscimo, que serve de base ao sistema de tributação atual, em Portugal, sendo definida por este autor como *“o quantitativo que uma pessoa pode gastar durante um determinado período sem quebra do património que detinha no início desse período”*. E continua dizendo que *“[é] a conceção mais ampla de rendimento, abrangendo os quantitativos derivados da participação do sujeito nas atividades produtivas; as transferências recebidas de terceiros; o valor do auto-consumo e da utilização de bens duradouros (rendimentos imputados) e o incremento do valor patrimonial inicial (mais-valias potenciais ou latentes)”*²⁸.

Já o conceito de *rendimento produto* é-nos descrito por Freitas Pereira como *“o produto obtido durante certo período através da participação na atividade produtiva, ou, como outros dizem, «o produto periódico da exploração de uma fonte económica durável», tal como o capital ou o trabalho ou a combinação dos dois factores”*. Este autor descreve-nos, também, o conceito de *rendimento consumo* como *“uma tributação pessoal com base no consumo, que se pode filiar numa conceção que, para efeitos fiscais, faz corresponder rendimento ao fluxo de bens e serviços que são proporcionados a uma pessoa durante certo período”*, dando nota que *“a poupança e as variações no valor do património são expressamente excluídas”* deste conceito.²⁹

Enunciados de forma resumida alguns dos pressupostos associados ao conceito de rendimento, com destaque para a do *rendimento acréscimo*, importa descrever aqueles que poderão ser considerados os sistemas de tributação do rendimento pessoal mais consensuais e, por isso, mais utilizados: o modelo de tributação unificada ou compreensiva, o modelo de tributação linear e o modelo dual e semi-dual.

O preâmbulo do Código do IRS, na sua introdução, começa por nos apresentar um revisionismo histórico da evolução do imposto sobre a tributação do rendimento das pessoas singulares em território português e descreve-nos, de forma sucinta, a evolução do seu modelo dualista, trazido com a reforma realizada entre 1962 e 1965, até ao modelo atual, de tributação unificada ou compreensiva, que, apesar de algumas incongruências, ainda persiste.

²⁸ Catarino, João Ricardo; Guimarães, Vasco Branco, e outros, *Lições de Fiscalidade. Vol- I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 2014, p. 206.

²⁹ Freitas Pereira, Manuel Henrique, *Fiscalidade – 3.ª Edição*, 2009, pp. 79-82.

Para além destes, há o já referido modelo de tributação linear e, ainda, modelos assentes na tributação da despesa, que, resumidamente, operam através de uma tributação do consumo, isentando a poupança. Considerando a sua fraca aplicabilidade, nomeadamente nos países mais desenvolvidos, não será aqui objeto de análise, sendo apenas objeto desta referência.

Adiante, aproveitando o trabalho de síntese realizado e que levou à elaboração do já citado Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009), sob a coordenação geral de António Carlos dos Santos e António M. Ferreira Martins, serão brevemente caracterizados os modelos de tributação unificada ou compreensiva, de tributação linear e dual e semi-dual

3.1. Modelo de tributação unificada ou compreensiva do rendimento

O IRS que está em vigor desde 1989 é caracterizado como um modelo de tributação unificada ou compreensiva do rendimento, também denominado como sistema clássico, e é descrito, no preâmbulo do Código do IRS, como uma *“tributação unitária, atingindo globalmente os rendimentos individuais”*, perspetiva através da qual apenas é possível *“a distribuição da carga fiscal segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva”*.

De forma simplificada, o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009) citado indica-nos que este sistema *“de base alargada (comprehensive income tax) tributa o conjunto ou a maior parte dos rendimentos obtidos pelo contribuinte, líquido das deduções específicas, segundo a mesma tabela de taxas”*. E acrescenta que *“[i]sto significa que tanto os rendimentos de trabalho como os de capital são tributados às mesmas taxas, geralmente por aplicação de uma tabela de taxas progressivas, e que o valor dos abatimentos aumenta paralelamente ao nível dos rendimentos”*³⁰.

Em teoria, este imposto tem em atenção as especificidades próprias das múltiplas fontes de rendimento, que permitem apurar o rendimento específico de cada uma dessas fontes, sujeito a tributação, após as respetivas deduções, naquela que será a sua natureza compreensiva, aplicando ao somatório do rendimento apurado das várias categorias uma única taxa ou tabela de taxas (progressiva), conferindo-lhe a perspetiva unitária de tributação.

Como veremos adiante, este modelo, apesar de descrito como unificado, tem sido cada vez mais pervertido, nomeadamente pelo crescente número de situações abrangidas por uma tributação autónoma, através de taxas liberatórias ou especiais.

³⁰ Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros (2009), op. cit., p. 200.

Sobre esta perversão, Freitas Pereira refere que “*recentes desenvolvimentos puseram de novo em relevo a conveniência de se introduzirem alguns ajustamentos ao mito do imposto único sobre o rendimento, o que não justifica os entorses do atual sistema e, pelo menos em alguns casos, o acentuar da cedularização verificada nos últimos anos*”.

Na mesma senda, o Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009) também é claro ao referir que “[*o*] *facto de, na realidade, o modelo dito unificado não tributar uniformemente todas as categorias de rendimentos induz situações de arbitragem fiscal e potencia a falta de neutralidade de imposto em relação às opções económicas dos sujeitos passivos*”, indo mais longe ao expressar que “[*e*] *ste defeito de falta de neutralidade projeta-se negativamente nos custos da administração do imposto, diminui a capacidade da cobrança da receita fiscal e lesa a eficácia e a equidade do sistema fiscal*”³¹.

Fica bem evidente que o modelo original (*clássico*) preconizado pela Constituição e pelo Código do IRS, um modelo que impõe uma tributação unificada do conjunto de rendimentos auferidos por determinada pessoa ou agregado, é hoje uma miragem. O desiderato constitucional de um “imposto “*único e progressivo*” está ferido quando, como adiante melhor se descreverá, há um sem número de situações que “fogem” a este propósito, ao serem abrangidos por regimes ou taxas específicas, à margem dessa unicidade.

Se há terreno onde esta tributação unitária (progressiva) tem vingado, é, sem dúvida, na tributação dos rendimentos de trabalho dependente e pensões. Estas formas de obtenção de rendimentos acabam por ser os “parentes pobres” do modelo, pois nos níveis de rendimento mais altos ficam sujeitos a taxas altíssimas, sendo prejudicados na sua tributação pelo efeito progressivo das taxas, enquanto que os rendimentos de capital (de capitais, mais-valias ou prediais), nesses mesmos níveis, beneficiam de taxas mais brandas (fixas), da qual resulta uma tributação inferior.

O Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009) vinca a este propósito que, nestes termos, este modelo “*afecta a eficácia, não respeita o princípio da equidade horizontal, porque, na prática, discrimina determinados rendimentos em relação a outros*”³².

3.2. Imposto de tributação linear (proporcional ou *flat tax*)

O sistema de tributação linear do rendimento, também conhecido como proporcional ou *flat tax*, de forma simples resulta da aplicação de apenas uma taxa linear/proporcional/fixa a todos

³¹ Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros (2009), op. cit., p. 202.

³² Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros (2009), op. cit., p. 203.

os rendimentos líquidos. Em tese, a tributação linear pode ocorrer sem qualquer abatimento ou com um abatimento base aplicável aos rendimentos, independentemente do nível dos rendimentos obtidos, para além de consagrar outras preposições que consagrem a eficiência, a simplicidade e a equidade da tributação.

No âmbito deste trabalho, a aplicação de uma taxa fixa na tributação do rendimento das pessoas singulares deverá ser considerada tendo em conta o modelo que prevê uma isenção de base aos rendimentos obtidos, pois só assim, à partida, lhe é conferido um critério de *progressividade*, que, como já observado, constitui um elemento essencial do nosso sistema fiscal.

Melhor descrevendo este modelo, também aqui com recurso ao Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009), este sistema é caracterizado por propor “*a aplicação de uma só taxa proporcional a todos os rendimentos líquidos (de capitais, de trabalho e de outras fontes, diminuídos de deduções específicas)*”, concluindo que “[*a*] *tributação dos rendimentos do trabalho e dos rendimentos de capitais é, assim, idêntica; o valor dos abatimentos é independente do nível de rendimentos*”³³.

Na mesma senda, Freitas Pereira descreve, pelas suas palavras, “*no modelo mais divulgado*”, como “*um imposto que, como a sua designação sugere, tributa a uma única taxa proporcional todo o rendimento que supere um determinado limite mínimo, abaixo do qual se verifica uma isenção (que equivale à aplicação de uma taxa zero)*”³⁴.

Uma outra característica fundamental deste modelo é a sua simplicidade. A isenção de base que lhe é conferida, pressupõe a eliminação de um conjunto de situações de isenção, de um rol de benefícios fiscais e de outras situações que são deduzidas à coleta, devendo ser consagrado no valor de abatimento um montante que pode variar em função da situação pessoal e familiar do contribuinte e pode ser mais ou menos ambicioso, dependendo da política fiscal que se pretenda.

A ideia de simplicidade foi, sem dúvida, um dos motes impulsionadores deste modelo, cuja autoria alguns autores atribuem a dois economistas da Fundação Hoover (Estados Unidos), Robert Hall e Alvin Rabushka, com a publicação de um artigo em 10 de dezembro de 1981, no *Wall Street Journal*, intitulado “*A proposal to simplify our Tax System*”.

O modelo desenvolvido por estes dois economistas ficou conhecido por “*modelo Hall-Rabushka*” e, em Portugal, foi destacado numa obra dedicada a José Guilherme Xavier de Basto³⁵, notável fiscalista, que inclui contributos de um grupo de reconhecidos estudiosos da ciência fiscal e onde

³³ Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros, 2009, op. cit., p. 201.

³⁴ Freitas Pereira, Manuel Henrique, 2009, op. cit., p.96-99.

³⁵ Saldanha Sanches, J.L.; Martins, António, 2006, *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto*.

o economista João José Amaral Tomaz desenvolveu um estudo sobre este modelo, sob o tema “*A redescoberta do imposto proporcional (flat tax)*”³⁶.

Como nos descreve Amaral Tomaz, depois do artigo publicado pela dupla Hall-Rabushka, em 1985 a Hoover Institution Press, Stanford University, California, publica o livro destes autores com o título “*The Flat Tax*” com a menção na capa “*the fairest, simple, most efficient and workable plan yet proposed*”. Sem dúvida, uma expressão que refletia um plano ambicioso para a reestruturação do sistema fiscal norte-americano, que abrangia as pessoas singulares e coletivas e com o propósito de tornar estes impostos mais equitativo, eficientes e operativos. Neste plano, era sugerido “*uma taxa única de 19% para todos os rendimentos, independentemente da sua proveniência, a eliminação de todos os mecanismos de isenções deduções e abatimentos*” com “*a criação de abatimentos standard ao rendimento bruto das pessoas singulares em função da composição do seu agregado familiar*”.

Este modelo tinha ainda a pretensão de deixar de fora desta tributação os rendimentos de capitais (juros, dividendos, etc.) e as mais-valias, «*em aderência ao princípio de um imposto sobre o consumo (“consumption tax”), em que os cidadãos seriam tributados em função do que retiravam da economia e não em função do que investiam (“people are taxed on what they take out of the economy, not on what they put in”)*»³⁷.

Uma outra característica assinalável era o facto de a declaração fiscal corresponder a um simples bilhete postal (“*the postcard tax return*”).

No estudo apresentado por Amaral Tomaz são identificados vários países que adotaram modelos baseados numa *flat tax*, cada um com determinados aspetos particulares, como por exemplo a escolha da taxa a aplicar, diferenciada em alguns casos entre pessoas singulares e coletivas, ou um maior ou menor valor de abatimento base para o sujeito e respetivo agregado ou a inclusão ou não na base tributável de rendimentos de capital, mas, no geral, fiéis à ideia de um modelo simplificado e de taxa única, aplicável, respetivamente, aos rendimentos obtidos pelas pessoas singulares e coletivas.

Jersey, Hong Kong, Guernsey, Estónia, Letónia, Rússia, Lituânia, Sérvia, Ucrânia e a República Eslovaca são exemplos de países que adotaram este modelo de tributação, um modelo que

³⁶ Amaral Tomaz, João José, 2006, A redescoberta do Imposto proporcional (flat tax) in Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, pp. 351-405.

³⁷ Amaral Tomaz, João José, 2006, op. cit., p 357.

parece agradar a vários países do leste europeu, nomeadamente em países da antiga URSS (União das Repúblicas Socialistas Soviéticas)³⁸.

Importa fazer referência a algumas evoluções deste modelo, que preveem (i) a inclusão da fiscalidade regional – Modelo Clemens / Emes; (ii) a integração da Segurança Social – Modelo Ganderton / Hineline; Modelo Bem Branch e Modelo Sastry / Nugent; (iii) uma opção entre *flat tax* com Segurança social incluída e o sistema atual do Estados Unidos da América – Modelo Stephen Moore; (iv) a substituição dos impostos sobre o rendimento por um imposto geral sobre o consumo – Modelo Kotlikoff e a proposta Linder / Peterson e Linder / Chambliss (*National Sales Tax*) e a proposta de Shaefer / Tausin (*National Retail Sales Act*); e (v) uma *flat tax* compatibilizada com o rendimento básico garantido – Modelo Atkinson, melhor desenvolvidas no estudo apresentado pelo Professor Amaral Tomaz³⁹

Por último, assinalam-se os aspetos positivos e negativos identificados por este Professor, que começa por reconhecer que “*as mensagens de simplificação; de dispensa de apresentação de declarações; de redução ou eliminação de abatimentos, deduções e benefícios fiscais, como condição necessária à fixação de uma taxa única de valor baixo, têm vindo a obter, recentemente, um maior acolhimento*”, acrescentado que a aplicação de uma única taxa “*pode conduzir a resultados de alguma progressividade*”. Como aspetos positivos, de forma sucinta, destacam-se a *simplicidade, o aumento da possibilidade de dispensa de obrigações declarativas e a diminuição potencial da evasão fiscal*, enquanto que nos aspetos negativos refere a dificuldade política em seguir esta opção mantendo o nível de receitas fiscais, o eventual *desagravamento fiscal nos titulares de altos rendimentos*⁴⁰ e uma eventual *diminuição da equidade horizontal e vertical*, entre outros.⁴¹

Em modo de conclusão deste ponto, não pode deixar de ser feita referência às conclusões ínsitas no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009), cujo parágrafo se transcreve⁴²:

“Parece longe de reunir consenso a possibilidade de adoção em Portugal do modelo de imposto linear. Mas, logrado que fosse um grau aceitável de progressividade – mediante uma dedução de base ao rendimento, equivalente ao mínimo vital de existência, modelada em conformidade com a composição do agregado familiar e a respectiva situação pessoal (v.g., majoração por deficiência, idade, etc.) –

³⁸ Amaral Tomaz, João José, 2006, op. cit., pp.368-374.

³⁹ Amaral Tomaz, João José, 2006, op. cit., pp.382-395.

⁴⁰ Aqui apenas deverão ser equacionados os rendimentos do trabalho e pensões, pois, como se tem observado, maioritariamente os rendimentos de capital (capitais, mais-valias e prediais) são sujeitos a taxas liberatórias ou especiais.

⁴¹ Amaral Tomaz, João José, 2006, op. cit., pp. 395-403.

⁴² Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros (2009), op. cit., p. 208.

este modelo cumpriria com os imperativos constitucionais no que toca à existência de um imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal, tendo em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar. Também perderia sentido a discussão sobre a tributação separada ou conjunta e simplificar-se-ia efectivamente o imposto.

Dai que se nos afigure um equívoco rejeitar liminarmente o modelo linear como hipótese de trabalho.”

3.3. Imposto dual e semi-dual

De forma resumida, como é descrito no preâmbulo do Código do IRS (n.º 2), a estrutura dualista do sistema apresenta duas “camadas” de tributação, sendo a primeira a que resulta da aplicação de uma taxa proporcional aos rendimentos líquidos das diversas categorias de rendimentos (impostos cedulares ou de produto), à qual acresce uma taxa progressiva sobre uma segunda “camada” de rendimentos, complementar aos restantes rendimentos e atendendo a determinadas características pessoais dos sujeitos passivos de imposto (imposto complementar). Foi este o modelo que vigorou até à reforma de 1989.

O Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal (2009) descreve o modelo dualista de forma similar, referindo que é aplicada “*uma taxa de tributação proporcional a todos os rendimentos líquidos (rendimentos brutos de trabalho, de capital e pensões, diminuídos de deduções específicas), a que se soma um imposto progressivo sobre os rendimentos brutos do trabalho e sobre as pensões (os rendimentos do trabalho são, portanto, submetidos a taxas superiores às que se aplicam aos rendimentos de capital)*”.

Este modelo, que tem vigência em alguns países nórdicos, como por exemplo a Finlândia, a Noruega ou a Suécia, pode ser criticado por tributar de forma agravada os rendimentos de trabalho e pensões, que concorrem para a tal “segunda camada” de tributação. Uma das justificações enunciadas para a opção por este modelo é a dificuldade em tributar os rendimentos de capitais, dada a sua mobilidade internacional, em economias abertas, circunstância que leva alguns Estados a assumir uma tributação menos onerosa, na base, evitando uma eventual fuga de capitais ou outras práticas evasivas.

O sistema semi-dual é, talvez, aquele que melhor reflete o imposto sobre o rendimento pessoal vigente no nosso ordenamento jurídico. Este sistema não prevê a aplicação das mesmas taxas aos diferentes tipos de rendimentos, como fica bem evidenciado pelas redações atuais dos artigos 71.º e 72.º do Código do IRS (taxas liberatórias e especiais). Os rendimentos de capitais, mais-valias e prediais suportam taxas proporcionais mais moderadas, sem prejuízo de, no caso

português, poderem optar pelo englobamento destes rendimentos, enquanto que as restantes categorias são sujeitas a taxas mais elevadas e progressivas, nomeadamente nos rendimentos mais altos⁴³.

Como referido, as descrições sobre os modelos de tributação do rendimento das pessoas singulares foram concretizados de forma breve, sendo reservado para pontos seguintes a confrontação entre o modelo assente no atual sistema de tributação compreensiva e unificada, que tem por base a aplicação de uma tabela de taxas progressivas, e um modelo de tributação linear, assente na aplicação de uma taxa fixa, considerando-se, para este efeito, aquele que prevê um abatimento base aos rendimentos sujeitos a imposto.

⁴³ Carlos dos Santos, António; Ferreira Martins, António M. e outros (2009), op. cit., pp. 200-201.

4. O MODELO DE TAXAS DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES

4.1. As referências preambulares ao *princípio da progressividade* no Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro

Nos pontos introdutórios do Preâmbulo do Decreto Lei 442-A/88, de 30 de novembro, que introduziu o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, em 1989, consagra-se, desde logo no seu ponto 3, a preocupação do cumprimento dos princípios constitucionais já enunciados, nomeadamente quanto à repartição justa dos rendimentos e da riqueza, à diminuição das desigualdades, ao carácter único e progressivo do imposto sobre o rendimento pessoal e a imperativa consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar.

Nesse sentido, em substituição de um sistema cedular que, numa primeira fase, tributava individualmente as diversas fontes de rendimento, separadas entre si e sem articulação, este “novo” IRS visava implementar uma forma de tributação unitária dos diversos rendimentos pessoais, os quais, considerando a natureza específica de cada fonte, concorriam para a formação de um rendimento global único, o rendimento coletável, que serviria de base à determinação da taxa correspondente, “*segundo um esquema racional de progressividade, em consonância com a capacidade contributiva*”.

Ainda no terceiro parágrafo deste preâmbulo se refere que este esquema de progressividade se justifica em nome da necessidade de se “*corrigir a distribuição primária do rendimento que decorre do processo produtivo, de modo a operar uma redistribuição secundária que concorra para definir um padrão de distribuição tida como social e politicamente mais aceitável*”, assumindo-se claramente os objetivos constitucionais consagrados, nomeadamente, quanto a este ponto, o da repartição justa dos rendimentos e da riqueza e a diminuição das desigualdades.

É curioso verificar que apesar da inovação da técnica tributária introduzida pelo IRS em 1989, já nessa altura se constatava que, “*pela tomada de consciência dos efeitos de desincentivo das elevadas cargas fiscais associadas aos esquemas de tributação progressiva*”, havia países a infletir a curva ascensional das taxas e a reduzir as taxas marginais mais altas. Este “desincentivo” pode ser interpretado como causador da redução do estímulo ao aumento do produto (do trabalho ou de outras formas de rendimento) ou que levasse à transferência de rendimentos para formas não declaradas (elisão ou evasão fiscal), devido à excessiva carga a partir de determinado nível de remuneração.

Outra das constatações refletidas no ponto 8 preambular é a inexistência de diferenciação de taxas aplicáveis em função da categoria de rendimento a que a mesma se aplica. Se é certo que a forma de apuramento do rendimento a englobar é diferente em cada uma das diversas categorias, pela natureza específica de cada uma, foi, desde logo, assumido que a origem desse ou desses rendimentos não seria qualificativa da taxa que lhe seria aplicada. Eventualmente, esta circunstância poderia ser atendida por se considerar que o esforço de ganhar a vida a trabalhar traduz um rendimento mais fundado do que os frutos obtidos, por exemplo, com rendimentos de capital ou prediais. Mas o legislador deixou vincado que tal diferenciação não releva para efeitos de apuramento de taxa ou do nível de progressividade imposto.

É, assim, evidente que o espírito que instituiu a tributação do rendimento pessoal através do IRS não quis qualificar positivamente ou negativamente qualquer espécie de forma de obtenção de rendimento, devendo todas as suas fontes concorrer para o apuramento de um rendimento global único, sem deixar de atender às circunstâncias específicas da natureza de cada uma dessas origens, impondo-lhe a montante a taxa e o respetivo nível de progressividade que resultasse do somatório dos rendimentos globais.

Por isso, do ponto de vista legislativo, constitucional ou normativo, não se vislumbra a imposição de qualquer discriminação de taxas, em função da origem da obtenção do rendimento que concorra para o imposto sobre o rendimento pessoal.

Quanto ao nível de progressividade preconizado nas notas precedentes à introdução do Código do IRS (no parágrafo 17), é referido que existe uma “*tendência para o abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais*” a nível mundial, de forma a contrariar a tendência do efeito negativo do imposto sobre o trabalho e a formação de capital.

Apesar de se assegurar “com nitidez o critério da tributação progressiva”, considerando 5 escalões de rendimento a que se aplicam taxas normais que variam entre 16% e 40% (ver quadro infra), a preocupação de acautelar a finalidade redistributiva do sistema de tributação é também garantida pela consagração de abatimentos e deduções à coleta “*que claramente beneficiam os titulares de baixos níveis de rendimentos*”.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 1989						
Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
1989	De	até	2 244,59	16,0	16,000	
			2 244,59	4 239,78	20,0	17,882
			4 239,78	6 234,97	27,5	20,960
			6 234,97	14 963,94	35,0	29,150
			14 963,94		40,0	
Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30/11						

Tabela 2: Taxas gerais de IRS 1989

A preocupação de cumprir a finalidade redistributiva deste imposto através de outras formas, e não apenas exclusivamente pela sua progressividade, é aqui manifestada, tendo em conta, ainda, o cuidado do legislador em não criar um elevado número de escalões, como até essa data se verificava no imposto complementar, com 11 escalões, de forma a alcançar um outro pilar exigido nesta reforma tributária, o da simplificação do sistema.

Por último, a este propósito, importa fazer referência ao quociente conjugal introduzido pelo IRS, que permitia garantir que os sujeitos passivos casados (atualmente também aplicável aos unidos de facto) não fossem prejudicados na aplicação da taxa correspondente ao somatório dos seus rendimentos, sendo este dividido por 2 para efeitos de determinação de taxa⁴⁴, em comparação com os sujeitos passivos que entregassem a sua declaração sozinhos (solteiros(as), viúvos(as), divorciados(as) ou separados(as) de facto), garantindo assim a atenção constitucional que é dada ao agregado familiar no já referido n.º 1 do artigo 104.º da CRP.

Assim, de acordo com o preâmbulo que originou a reforma tributária do imposto sobre o rendimento pessoal, em 1989, importa destacar que para além da preocupação de consagração normativa da “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*”, “*da diminuição das desigualdades*”, da “*consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar*”, concretizado através de um imposto “*único e progressivo*”, são estabelecidas as seguintes conclusões:

- Não existem rendimentos mais fundados do que outros, pelo que a sua categoria deve ser indiferente para efeitos de determinação de taxa;

⁴⁴ “[S]alvo se um só dos cônjuges tiver auferido rendimento igual ou superior a 95% do rendimento englobado, caso em que a taxa aplicável é a correspondente ao rendimento coletável dividido por 1,85.” – redação do n.º do artigo 72.º do Decreto-Lei 442-A/88, de 30/11.

- Elevadas taxas de imposto nos escalões mais altos podem dissuadir o estímulo ao aumento do produto (do trabalho ou de outras formas de rendimento) ou potenciar formas não declaradas de rendimentos (elisão ou evasão fiscal), devido à excessiva carga fiscal a partir de determinado nível de remuneração;
- Verificava-se um abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais” a nível mundial, de forma a contrariar a tendência do efeito negativo do imposto sobre o trabalho e a formação de capital;
- A finalidade redistributiva do sistema de tributação pode ser, também, garantida pela consagração de abatimentos e deduções à coleta, que podem beneficiar em maior grau os titulares de baixos níveis de rendimentos; e
- A necessidade de simplificação do sistema.

4.2. Evolução da tabela de taxas gerais e principais fundamentos para as suas alterações

Como temos vindo a observar, à ideia de tributar os rendimentos pessoais de forma única e progressiva está subjacente a promoção da diminuição das desigualdades, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Neste sentido, importa perceber quais os fundamentos e propósitos que levam o legislador a alterar a tabela de taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS (antigo artigo 71.º). Para esse efeito, elencam-se no quadro infra todas as tabelas de taxas gerais que estiveram em vigor desde o ano 2000, assinalando-se, de seguida, as alterações mais significativas nestas tabelas de taxas e os fundamentos invocados nos relatórios orçamentais respetivos de cada um desses anos.

Desde 2000, foram várias as alterações promovidas na tabela das taxas gerais de IRS, das quais se destacam as resultantes da normal atualização dos preços, pela inflação; o aumento ou diminuição do número de escalões; o aumento ou a diminuição da taxa mínima ou máxima de imposto; e a variação nos limites de cada um dos escalões.

As duas primeiras décadas deste novo século trouxeram várias alterações à estrutura de taxas deste imposto, sendo consagrado nos diversos relatórios dos orçamentos de Estado respetivos as justificações que levaram às alterações introduzidas, razão pela qual se considera uma base de amostra suficiente para analisar os fundamentos às mudanças introduzidas.

Entre estas alterações destacam-se as ocorridas em 2001, 2006, 2010, 2013, 2018 e 2022, as quais são mais representativas da introdução ou eliminação de escalões e/ou aumento ou diminuição de taxas ou limites mínimos e máximos aplicáveis através da tabela de taxas gerais (progressivas), daí serem estas as analisadas e as quais serão adiante melhor descritas

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2000 - 2008

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2000	De	até	3 641,23	14	14,0000
			5 731,19	15	14,3647
			14 165,86	25	20,6972
			32 825,89	35	28,8277
				40	

Lei n.º 3-B/2000, de 4/4

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2001	De	até	3 990,38	12	12,0000
			6 035,45	14	12,6777
			14 963,94	24	19,4333
			34 417,05	34	27,6667
			49 879,79	38	30,8700

Lei 30-C/00, de 29/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2002	De	até	4 100,12	12	12,0000
			6 201,42	14	12,6777
			15 375,45	24	19,4333
			35 363,52	34	27,6667
			51 251,48	38	30,8700

Lei n.º 109-B/2001, de 27/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2003	De	até	4 182,12	12	12,0000
			6 325,45	14	12,6777
			15 682,96	24	19,4333
			36 070,79	34	27,6667
			52 276,61	38	30,8700

Lei n.º 32-B/2002, de 30/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2004	De	até	4 266,00	12	12,0000
			6 452,00	14	12,6777
			15 997,00	24	19,4333
			36 792,00	34	27,6667
			53 322,00	38	30,8700

Lei n.º 107-B/2003, de 31/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2005	De	até	4 351,00	10,5	10,5000
			6 581,00	13,0	11,3471
			16 317,00	23,5	18,5985
			37 528,00	34,0	27,3035
			54 377,00	36,5	30,1544

Lei n.º 55-B/2004, de 30/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2006	De	até	4 451,00	10,5	10,5000
			6 732,00	13	11,3471
			16 692,00	23,5	18,5986
			38 391,00	34	27,3037
			55 639,00	36,5	30,1545

Lei n.º 60-A/2005, de 30/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2007	De	até	4 544,00	10,5	10,5000
			6 873,00	13	11,3472
			17 043,00	23,5	18,5991
			39 197,00	34	27,3036
			56 807,00	36,5	30,1545

Lei n.º 53-A/2006, de 29/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2008	De	até	4 639,00	10,5	10,5000
			7 017,00	13	11,3472
			17 401,00	23,5	18,5994
			40 020,00	34	27,3037
			58 000,00	36,5	30,1545

Lei n.º 67-A/2007, de 31/12

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2009 - 2022

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2009	De	até	4 755,00	10,5	10,5000
			7 192,00	13,0	11,3471
			17 836,00	23,5	18,5996
			41 021,00	34,0	27,3039
			59 450,00	36,5	30,1546

Lei n.º 64-A/2008 - 31/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2010	De	até	4 793,00	11,08	11,0800
			7 250,00	13,58	11,9270
			17 979,00	24,08	19,1790
			41 349,00	34,88	28,0550
			59 926,00	37,38	30,9440

Lei n.º 12-A/2010 - 30/06

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2011 a 2012	De	até	4 898,00	11,5	11,5000
			7 410,00	14,0	12,348
			18 375,00	24,5	19,599
			42 259,00	35,5	28,586
			61 244,00	38,0	31,504

Lei n.º 55-A/2010, de 31/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2013 a 2015	De	até	7 000,00	14,5	14,50
			20 000,00	28,5	23,60
			40 000,00	37,0	30,30
			80 000,00	45,0	37,65
				48,0	

Lei n.º 66-B/2012, de 31/12, republicação pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2016	De	até	7 035,00	14,5	14,500
			20 100,00	28,5	23,600
			40 200,00	37,0	30,300
			80 000,00	45,0	37,613
				48,0	

Lei n.º 7-A/2016, de 30/3

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2017	De	até	7 091,00	14,5	14,500
			20 261,00	28,5	23,600
			40 522,00	37,0	30,300
			80 640,00	45,0	37,613
				48,0	

Lei n.º 42/2016, de 28/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2018 a 2019	De	até	7 091,00	14,5	14,500
			10 700,00	23,0	17,367
			20 261,00	28,5	22,621
			25 000,00	35,0	24,967
			36 856,00	37,0	28,838

Lei n.º 114/2017, de 29/12

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2020 a 2021	De	até	7 112,00	14,5	14,500
			10 732,00	23	17,367
			20 322,00	28,5	22,621
			25 075,00	35	24,967
			36 967,00	37	28,838

Lei n.º 2/2020, de 31/3

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2022	De	até	7 116,00	14,5	14,500
			10 736,00	23	17,366
			15 216,00	26,5	20,055
			19 696,00	28,5	21,976
			25 076,00	35	24,770

Lei n.º 12/2022, de 27/6

Tabela 3: Taxas gerais de IRS 2000-2022

4.2.1. As alterações do Orçamento do Estado 2001

Recuando, então, até ao Relatório do Orçamento de Estado de 2001⁴⁵, aí vemos feita referência (pág. 8) a um “*processo de transformação radical da economia portuguesa, dando início ao projecto de Pacto de Justiça Fiscal, nomeadamente num desagravamento substancial do IRS, na adopção de medidas e políticas de alargamento da base tributária dos impostos directos*”.

Outro dos desígnios deste orçamento⁴⁶ visava “*a diminuição do peso fiscal sobre o trabalho e o investimento, com diminuição de taxas sobre contribuintes singulares*”. O legislador, no caso particular da tributação do rendimento pessoal, propunha-se a alcançar estes objetivos, entre outras medidas, através da “*redução de taxas liberatórias, nomeadamente, a respeitante às mais-valias, tendo em vista o englobamento obrigatório de todas as fontes de rendimento*” (pág. 9).

Quanto à tabela de taxa gerais, em 2001, a redução das taxas, a introdução de um novo escalão, passando de 5 para 6 escalões, e a alteração do valor dos rendimentos do último escalão, a partir do qual é aplicada a taxa máxima de imposto (40% nesse ano), o relatório diz apenas que estas medidas “*contribuirão para melhorar os incentivos ao trabalho, em particular para os trabalhadores com poucas qualificações*”, sem realizar qualquer demonstração desta evidência.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2000 - 2001

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2000	De		3 641,23	14	14,0000	
			até	5 731,19	15	14,3647
				14 165,86	25	20,6972
				32 825,89	35	28,8277
					40	
Lei nº 3-B/2000, de 4/4						

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2001	De		3 990,38	12	12,0000	
			até	6 035,45	14	12,6777
				14 963,94	24	19,4333
				34 417,05	34	27,6667
				49 879,79	38	30,8700
					40	
Lei 30-C/00, de 29/12						

Tabela 4: Taxas gerais de IRS 2000-2001

⁴⁵ https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2001/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel_2001.pdf.

⁴⁶ Lei n.º 30-C/2000, de 29 de dezembro.

4.2.2. As alterações do Orçamento do Estado 2006

Se o Relatório do Orçamento do Estado para 2001 pouco diz, o de 2006⁴⁷, apesar de várias alterações à estrutura das taxas gerais de IRS, ainda diz menos.

Do ano 2005 para 2006 foi introduzido mais um escalão, passando de 6 para 7 escalões e foi alterada a taxa máxima de 40% para 42%, aplicável a partir de rendimentos superiores a € 60.000.

Estas alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado para 2006⁴⁸ não mereceram mais do que uma referência particular (pág. 83) à “nova taxa de 42% para valores de rendimento colectável acima dos 60 mil euros”.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2005 - 2006						
Ano	Rendimento Coletável (€)			Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2005	De	até	4 351,00	10,5	10,5000	
			4 351,00	6 581,00	13,0	11,3471
			6 581,00	16 317,00	23,5	18,5985
			16 317,00	37 528,00	34,0	27,3035
			37 528,00	54 388,00	36,5	30,1544
			54 377,00		40,0	-
Lei n.º 55-B/2004, de 30/12						
Ano	Rendimento Coletável (€)			Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)	
2006	De	até	4 451,00	10,5	10,5000	
			4 451,00	6 732,00	13	11,3471
			6 732,00	16 692,00	23,5	18,5986
			16 692,00	38 391,00	34	27,3037
			38 391,00	55 639,00	36,5	30,1545
			55 639,00	60 000,00	40	30,8701
			60 000,00		42	-
Lei n.º 60-A/2005, de 30/12						

Tabela 5: Taxas gerais de IRS 2005-2006

4.2.3. As alterações do Orçamento do Estado 2010

O Relatório para o Orçamento do Estado para 2010⁴⁹ é um pouco mais elaborado e aí já vemos fundamentadas várias das opções assumidas neste orçamento⁵⁰, no que às matérias fiscais diz respeito (pág. 69). É referido que “[o] momento económico que o País vem atravessando e a retoma que agora se esboça impõem que o reforço da justiça social e o estímulo ao relançamento da economia figurem como preocupações centrais da Proposta de Lei do Orçamento do Estado para 2010 em matéria fiscal”.

Depois de se assinalarem, de forma genérica, um conjunto de medidas assumidas anteriormente, em outros impostos, que visavam as “preocupações com a justiça social e o crescimento económico”, o

⁴⁷ <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2006/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento%20do%20Estado/Documentos%20do%20OE/Rel-2006.pdf>.

⁴⁸ Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.

⁴⁹ <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2010/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento%20do%20Estado/Documentos%20do%20OE/rel-2010.pdf>.

⁵⁰ Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril.

Governo estava “*apostado numa repartição justa da carga fiscal entre os contribuintes e na promoção do investimento, do trabalho e da poupança, como pilares fundamentais do crescimento económico*”, apresentando “*um conjunto importante de medidas com vocação redistributiva e de estímulo económico, a parte maior das quais em sede de IRS*” (págs. 69-70).

Este relatório salientava a simplificação profunda das taxas liberatórias, fruto das suas múltiplas alterações anteriores, “*justificadas por preocupações de motivação ou contramotivação económica, de combate à evasão e fraude fiscal ou de política tributária internacional*”, as quais levaram a uma variação significativa de taxas aplicadas, ao tratamento diferenciado de sujeitos passivos e a distintos procedimentos relacionados com a opção, ou não, de englobamento de determinados rendimentos sujeitos a estas taxas (pág. 71).

Esta simplificação traduziu-se em 3 eixos principais:

- agregação num só artigo de todos os rendimentos sujeitos a taxa liberatória;
- Uma taxa uniforme de 20% aplicável a todos estes tipos de rendimentos, angariados por sujeitos passivos residentes ou não residentes; e
- uniformização das regras de opção pelo englobamento dos rendimentos sujeitos a taxa liberatória, consagrando-se como regime-regra a opção pelo englobamento para os titulares residentes em território português

Para além destas alterações nas taxas liberatórias, este orçamento contemplava a atualização da tabela das taxas gerais, de acordo com a inflação prevista para esse ano (0,8%).

Contudo, durante o ano 2010, esta tabela viria a sofrer mais duas alterações, introduzidas pelas Lei 11/2010, de 15 de junho, e Lei 12-A/2010, de 30 de junho.

A primeira dessas alterações vem descrita na Proposta de Lei n.º 15/XI, apresentada no âmbito do Programa de Estabilidade e crescimento para 2010-2013 e que está na origem da Lei 11/2010, de 15 de junho, na qual, muito objetivamente, é justificada a necessidade de “*uma medida de aplicação temporária e extraordinária que visa promover a repartição justa e igualitária do esforço de recuperação da economia e de consolidação das contas públicas, reforçando-se a equidade do IRS*”, levando a que fosse introduzida uma nova taxa de 45%, aplicável a um novo escalão, para titulares com um rendimento coletável superior a € 150.000, passando-se, assim, de 7 para 8 escalões na tabela de taxas gerais deste imposto.

Apenas 15 dias após a aprovação desta alteração, é publicada a Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho, que teve na base a Proposta de Lei n.º 26/XI/1.^a, e que justifica, entre outras, um novo ajuste à tabela de taxas gerais do IRS, devido à decisão governativa de reduzir o défice orçamental “*com vista a devolver a confiança aos mercados e aos seus agentes e fazer face ao ataque especulativo à moeda única*”.

Neste pressuposto, foram aumentadas todas as taxas gerais deste imposto, em 1 ponto percentual nas taxas até ao 3.º escalão e em 1,5 pontos percentuais a partir do 4.º escalão. Sendo esta alteração promovida em 30 de junho e considerando o legislador que esta medida não deveria afetar “*situações pretéritas consolidadas juridico-fiscalmente*” e “*de modo a garantir que os contribuintes apenas sofrem acréscimo correspondente a 7 meses do ano*”. Os pontos percentuais aplicados respetivamente a cada um dos escalões foi concretizado considerando uma ponderação de 7/12 avos do seu valor, consagrando-se que o aumento definido entraria em vigor, plenamente, em 2011.

Apesar das alterações promovidas em 2010 terem como fundamento a lei do Orçamento de Estado (em relação às taxas liberatórias) e o Programa de Estabilidade e Crescimento 2010-2013 (em relação às taxas gerais), não será boa política promover mudança de taxas, com impacto nos rendimentos e respetiva tributação, após a ocorrência de factos ou compromissos prévios suscetíveis de poderem integrar essas novas taxações.

Assim, assinala-se uma violação objetiva da estabilidade legislativa, que, neste caso, por defeito, tem definida uma periodicidade de imposto coincidente com o ano civil. Tal situação reveste-se de uma maior gravidade quando concretizada depois da aprovação de uma lei estruturante, como é a do Orçamento do Estado, que, apenas uns meses antes nada referia quanto à necessidade de revisão das taxas de IRS, nomeadamente quanto ao seu agravamento.

Nestes termos e por forma a conferir uma boa legitimação do imposto, sem ferir o princípio da não retroatividade (n.º 3 do artigo 103.º da CRP) e da estabilidade legislativa, que se quer em todos os domínios, e os impostos não fogem à regra, não se deveriam promover alterações às taxas de IRS como as que ocorreram em abril e junho desse ano.

Apresentam-se de seguida a tabela de taxas gerais de IRS para 2009 e 2010, incluindo as alterações promovidas durante este último ano.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2009 - 2010

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2009	De	até	4 755,00	10,5	10,5000	
			4 755,00	7 192,00	13,0	11,3471
			7 192,00	17 836,00	23,5	18,5996
			17 836,00	41 021,00	34,0	27,3039
			41 021,00	59 450,00	36,5	30,1546
			59 450,00	64 110,00	40,0	30,8702
			64 110,00		42,0	
Lei n.º 64-A/2008 - 31/12						

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2010	De	até	4 793,00	10,5	10,5000	
			4 793,00	7 250,00	13	11,3471
			7 250,00	17 979,00	23,5	18,5996
			17 979,00	41 349,00	34	27,3039
			41 349,00	59 926,00	36,5	30,1546
			59 926,00	64 623,00	40	30,8702
			64 623,00		42	
Lei n.º 3-B/2010 - 28/04						

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2010	De	até	4 793,00	10,5	10,5000	
			4 793,00	7 250,00	13	11,3471
			7 250,00	17 979,00	23,5	18,5996
			17 979,00	41 349,00	34	27,3039
			41 349,00	59 926,00	36,5	30,1546
			59 926,00	64 623,00	40	30,8702
			64 623,00	150 000,00	42	37,2050
			150 000,00		45	
Lei n.º 11/2010, de 15/06						

Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2010	De	até	4 793,00	11,08	11,0800	
			4 793,00	7 250,00	13,58	11,9270
			7 250,00	17 979,00	24,08	19,1790
			17 979,00	41 349,00	34,88	28,0530
			41 349,00	59 926,00	37,38	30,9440
			59 926,00	64 623,00	40,88	31,6670
			64 623,00	150 000,00	42,88	38,0490
			150 000,00		45,88	
Lei n.º 12-A/2010 - 30/06						

Tabela 6: Taxas gerais de IRS 2009-2010

4.2.4. As alterações do Orçamento do Estado 2013

O Orçamento do Estado para 2013⁵¹ foi profundamente condicionado pela circunstância de Portugal estar sujeito ao Programa de Assistência Económica e Financeira (PAEF), assinado em 17 de maio de 2011, depois do pedido externo de ajuda financeira, ao Fundo Monetário Internacional (FMI).

Conforme já descrito, o Governo liderado pelo Primeiro-Ministro José Sócrates anunciou o pedido desta ajuda externa no dia 6 de abril de 2011, após ter apresentado a sua demissão e do Governo respetivo uns dias antes, em 23 de março. Apesar do pedido ter sido feito por José Sócrates, foi o então novo Governo (eleito em 5 de junho de 2011), liderado por Pedro Passos Coelho, a tomar as medidas que conduzissem ao cumprimento das metas orçamentais definidas

⁵¹ Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro.

no acordo estabelecido entre o Governo de Portugal, o FMI e, também, a Comissão Europeia e o Banco Central Europeu.

A extrema gravidade da situação orçamental e as necessidades financeiras prementes na tesouraria do Estado, levaram a que fossem adotadas medidas manifestamente austeras, com o natural impacto fiscal daí resultante. Nos anos de 2011 e 2012, foram apresentadas inúmeras resoluções, algumas das quais obrigaram à intervenção do Tribunal Constitucional para que fosse apreciada a sua legitimidade constitucional e respetiva legalidade normativa, como foi o exemplo da suspensão do pagamento de subsídio de férias e de Natal aos funcionários públicos (artigo 21.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro), cuja inconstitucionalidade veio a ser decretada.

Resumidamente, foi neste quadro governativo que foi apresentado o Orçamento do Estado para 2013, com os fundamentos invocados no relatório anexo à sua proposta⁵², cujo conteúdo observa uma forte preocupação de enquadramento constitucional, descrevendo-se os pressupostos das alterações sugeridas, ao contrário de outras alterações anteriores, aqui se destacando os fundamentos e respetivas alterações às taxas de IRS.

Foram várias as alterações à estrutura das taxas gerais, assinalando-se o aumento da taxa média efetiva deste imposto, resultante: “*i) da alteração da estrutura de taxas e de escalões do IRS, ii) da introdução de uma sobretaxa de IRS e iii) da manutenção da taxa de solidariedade ao último escalão de rendimentos*” (pág. iv do Sumário do Relatório do Orçamento do Estado 2013).

Em 2013, verificou-se, então, uma redução do número de escalões de 8 para 5, sendo esta a alteração mais significativa nos escalões de IRS e respetivos intervalos, aprovadas até aqui. Foram apresentados vários argumentos, os quais, independentemente da opinião sobre os seus efeitos, traduzem uma explanação clara e fundamentada sobre as causas e motivações para implementação das alterações propostas, com o respetivo enquadramento constitucional.

Desde logo, fundamentada pelo facto de Portugal apresentar em IRS um nível de tributação inferior à média europeia e demonstrando o impacto das propostas de alteração das taxas gerais na taxa média efetiva de IRS, que, com as alterações às taxas gerais passaria de 9,8% para 11,8%. Para além disto, com a nova sobretaxa de IRS (de 4%) e a taxa de solidariedade que havia sido introduzida em 2012 para o último escalão (de 2,5%), a taxa média passaria para 13,2%. E acrescenta (pág. IV do Sumário do Relatório):

⁵² <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2013/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2013.pdf>.

“As alterações introduzidas tiveram a preocupação de salvaguardar as famílias de mais baixos rendimentos através da manutenção do mínimo de existência. Adicionalmente, o agravamento do IRS foi desenhado de forma a aumentar significativamente a progressividade deste imposto: o esforço contributivo cresce mais depressa do que a capacidade contributiva. Esta alteração conduziu assim a uma distribuição mais equitativa do rendimento em Portugal. Note-se que o IRS verá a sua progressividade reforçada. Em qualquer caso, cerca de 20% dos contribuintes com salários mais altos continuarão a pagar cerca de 80% da receita de IRS.”

Em resumo, dá-se evidência da estimativa de aumento da taxa efetiva de imposto (de 9,8% para 13,2%); da salvaguarda do mínimo de existência; do crescimento da progressividade, com o esforço contributivo a crescer mais depressa do que a capacidade contributiva; e da distribuição mais equitativa do rendimento. Esta evidência é suportada num conjunto de dados técnicos e estatísticos que incluem a demonstração dos seguintes indicadores (págs. 65 a 68 do Relatório):

- Receita de IRS em percentagem do Produto Interno Bruto (PIB)
- Peso da receita do IRS no total da receita fiscal
- Aumento médio de IRS
- Concentração do imposto (por decil de rendimento bruto)
- Distribuição de rendimento declarado
- Curvas de Lorenz (rendimentos depois de impostos)
- Diferenças das Curvas de Lorenz
- Taxa média de IRS por escalões, com demonstração do impacto das alterações
- Taxa média de IRS

Para além do caso particular das alterações às taxas gerais, houve um aumento das taxas liberatórias aplicáveis aos rendimentos de capitais e mais-valias, que se fixaram em 28%, passando, também, a incluir-se na sujeição a estas taxas liberatórias os rendimentos prediais.

Por último, destacam-se as várias alusões aos princípios constitucionais, no âmbito das diversas medidas fiscais, incluindo as de IRS, com referências como (pág. 40 e 41 do Relatório):

- *“a adoção destas medidas deve ser enquadrada no âmbito do princípio constitucional da realização da integração europeia, no quadro do qual se inserem as obrigações em matéria de finanças públicas”;*

- “as medidas agora propostas assumem-se como a única opção que garante a prossecução do objetivo traçado, (...) satisfazendo, ao mesmo tempo, as exigências dos princípios da igualdade, da proporcionalidade e da proteção da confiança” ;
- “em linha com o objetivo prosseguido pelo princípio constitucional no que respeita à progressividade do sistema fiscal”;
- “[s]alvaguardam-se assim os princípios da igualdade e da justiça social, os quais determinam uma justa repartição dos encargos públicos pelos cidadãos, sem no entanto descautelar a situação daqueles que se encontram em situação económica mais frágil”;
- “[a]s medidas do lado da receita propostas no Orçamento do Estado para 2013 visam promover maior igualdade na distribuição do impacto das medidas de austeridade entre os diversos sectores da sociedade portuguesa de forma a garantir que os contribuintes que revelam uma maior capacidade contributiva suportarão, na medida dessa capacidade, um esforço acrescido no esforço de consolidação”.

Apresentam-se de seguida a tabela de taxas gerais de IRS para 2012 e 2013, incluindo a sobretaxa de IRS e a taxa de solidariedade introduzida em 2012.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2012 - 2013						
Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2012	De	até	4 898,00	11,5	11,500	
			4 898,00	7 410,00	14,0	12,348
			7 410,00	18 375,00	24,5	19,599
			18 375,00	42 259,00	35,5	28,586
			42 259,00	61 244,00	38,0	31,504
			61 244,00	66 045,00	41,5	32,231
			66 045,00	153 300,00	43,5	38,645
			153 300,00		46,5	
Lei n.º 55-A/2010, de 31/12						
Taxa Adicional introduzida pel Lei 64-/2011, de 30/12 (OE 2012), de 2,5% aplicável a rendimentos superiores a € 153.300 (artgo 68.º-A CIRS)						
2013	De	até	7 000,00	14,5	14,50	
			7 000,00	20 000,00	28,5	23,60
			20 000,00	40 000,00	37,0	30,30
			40 000,00	80 000,00	45,0	37,65
			80 000,00		48,0	
Lei n.º 66-B/2012, de 31/12						
Taxa adicional de solidariedade de 2,5%, aplicável ao rendimento coletável entre € 80.000 e € 250.000, e de 5%, aplicável ao rendimento coletável superior a € 250.000(artgo 68.º-A CIRS)						
Sobretaxa extraordinária de 3,5% aplicável sobre a parte do rendimento coletável que exceda o valor anual da retribuição mínima mensal garantida (artigo 72.º-A CIRS)						

Tabela 7: Taxas gerais de IRS 2012-2013

4.2.5. As alterações do Orçamento do Estado 2018

Como descrito, Portugal esteve sob intervenção financeira desde 6 de abril de 2011, tendo mudado de Governo ainda nesse ano e iniciado a implementação de um conjunto de medidas que visavam satisfazer o acordo previsto no Programa de Assistência Económica e Financeira. A intervenção resultante desse programa teve o anúncio do seu fim em 17 de maio de 2014,

momento a partir do qual a circunstância excecional de medidas orçamentais deixava, por princípio, de se justificar.

Foi após o fim dessa intervenção que ocorreram as eleições de 4 de outubro de 2015, as quais deram origem a um novo Governo, liderado por António Costa

É curioso verificar que, havendo uma mudança na orientação política dos partidos da governação, só com a Lei de Orçamento de Estado para 2018⁵³ é que se verificou uma alteração à estrutura da tabela das taxas gerais de IRS e respetivos escalões, quase 3 anos após a eleição do novo Executivo.

Analisando o Relatório do Orçamento do Estado 2018⁵⁴, destacam-se 3 alterações com impacto nas taxas gerais de IRS: *i*) o desdobramento do segundo e terceiro escalões em 4, aumentando de 5 para 7 escalões; *ii*) a alteração das regras do mínimo de existência com a sua indexação ao IAS e o alargamento aos contribuintes da categoria B (nas atividades previstas no artigo 151.º do Código do IRS); e *iii*) o fim da sobretaxa extraordinária.

Estas medidas, de acordo com este relatório, “*promovem a justa redistribuição do rendimento*” pelo “*aumento da progressividade do IRS através da nova estrutura de escalões de IRS e atuando ao nível do mínimo de existência*”, a que acresce “*a extinção da sobretaxa*”.

É feita a demonstração do desdobramento dos dois novos escalões, sendo introduzidos para rendimentos coletáveis entre € 7.091 e € 10.700 e € 20.261 e € 25.000, que beneficiam de uma redução da taxa marginal de imposto de 28% para 23,5% e de 37% para 35%, respetivamente, permitindo uma redução na taxa média de imposto destes novos escalões, sem revelar, contudo, o seu impacto na taxa efetiva correspondente.

Genericamente, assinala-se a “*redução a coleta para rendimentos até € 45.000*”, sendo dado o exemplo de potencial redução máxima, que pode atingir os “*€ 586 para agregados com dois sujeitos passivos (ou € 293 no caso de um sujeito passivo)*”, representativo de “*uma diminuição de 9,5% para os agregados com rendimento coletável próximo de 11 mil euros*”.

Outro dos desenvolvimentos é o referente ao mínimo de existência, cuja atualização “*passará a ser feita através da indexação deste ao valor do Indexante dos Apoios Sociais (IAS)*”, introduzindo-se, ainda, “*uma cláusula de salvaguarda por forma a garantir que em resultado da aplicação desta nova fórmula*

⁵³ Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro.

⁵⁴ <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2018/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2018.pdf>.

nunca possa resultar que o mínimo de existência seja inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal garantida”.

O impacto resultante da aplicação do conjunto destas medidas em sede IRS é estimado que beneficie um universo 1,6 milhões de agregados com rendimentos brutos até 40 mil euros, com a reformulação dos escalões, a que crescem 210 mil agregados, em resultado da alteração à regra do mínimo de existência, para além do fim da referida sobretaxa extraordinária, que já vinha sendo concretizada desde 2016 (págs. 35 e 36 e 60 a 62 do Relatório do Orçamento do Estado 2018).

As alterações na tabela de taxas gerais são evidenciadas no quadro seguinte.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2017 - 2018						
Ano	Rendimento Coletável (em contos)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
1989	De	até	450	16,0	16,000	
			450	850	20,0	17,882
			850	1 250	27,5	20,960
			1 250	3 000	35,0	29,150
			3 000		40,0	
Decreto-lei 442-A/1988, de 30 de Novembro						
Ano	Rendimento Coletável (€)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2018	De	até	7 091,00	14,5	14,500	
			7 091,00	10 700,00	23,0	17,367
			10 700,00	20 261,00	28,5	22,621
			20 261,00	25 000,00	35,0	24,967
			25 000,00	36 856,00	37,0	28,838
			36 856,00	80 640,00	45,0	37,613
			80 640,00		48,0	
Lei n.º 114/2017, de 29/12						

Tabela 8: Taxas gerais de IRS 2017-2018

4.2.6. As alterações do Orçamento do Estado 2022

Neste “périplo” pela evolução das taxas gerais de IRS e fundamentos que estão subjacentes às alterações estão na sua origem, chegamos a 2022 com 9 escalões de taxas gerais de IRS, o ano com o número mais elevado de sempre.

No Relatório do Orçamento do Estado para este ano⁵⁵ o Governo apresenta um “*programa ambicioso que visa a melhoria do rendimento das famílias*”, algo que se propõe a concretizar com o designado “*Pacote IRS*”. Este “pacote” assenta, essencialmente, em três medidas: o aumento de 7 para 9 escalões de IRS, o enfoque na continuidade do Programa Regressar e na criação do IRS Jovem.

⁵⁵ https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2022/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/OE2022_1_Relatorio.pdf.

O aumento do número de escalões introduzido com este orçamento⁵⁶ tem como objetivo governativo “*tornar este imposto mais progressivo e, assim, mais justo, melhorando o rendimento da classe média*”. No essencial, esta mudança consubstancia-se na criação de 2 novos escalões de rendimento coletável entre € 10.736 e € 15.216 e entre € 36.757 e € 48.033, sujeitos, respetivamente, às taxas introduzidas de 26,5% (em vez de 28,5%) e 43,5% (em vez de 45%), relevando, ainda, a redução do valor a partir do qual é aplicado a taxa mais elevada de 48%, a qual passa a ser aplicada para rendimentos superiores a € 75.009, ao invés dos € 80.882 anteriores.

À semelhança do descrito no relatório de 2018, é salientado os benefícios para contribuintes com rendimentos até € 45.000, com destaque para os que mais beneficiam com esta redução, os contribuintes com rendimentos entre os € 10.000 e € 25.000, que beneficiam de “ganhos entre 10% e 13%”.

Uma outra medida é a continuidade do Programa Regressar, que havia sido introduzido em 2019, o qual, resumidamente, prevê a exclusão de tributação de 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais, para os sujeitos passivos que tenham sido residentes em território português antes de 2015 e não tenham residido neste território em qualquer dos 3 anos anteriores (artigo 12.º-A do Código do IRS).

A outra medida deste “pacote”, introduzida pelo Orçamento do Estado para 2022, é o IRS Jovem. De forma sucinta, este regime permite aos sujeitos passivos entre os 18 e os 26 anos (pode prolongar-se até aos 30 anos) obter uma isenção aplicável aos rendimentos das categorias A e B, de 30% nos dois primeiros anos, de 20% no terceiro e quarto anos e 10% no quinto ano, após a conclusão do ciclo de estudos. Contudo, esta isenção está limitada a 7,5 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais, nos dois primeiros anos, a 5 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais, nos terceiro e quarto anos, e 2,5 vezes o valor do Indexante de Apoios Sociais, no último ano⁵⁷.

Por último, ainda em relação às medidas propostas para 2022, “[c]om o objetivo de promover uma maior progressividade e justiça social”, é introduzida a obrigação de englobamento dos rendimentos provenientes das “*mais-valias especulativas*”, aquelas que resultem de operações de compra e venda de partes sociais e de outros valores mobiliários cujo período de detenção do título seja inferior

⁵⁶ Lei n.º 12/2022, de 27 de junho.

⁵⁷ Em 2022, o Indexante de Apoios Sociais é de € 443,20 – Portaria n.º 294/2021, de 13 de dezembro.

a 365 dias, mas apenas para os sujeitos passivos que, incluindo estes rendimentos, figurem no último escalão de rendimento coletável.

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2022						
Ano	Rendimento Coletável (em euros)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
2022	De	até	7 116	14,5	14,500	
			7 116	10 736	23,0	17,366
			10 736	15 216	26,5	20,055
			15 216	19 696	28,5	21,976
			19 696	25 076	35,0	24,770
			25 076	36 757	37,0	28,657,000
			36 757	48 033	43,5	32,141,000
			48 033	75 009	45,0	36,766
			75 009		48,0	
Redação da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho						

Tabela 9: Taxas gerais de IRS 2022

4.3. Outras taxas e regimes especiais vigentes no IRS

4.3.1. O ponto de partida em 1989

Para além da tabela das taxas gerais prevista no 68.º Código do IRS, aplicável aos rendimentos englobados para efeitos de determinação de taxa e ao rendimento coletável para apuramento da coleta, o Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro introduziu um conjunto de taxas liberatórias e especiais aplicadas a determinados tipos de rendimentos ou pelas características dos titulares que os obtêm os quais, pela sua natureza, podem, ou não, ser englobados para efeitos de determinação da taxa e respetiva tributação.

Importa aqui recuperar algumas referências preambulares para se perceber o ponto de partida das taxas existentes ou de outros regimes especiais previstos no Código do IRS e melhor evidenciar a incongruência entre essa realidade e o que temos atualmente, nomeadamente quanto às implicações que o conjunto de taxas e regimes especiais atualmente vigentes têm na tributação das diferentes categorias de rendimentos.

Começando pelo ponto 6 do Preâmbulo do Código do IRS, onde se ressalva que “a divisão em categorias, aconselhada pela diversidade dos regimes de tributação, especialmente no campo da determinação do rendimento e dos métodos de percepção do imposto, não prejudica o tratamento unitário da matéria coletável, reflectido basicamente na aplicação de uma única tabela de taxas progressivas”. Merece aqui destaque o carácter “único e progressivo” do IRS, alcançado pela soma dos rendimentos líquidos de cada uma das categorias, considerando as especificidades próprias de cada uma delas, os quais são sujeitos

a uma única tabelas de taxas progressivas, propósito e objetivo visado por este imposto, de acordo com os preceitos constitucionais.

Outro ponto preambular que merece uma leitura atenta, é o ponto 8. As justificações que aí são dadas para impedir uma distinta tributação dos rendimentos do trabalho face aos restantes rendimentos são bastante elucidativas e, como tal, aqui se deixa a sua transcrição:

“8 - A ideia de que rendimentos do trabalho deverão ser tributados menos pesadamente do que os provenientes do capital está na base da hierarquização das taxas aplicáveis aos diferentes impostos em sistemas cedulares.

O tradicional argumento em favor da discriminação qualitativa é o da necessidade de o trabalhador constituir um fundo de reserva a partir do seu rendimento corrente, por forma a prolongar, para além da sua vida activa, a duração do rendimento do trabalho.

O argumento perde força à medida que se instituem esquemas compreensivos de segurança social, já que os rendimentos do trabalho se tomam assim, até certo ponto, fundados; por outro lado, o avolumar da instabilidade e da incerteza das aplicações financeiras instila um factor de precariedade nos correspondentes rendimentos. Esbatem-se, pois, as diferenças entre rendimentos fundados e não fundados.

E não se julgam geralmente atendíveis, no plano analítico, para fundamentar a discriminação qualitativa, outras considerações, como sejam o contraste entre o esforço de ganhar a vida inerente ao trabalho e a «passividade» na obtenção dos rendimentos do capital, a perduração das reservas de valor que estão na base dos rendimentos fundados e a própria circunstância de os rendimentos do capital tenderem a concentrar-se nas camadas superiores da pirâmide dos rendimentos.

Apesar de todas estas dúvidas, crê-se, todavia, que não deve renunciar-se ao propósito, que, tudo indica, a Constituição consagra, de introduzir uma discriminação em proveito dos rendimentos do trabalho. Para isso, porém, não se toma necessário adoptar escalas específicas de taxas, em perspectiva cedular. A discriminação qualitativa é praticável no quadro de um sistema global por via da outorga de uma dedução especial, constituindo, aliás, uma forma sucedânea de um imposto sobre a riqueza (o qual visaria directa a capacidade contributiva incorporada na riqueza), que, em muitos casos, não é politicamente realizável nem susceptível de ser aplicado com um mínimo de eficácia.

Á semelhança do que sucede em numerosos sistemas fiscais estrangeiros, e na esteira da solução consagrada no actual imposto complementar, criou-se uma específica dedução no plano da categoria de rendimentos do trabalho dependente, fixada em termos percentuais, havendo uma limitação para

o seu montante máximo - limitação que não atinge, porém, as contribuições obrigatórias para a Segurança Social, cuja dedução integral é permitida.

Análogas razões militam a favor da consagração de um tratamento mais favorável para as pensões, que no sistema fiscal ora substituído se encontravam isentas de impostos parcelares, sofrendo unicamente a tributação global por via do imposto complementar - secção A.”

Parece-nos clara a opção do legislador em não distinguir a tributação dos rendimentos do trabalho, face aos demais rendimentos (capital, mais-valias ou rendas), sem descurar uma dedução específica e os descontos efetuados para a segurança social. Para o legislador, em 1989, para além da atenção específica que deve ser dada em cada uma das categorias de rendimentos, fruto de especificidades próprias, não existem rendimentos mais fundados do que outros.

Nesse pressuposto e visando uma tributação abrangente e perçecionada pelos cidadãos, no ponto 17, este legislador dá uma importância especial ao nível de tributação imposto pela tabela de taxas progressivas, destacando que *“a reestruturação da tributação do rendimento tem de nortear-se por preocupações de eficiência, de simplicidade e de estabilidade das categorias fiscais a instituir, preocupações que constituem, aliás, uma nota convergente dos esforços reformistas nesta matéria, a que tão grande importância se vem dando nas democracias industriais do nosso tempo. A moderação das taxas conjugada com o alargamento das bases de tributação (...) constituem elementos centrais da reforma da tributação do rendimento”*.

Houve uma preocupação com o facto de não elevar demasiado as taxas aplicáveis, nomeadamente as mais altas, com múltiplos propósitos que hoje são reconhecidos, para além dos descritos, como por exemplo a opacidade face à perçção do imposto, resultante de normas confusas e burocráticas, ou a propensão à elisão e evasão fiscal, em particular nos grupos com rendimentos mais altos.

Neste ponto 17 é ressalvado ainda que *“a tendência para o abrandamento da progressividade das escalas de taxas nominais do imposto sobre o rendimento é hoje mundial”* e que *“a solução adoptada não é alheia, porém, à finalidade redistributiva do sistema de tributação do rendimento: o quadro de taxas assegura com nitidez o critério da tributação progressiva tomado ainda mais saliente mercê da consagração de abatimentos e deduções à colecta, que claramente beneficiam os titulares de baixos níveis de rendimentos”*. Ou seja, de acordo com esta nota preambular, não se requer uma progressão extremada ou um exagerado número de escalões para se atingir a desejada progressividade e, com isso, o fim redistributivo visado pela Constituição.

Em resumo, o ponto de partida do IRS em 1989, quanto às taxas liberatórias ou especiais aplicáveis e respetiva tabela de taxas, respetivamente nos artigos 71.º, 74.º e 75.º, apresentava o seguinte figurino:

Artigo 71.º - Taxas gerais

1 – As taxas do imposto são as constantes da tabela seguinte:

Ano	Rendimento Coletável (em contos)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)		
1989	De		450	16,0	16,000	
		450	até	850	20,0	17,882
		850		1 250	27,5	20,960
		1 250		3 000	35,0	29,150
		3 000			40,0	
Decreto-lei 442-A/1988, de 30 de Novembro						

2 – O quantitativo do rendimento colectável, quando superior a 450 contos, será dividido em duas partes: uma, igual ao limite do maior dos escalões que nele couber, à qual se aplicará a taxa da coluna (B) correspondente a esse escalão; outra, igual ao excedente, a que se aplicará a taxa da coluna (A) respeitante ao escalão imediatamente superior.

Artigo 74.º - Taxas especiais liberatórias

1 – São tributados à taxa liberatória de:

- a) 20%, os juros de depósitos à ordem ou a prazo;
- b) 25%, os rendimentos de quaisquer títulos nominativos ou ao portador;
- c) 25%, os ganhos provenientes de jogo, lotarias e apostas mútuas;
- d) 25%, os rendimentos das categorias A e H dos não residentes em Portugal;
- e) 15%, os rendimentos referidos na alínea m) do artigo 6.º dos não residentes em Portugal;
- f) 20%, outros rendimentos de aplicação de capitais, não mencionados nas alíneas anteriores, dos não residentes em Portugal.

2 – As taxas referidas no número anterior liberam da obrigação de imposto, salvo se os titulares dos rendimentos referidos nas alíneas a) e b) do mesmo número optarem pelo respectivo englobamento, caso em que a retenção terá a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

Artigo 75.º - Taxa especial – Mais-valias

1 – São tributadas à taxa de 10% as mais-valias realizadas, deduzidas das menos-valias realizadas, com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários.

2 – A taxa referida no número anterior libera da obrigação de imposto, salvo quando o titular do rendimento opte pelo respetivo englobamento.

A simplicidade e objetividade das taxas e casos particulares que serviram de ponto de partida ao IRS são, de facto, assinaláveis, prevendo a possibilidade de englobamento para rendimentos sujeitos a taxas liberatórias ou especiais que, considerada, não desvirtuava significativamente a sua tributação, face aos demais rendimentos.

4.3.2. Atual regime de taxas e casos particulares – 2023

Desde 1989, houve uma evolução nas formas e meios de obtenção de rendimentos que trouxeram uma complexidade significativa no apuramento de determinadas fontes de rendimentos, como são exemplo os que provêm dos inúmeros produtos financeiros no mercado ou os provenientes de cripto ativos. Mas essa complexidade não impõe, por si, a necessidade de definição de uma taxa para cada fonte de rendimento. Fosse essa a opção do legislador, tipificadas as diversas normas de incidência e de determinação do rendimento coletável das mais variadas fontes de rendimento, poderia ser aplicada uma taxa única (a que resultasse da tabela geral) a todas essas formas de obtenção de proveitos.

Mas o que é facto é que se tem procurado incentivar ou desincentivar, tributar mais ou menos, este ou aquele rendimento, com fundamentos diversos que servem, muitas vezes, outras conveniências que não as do propósito do imposto e respetiva legitimação. E, hoje, o emaranhado de taxas e de normativos suplementares que fundamentam ou tentam legitimar essa diferenciação de tributação é tal que se perdem alguns dos princípios fundamentais do imposto, como, por exemplo, o da sua perceção ou simplicidade.

Veja-se, então, quais as taxas especiais e liberatórias atuais e quais os regimes especiais em vigor (2023).

4.3.2.1. *Taxas gerais*

A tabela de taxas gerais em 2023, prevista no artigo 68.º do Código do IRS, que aproveita o quociente familiar (as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por dois), contempla nove escalões, mais quatro do que os previstos em 1989:

TABELA DE TAXAS GERAIS DE IRS 2023							
Ano	Rendimento Coletável (em euros)		Tx Normal (A em %)	Tx Média (B em %)			
2023	De	até	7 479	14,5	14,500		
			7 479	11 284	21,0	16,692	
			11 284	15 992	26,5	19,579	
			15 992	20 700	28,5	21,608	
			20 700	26 355	35,0	24,482	
			26 355	38 632	37,0	28,460	
			38 632	50 483	43,5	31,991	
			50 483	78 834	45,0	36,669	
			78 834		48,0		
Redação da Lei n.º 24-D/2022, de 30 de dezembro							

Tabela 10: *Taxas gerais de IRS 2023*

Como descrito no Relatório do Orçamento do Estado para 2023⁵⁸, é referido apenas que se trata de um “*programa ambicioso que visa a melhoria do rendimento das famílias*”, que tem como objetivo governativo “*tornar este imposto mais progressivo e, assim, mais justo, melhorando o rendimento da classe média*”, sem qualquer explicitação das razões técnicas para os intervalos dos escalões ou para o racional das taxas definidas e diferenças nos intervalos respetivos.

A acrescer à tabela de taxas gerais, temos a taxa adicional de solidariedade, prevista no artigo 68.º-A, que foi aditada pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro). A redação atual deste artigo determina a aplicação de uma taxa adicional de 2,5% ao rendimento coletável superior a 80 mil euros e até 250 mil euros e de 5% ao rendimento coletável superior a 250 mil euros, beneficiando, de igual forma, do quociente familiar. Nestes termos, a taxa máxima de IRS no último escalão pode ir até aos 53% (!) nessa parcela de rendimentos.

Temos, assim, uma estrutura de taxas gerais que contempla um total de onze escalões, nove decorrentes da tabela geral do artigo 68.º, que prevê uma taxa máxima de 48% à parcela de

⁵⁸ https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2023/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/OE2023_doc16_Relatorio.pdf.

rendimentos (coletável) superior a € 78.834, e outros dois escalões para rendimentos superiores a, respetivamente, € 80.000 e € 250.000, podendo aqui elevar-se a taxa máxima até 53%.

Como adiante se poderá verificar, considerando a diversidade de taxas aplicadas aos vários tipos de rendimentos, nomeadamente os de capitais, prediais ou de mais-valias, as taxas gerais previstas no artigo 68.º do Código do IRS acabam por incidir maioritariamente sobre os rendimentos de trabalho dependente e pensões.

Por outro lado, são poucas as situações em que tais rendimentos de capitais, mais-valias ou rendas ficam sujeitos à tabela de taxas progressivas, os quais apenas serão englobados quando o imposto resultante da aplicação destas taxas seja inferior àquele que resultaria da aplicação das taxas liberatórias ou especiais.

Daqui resulta que estes rendimentos de investimento (capitais, mais-valias ou rendas) acabam por não estar sujeitos ao corolário da *progressividade*, pois beneficiam de regimes particulares que o afastam desse desígnio ou, quando sujeito a taxas progressivas (por englobamento), estão limitados à tributação resultante da aplicação de uma taxa (liberatória ou especial) concorrente, o que, como adiante se verá, em quase todas as situações previstas, nunca atinge os rendimentos mais altos.

4.3.2.2. Taxas liberatórias e especiais

No capítulo III do Código do IRS, dedicado às taxas, depois dos já referidos artigos 68.º, com as taxas gerais (progressivas), 69.º, sobre o quociente familiar, e 70.º, sobre o mínimo de existência, surgem os artigos dedicados às taxas liberatórias e especiais, respetivamente, nos artigos 71.º e 72.º.

De forma resumida, as taxas liberatórias estão previstas para determinados tipos de rendimentos (artigo 71.º do Código do IRS) que, dada a sua natureza, pretendem aproximar o momento da tributação do momento do recebimento, por retenção na fonte (a título definitivo ou por conta do imposto devido a final), recaindo a obrigação de entrega do imposto sobre quem paga ou coloca os rendimentos à disposição, libertando o beneficiário desses rendimentos da obrigação declarativa, sem prejuízo da opção pelo englobamento desses rendimentos aos demais obtidos, nos termos do artigo 22.º do Código do IRS, aquando da entrega da declaração de IRS respetiva.

Por outro lado, as taxas especiais são aplicadas a determinados tipos de rendimentos (artigo 72.º do Código do IRS), mas operam-se por via da liquidação de IRS, ou seja, após o momento

declarativo, quando é feito o apuramento do imposto, sujeitando esses rendimentos à taxa especial respetiva, aplicável à situação em concreto.

O rol de situações previstas é extensíssimo, quando comparadas com a redação original de 1989 (maioritariamente dedicada aos não residentes), pelo que se podem considerar manifestamente exageradas, quer quanto à diversidade de situações particulares, quer quanto ao número de diferentes taxas aplicadas.

Já foi referido que o legislador poderia optar por uma clarificação mais aprofundada de determinados rendimentos, nas normas de incidência e de apuramento do rendimento coletável, mas tem sido opção acrescentar mais e mais números ao, já de si, extenso normativo que preveem estas taxas, levando a um emaranhado legislativo que gera situações dúbias, de difícil cumprimento e fiscalização e são potenciadoras de elisão fiscal e aumento da litigância (administrativa ou judicial).

Vejamos então o que prevê o artigo dedicado às taxas liberatórias, o artigo 71.º do Código do IRS:

Artigo 71.º

Taxas liberatórias

1 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 28 %:

a) Os rendimentos de capitais obtidos em território português, por residentes ou não residentes, pagos por ou através de entidades que aqui tenham sede, direção efetiva ou estabelecimento estável a que deva imputar-se o pagamento e que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada;

b) Os rendimentos de valores mobiliários pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades que não tenham aqui domicílio a que possa imputar-se o pagamento, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

3 - Exceção-se do disposto na alínea b) do n.º 1 os rendimentos pagos ou colocados à disposição de fundos de investimento constituídos de acordo com a legislação nacional, caso em que não há lugar a retenção na fonte.

4 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 25 %, os seguintes rendimentos obtidos em território português por não residentes:

a) Os rendimentos do trabalho dependente e todos os rendimentos empresariais e profissionais, ainda que decorrentes de atos isolados;

b) Os rendimentos de capitais referidos nas alíneas m) e n) do n.º 2 do artigo 5.º;

c) As pensões;

d) Os incrementos patrimoniais previstos nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 9.º

5 - Aos rendimentos referidos na alínea a) do número anterior mensalmente pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares não é aplicada qualquer retenção na fonte até ao valor da retribuição mínima mensal garantida, quando os mesmos resultem de trabalho ou serviços prestados a uma única entidade, aplicando-se a taxa aí prevista à parte que exceda esse valor.

6 - Para efeitos do número anterior, o titular dos rendimentos deve comunicar à entidade devedora, através de declaração escrita, que não auferiu ou auferir o mesmo tipo de rendimentos de outras entidades residentes em território português ou de estabelecimentos estáveis de entidades não residentes neste território.

7 - Quando os rendimentos a que se refere o n.º 5 forem auferidos a título de trabalho suplementar, o limite previsto no n.º 5 é aplicável autonomamente em relação aos rendimentos auferidos nas primeiras 50 horas de trabalho ou serviços prestados a esse título, aplicando-se a taxa prevista no n.º 4 à parte que exceda aquele limite ou número de horas.

8 - As taxas previstas nos números anteriores incidem sobre os rendimentos ilíquidos, exceto no que se refere às pensões, as quais beneficiam da dedução prevista no artigo 53.º, sem prejuízo do que se disponha na lei, designadamente no Estatuto dos Benefícios Fiscais.

9 - Os rendimentos a que se refere o n.º 1 podem ser englobados para efeitos da sua tributação, por opção dos respetivos titulares, residentes em território nacional, desde que obtidos fora do âmbito do exercício de atividades empresariais e profissionais.

10 - Feita a opção a que se refere o número anterior, a retenção que tiver sido efetuada tem a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final.

11 - Os titulares de rendimentos referidos nas alíneas a) a d), f), m) e o) do n.º 1 do artigo 18.º sujeitos a retenção na fonte nos termos do presente artigo que sejam residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do espaço económico europeu, neste último caso desde que exista obrigação de cooperação administrativa em matéria fiscal equivalente à estabelecida na União Europeia, podem solicitar a devolução, total ou parcial, do imposto retido e pago na parte em que seja superior ao que resultaria da aplicação da tabela de taxas prevista no n.º 1 do artigo 68.º, tendo em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

12 - Para os efeitos do disposto no número anterior, são dedutíveis até à concorrência dos rendimentos, os encargos devidamente comprovados necessários para a sua obtenção que estejam direta e

exclusivamente relacionados com os rendimentos obtidos em território português ou, no caso dos rendimentos do trabalho dependente, as importâncias previstas no artigo 25.º.

13 - A devolução do imposto retido e pago deve ser requerida aos serviços competentes da Autoridade Tributária e Aduaneira, no prazo de dois anos contados do final do ano civil seguinte em que se verificou o facto tributário, devendo a restituição ser efetuada até ao fim do 3.º mês seguinte ao da apresentação dos elementos e informações indispensáveis à comprovação das condições e requisitos legalmente exigidos, acrescendo, em caso de incumprimento deste prazo, juros indemnizatórios a taxa idêntica à aplicável aos juros compensatórios a favor do Estado.

14 - (Revogado.)

15 - (Revogado.)

16 - A apresentação do requerimento referido no n.º 13 implica a comunicação espontânea ao Estado de residência do contribuinte do teor do pedido de devolução formulado e do respetivo montante.

17 - Estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa liberatória de 35 %:

a) Todos os rendimentos referidos nos números anteriores sempre que sejam pagos ou colocados à disposição em contas abertas em nome de um ou mais titulares mas por conta de terceiros não identificados, exceto quando seja identificado o beneficiário efetivo, termos em que se aplicam as regras gerais;

b) Os rendimentos mencionados na alínea a) do n.º 1, obtidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

c) Os rendimentos mencionados na alínea b) do n.º 1, pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, residentes em território português, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português e que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por intermédio de entidades que estejam mandatadas por devedores ou titulares ou ajam por conta de uns ou outros.

Como se verifica, neste extenso artigo as taxas aplicadas são de 25%, 28% e 35%. Genericamente, a taxa de 25% é aplicada a rendimentos obtidos por não residentes em Portugal; a taxa de 28% é aplicada aos rendimentos de capitais aí tipificados, sem prejuízo da opção pelo seu englobamento; e a taxa de 35% é aplicada aos rendimentos referidos neste artigo que tenham

conexão a territórios com regimes de tributação mais favoráveis ou em que não seja possível identificar os beneficiários efetivos.

Observados os rendimentos sujeitos a taxas liberatórias, vejam-se os sujeitos às taxas especiais previstas no artigo 72.º:

Artigo 72.º

Taxas especiais

1 - São tributados à taxa autónoma de 28 %:

a) (Revogada.)

b) Outros rendimentos auferidos por não residentes em território português que não sejam imputáveis a estabelecimento estável nele situado e que não sejam sujeitos a retenção na fonte às taxas liberatórias;

c) O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g), h) e k) do n.º 1 do artigo 10.º;

d) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º, quando não sujeitos a retenção na fonte, nos termos do artigo anterior;

e) Os rendimentos prediais decorrentes de arrendamento não habitacional;

f) Os ganhos previstos no n.º 7) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, quando beneficiem do regime previsto no artigo 43.º-C do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2 - Os rendimentos prediais decorrentes de arrendamento habitacional, incluindo os referidos na alínea b) do n.º 5 do artigo 8.º, são tributados à taxa autónoma de 25 %.

3 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento para habitação permanente com duração igual ou superior a cinco anos e inferior a 10 anos é aplicada uma redução de 10 pontos percentuais na respetiva taxa autónoma, sendo, por cada renovação com igual duração, aplicada uma redução de dois pontos percentuais, estando as reduções relativas à renovação do contrato sujeitas ao limite de 10 pontos percentuais.

4 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento para habitação permanente com duração igual ou superior a 10 anos e inferior a 20 anos é aplicada uma redução de 15 pontos percentuais na respetiva taxa autónoma.

5 - Aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento para habitação permanente com duração igual ou superior a 20 anos e aos rendimentos prediais decorrentes de contratos de direito real de habitação duradoura, na parte respeitante ao pagamento da prestação pecuniária mensal, é aplicada uma redução de 20 pontos percentuais da respetiva taxa autónoma.

6 - São tributados autonomamente à taxa de 25 %:

a) Os rendimentos auferidos por não residentes em território português que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado; e

b) Não obstante o disposto no número anterior, os rendimentos previstos nas alíneas a) e c) do n.º 4 do artigo anterior, obtidos em território português por não residentes, quando não sujeitos a retenção na fonte.

7 - As gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal nem por entidade que com esta mantenha relações de grupo, domínio ou simples participação, independentemente da respetiva localização geográfica, são tributadas autonomamente à taxa de 10 %.

8 - (Revogado.)

9 - As pensões de alimentos, quando enquadráveis no artigo 83.º-A, são tributadas autonomamente à taxa de 20 %.

10 - Os rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado, com carácter científico, artístico ou técnico, a definir em portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, por residentes não habituais em território português, são tributados à taxa de 20 %.

11 - (Revogado.)

12 - Os residentes não habituais em território português são ainda tributados à taxa de 10 % relativamente aos rendimentos líquidos de pensões, incluindo os da categoria H e os previstos na alínea d) do n.º 1 e subalíneas 3) e 11) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2.º, quando, pelos critérios previstos no n.º 1 do artigo 18.º, não sejam de considerar obtidos em território português, na parte em que os mesmos, quando tenham origem em contribuições, não tenham gerado uma dedução para efeitos do n.º 2 do artigo 25.º.

13 - Os rendimentos previstos nas alíneas c) a f) do n.º 1, com exceção do disposto no número seguinte, nos n.os 2 a 5 e nos n.os 9, 10 e 12 podem ser englobados por opção dos respetivos titulares residentes em território português.

14 - Não obstante o disposto na alínea c) do n.º 1, o saldo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, incluindo os rendimentos referidos nas alíneas b) e c) do n.º 18, são obrigatoriamente englobados quando resultem de ativos detidos por um período inferior a 365 dias e o sujeito passivo tenha um rendimento coletável, incluindo este saldo, igual ou superior ao valor do último escalão do n.º 1 do artigo 68.º.

15 - Os residentes noutro Estado-Membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu, desde que, neste último caso, exista intercâmbio de informações em matéria fiscal, podem optar,

relativamente aos rendimentos referidos nas alíneas b) e e) do n.º 1 e no n.º 6, pela tributação desses rendimentos à taxa que, de acordo com a tabela prevista no n.º 1 do artigo 68.º, seria aplicável no caso de serem auferidos por residentes em território português.

16 - Para efeitos de determinação da taxa referida no número anterior são tidos em consideração todos os rendimentos, incluindo os obtidos fora deste território, nas mesmas condições que são aplicáveis aos residentes.

17 - Os acréscimos patrimoniais não justificados a que se refere a alínea d) do n.º 1 do artigo 9.º, de valor superior a (euro) 100 000, são tributados à taxa especial de 60 %.

18 - São tributados autonomamente à taxa de 35 %:

a) Os rendimentos de capitais, tal como são definidos no artigo 5.º e mencionados nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo anterior, devidos por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, quando não sujeitos a retenção na fonte nos termos da alínea b) do n.º 12 do artigo anterior;

b) O saldo positivo entre as mais-valias e menos-valias, resultante das operações previstas nos n.os 4) e 5) da alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º, quando respeitem a valores mobiliários cujo emitente seja entidade não residente sem estabelecimento estável em território português, que seja domiciliada em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

c) Os ganhos previstos no n.º 3) da alínea b) e na alínea j) do n.º 1 do artigo 10.º relativos a estruturas fiduciárias domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças;

d) As mais-valias previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º auferidas por entidades não residentes sem estabelecimento estável em território português, que sejam domiciliadas em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças.

19 - Para efeitos da aplicação da taxa prevista no n.º 7, são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, as compensações e subsídios, referentes à atividade voluntária, postos à disposição dos bombeiros, pelas associações humanitárias de bombeiros, até ao limite máximo anual, por bombeiro, de três vezes o indexante de apoios sociais.

20 - Sempre que os contratos de arrendamento previstos nos n.os 3, 4 e 5 cessem os seus efeitos antes de decorridos os prazos de duração dos mesmos ou das suas renovações, por motivo imputável ao senhorio, ou, no caso do direito real de habitação duradoura, por acordo das partes, extingue-se o direito às reduções das taxas aí previstas, com efeitos desde o início do contrato ou renovação, devendo os titulares dos rendimentos, no ano da cessação do contrato, proceder à declaração desse facto para efeitos de regularização da diferença entre o montante do imposto que foi pago em cada ano e aquele que deveria ter sido pago com base na taxa aplicável à duração efetivamente decorrida, acrescida de juros compensatórios.

21 - Para efeitos do disposto no número anterior, suspende-se o prazo de caducidade do direito à liquidação de imposto nos termos da alínea c) do n.º 2 do artigo 46.º da Lei Geral Tributária.

22 - Para efeitos do presente imposto, considera-se que uma estrutura fiduciária está domiciliada em país, território ou região sujeitos a um regime fiscal claramente mais favorável, caso aí esteja o local da sede ou a direção efetiva da entidade administradora fiduciária ou, tratando-se o administrador fiduciário de uma pessoa singular, este ali seja considerado residente para efeitos fiscais.

23 - O disposto nos n.os 3 a 5 não se aplica a rendimentos prediais decorrentes de contratos de arrendamento habitacional celebrados a partir de 1 de janeiro de 2024, cuja renda mensal exceda em 50 % os limites gerais de preço de renda por tipologia em função do concelho onde se localiza o imóvel, previstos nas tabelas 1 e 2 do anexo i à Portaria n.º 176/2019, de 6 de junho.

24 - Aos novos contratos de arrendamento que beneficiem do disposto nos n.os 3 a 5, é aplicada uma redução adicional de cinco pontos percentuais na respetiva taxa autónoma sempre que a renda seja inferior, em pelo menos cinco pontos percentuais, à renda do contrato de arrendamento anterior sobre o mesmo imóvel.

Se a disparidade de taxas liberatórias atuais, quando comparadas com as de 1989, é enorme, no caso das taxas especiais essa disparidade é ainda maior. Passámos de apenas um caso particular, o das “*mais-valias realizadas, deduzidas das menos-valias realizadas, com a transmissão onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários*”, para uma diversidade tal que são precisos 24 números para as explicitar, que incluem normas de incidência, regimes especiais, taxas diferenciadas e até normas de procedimento administrativo (tributário), como é o exemplo da suspensão do prazo de caducidade previsto no n.º 21 deste artigo.

É uma panóplia de situações que prevê a tributação autónoma de determinados rendimentos de mais-valias, capitas, prediais, gratificações, acréscimos patrimoniais, obtidos por residentes ou não residentes, com taxas de 10%, 20%, 25, 28%, 35 ou 60% e, ainda, reduções ou majorações

de x pontos percentuais em função do número de anos decorridos, conforme a situação. São demasiadas situações avulsas, sem coerência, de difícil perceção e até de fiscalização ou aplicação pelos próprios serviços da Administração Tributária. Mas há mais!

4.3.2.3. Outros regimes

Para além da diferenciação de taxa aplicada a determinados rendimentos, há, também, uma diferenciação das taxas aplicadas ou do rendimento sujeito a imposto em função da natureza do sujeito passivo. São exemplo disso os regimes aplicados aos ex-residentes em Portugal (Programa Regressar), aos jovens (IRS Jovem) e aos residentes não habituais, para além de outras situações que impõem um tratamento específico, como são os casos das Regiões Autónomas ou do Regime opcional para os residentes noutra Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

O Programa Regressar, previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, foi introduzido em 2019 e, resumidamente, determina que os ex-residentes, a comunidade portuguesa emigrante, beneficie de uma vantagem fiscal durante o ano do regresso e nos 4 anos subsequentes, ao permitir excluir de tributação 50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais, ou seja, durante este período, a comunidade que regresse a Portugal apenas pagará impostos sobre metade do rendimento, sendo a outra metade excluída de tributação.

Outra medida que diferencia determinada faixa da população no apuramento dos impostos, esta introduzida em 2020, numa tentativa de inibir a saída de jovens do país, é o chamado IRS Jovem. Previsto no artigo 12.º-B do Código do IRS, esta norma tem vindo a sofrer ajustes, aumentando o benefício fiscal concedido aos jovens entre os 18 e os 26 anos, com determinado grau de estudos, que, em 2023, veem isentados uma parcela de rendimentos do trabalho dependente ou dos rendimentos empresariais e profissionais, entre 20% e 50% nos primeiros quatro anos de obtenção destes rendimentos, com determinados limites.

Por último, nesta breve sùmula de regimes particulares previstos no Código do IRS, temos o previsto no n.º 8 do artigo 16.º deste Código, o Regime dos Residentes Não Habituais. Foi implementado em 2009 e teve como objetivo tornar Portugal num país mais atrativo, do ponto de vista fiscal, visando impulsionar a economia portuguesa com a atração de profissionais qualificados e pensionistas que auferissem elevadas reformas. Em resumo, os rendimentos das atividades profissionais previstas na Portaria 12/2010, de 7 de janeiro (atualizada pela Portaria

230/2019, de 23 de julho) e dos rendimentos de trabalho dependente, auferidos por sujeitos que não tenham sido residentes em território português nos cinco anos anteriores, beneficiam de uma taxa de 20% de IRS, aplicável aos rendimentos líquidos, durante um período de 10 anos. Estes residentes não habituais beneficiam ainda de uma taxa de IRS de 10%, aplicável aos rendimentos líquidos de pensões, considerando-se, também, a dedução do imposto pago no país da fonte destes rendimentos.

Não querendo aqui colocar-se a bondade, ou não, destes regimes particulares, pretende-se apenas assinalar a diversidade de situações existente em sede de IRS, que vai muito para além das taxas liberatórias e especiais, discriminatórias em função da natureza dos rendimentos. Esta diferenciação, como vimos, inclui sujeitos passivos com características específicas e que, em função disso, veem também a sua taxa distinguida, nestes casos, favoravelmente face aos restantes sujeitos passivos abrangidos pela tabela geral do artigo 68.º do Código do IRS, maioritariamente aplicada aos residentes em território português que auferem rendimentos do trabalho e pensões.

Casalta Nabais refere que as exigências constitucionais quanto à tributação do rendimento pessoal (único, progressivo e tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar) “*continuam a não ser respeitadas pelo nosso sistema fiscal*”. Isto porque, segundo o autor, “*as exigências de unicidade e progressividade eram postas em causa pela tributação de amplos rendimentos, nos quais sobressaíam os proporcionados pela generalidade de aplicações financeiras (rendimentos de capital e mais-valias), os quais, nos termos da redação dos arts. 10.º, 41.º e 74.º do CIRS, eram objecto duma tributação separada e proporcional, mediante taxas liberatórias, definitivas e relativamente baixas. O que afrontava claramente o recorte constitucional típico da tributação do rendimento pessoal*”⁵⁹.

Parece ficar bem evidente que o princípio de uma tributação *única e progressiva* fica colocado em causa pelo conjunto desproporcional de taxas liberatórias e especiais e de outros regimes particulares, uma realidade que tem tido uma tendência crescente, procurando abranger por estas normas um conjunto cada vez mais alargado de rendimentos, desvirtuando, assim, o propósito constitucional de uma tributação *única e progressiva*.

⁵⁹ Casalta Nabais, José, *Direito Fiscal*, 2021, p. 167.

4.4. Algumas conclusões sobre as taxas de IRS

Pode afirmar-se que a atual *unicidade e progressividade* do imposto sobre o rendimento pessoal, preconizada constitucionalmente para a universalidade dos rendimentos pessoais é apenas assegurada para os rendimentos do trabalho (dependente ou empresariais e profissionais resultantes de uma atividade por conta própria), das pensões e de alguns outros rendimentos pontuais, previstos no Código do IRS, como é exemplo das mais-valias obtidas com a alienação ocasional de um imóvel de habitação ou de férias, realizada por pessoas singulares e que disso não façam uma atividade profissional.

Contrariamente a alguma pretensão expressa de onerar de forma mais significativa os rendimentos de investimento, a opção de englobamento prevista para rendimentos sujeitos a taxas liberatórias ou especiais leva a que, a partir de um determinado nível de rendimento, haja um benefício por quem obtém estes rendimentos, com a possibilidade de os sujeitar ou não às taxas gerais previstas, dada a possibilidade de optar por uma taxa de imposto (fixa) mais baixa, opção essa que não é conferida a quem é titular de rendimentos do trabalho, de pensões ou outros rendimentos impossibilitados de “escapar” ao englobamento.

Para além disso, não se vislumbra nas sucessivas tabelas de taxas gerais aprovadas ao longo dos, pelo menos, últimos doze anos qualquer preocupação expressa na definição do *quantum* do mínimo de existência que considere uma avaliação das despesas essenciais para uma vida condigna, como as despesas com habitação, cabaz alimentar, transportes, saúde ou educação, entre outras, para quem obtém rendimentos de outras fontes para além do rendimento de trabalho dependente ou pensões. É, por isto, manifesto o preconceito com a obtenção de rendimentos de capital (de capitais, mais-valias ou prediais), não beneficiando estas categorias de qualquer consideração em relação ao mínimo de existência, revelador de uma deliberada distinção entre estes e os rendimentos do trabalho ou de pensões e que traduz uma presunção de haver rendimentos mais fundados do que outros.

Outra das insuficiências de fundamentação da evolução das taxas gerais é em relação à medida de transição em cada um dos escalões. Por um lado, é aceitável uma evolução gradual das taxas marginais aplicáveis, em função de uma maior capacidade contributiva, mas, por outro lado, não é compreensível que não haja qualquer referência a um limite de tributação, correspondente a uma taxa máxima que seja definida em abstrato.

Como observado, por razões pontuais de exceção, atingiu-se uma taxa máxima de imposto de 48%, à qual acresceu uma taxa adicional de solidariedade que pode atingir 5%, representativas

de uma tributação de 53%, representativo de um autêntico confisco por parte do Estado, legitimado por situações pontuais, mas que acabaram por se tornar definitivas.

Mas, ao contrário do esperado, os níveis de taxaço impostos pelo IRS em determinados escalões de rendimentos, em vez de gerarem maiores receitas nos níveis de rendimento mais altos, são promotores de condutas que podem configurar o que se designa por planeamento fiscal abusivo, elisão fiscal ou, mesmo, evasão fiscal, desvirtuando a natureza de rendimentos pessoais, que passam a ser recebidos através de outras formas ou estruturas menos onerosas fiscalmente para os seus titulares.

Um exemplo simples desta ocorrência é a criação de empresas que não representam mais do que a atividade do seu sócio e que, em circunstâncias normais, seriam tributadas por um natural contrato de trabalho (veja-se o recente exemplo do ex-selecionador nacional de futebol⁶⁰). Mas, sem prejuízo das situações que configuram uma liberdade de conformação dos negócios, de forma a evitar uma tributação mais onerosa, de forma abusiva, são criadas estruturas empresariais para substituir uma normal relação laboral e que, por essa via, acabam por ser tributadas em IRC, aí deduzindo um conjunto de despesas pessoais do seu titular ou do agregado, como são o exemplo dos encargos com viaturas, férias, casas, telefones e outros equipamentos de utilização pessoal, levando ao absurdo de se considerar estes sujeitos nos escalões inferiores de rendimento pessoal, podendo beneficiar, inclusive, de apoios sociais, contrariamente à capacidade contributiva que o seu modo de vida revela.

Em conclusão, a diversidade de taxas aplicadas a um variadíssimo conjunto de rendimentos e a falta de uma estrutura coerente no sistema de tributação do rendimento pessoal são geradoras de uma disparidade do nível de tributação em função da natureza do rendimento obtido, contrariamente ao objetivo de uma tributação *única e progressiva* e que, ao invés, potenciam situações opostas às visadas por uma maior justiça fiscal.

⁶⁰ <https://leitor.expresso.pt/semanario/semanario2585/html/economia/temas/fisco-exige-45-milhoes-em-irs-a-fernando-santos>.

5. ANÁLISE A ALGUNS INDICADORES DE TRIBUTAÇÃO, DO RENDIMENTO E DA POBREZA

Para que se possa aferir se as diversas opções de tributação produzem os seus efeitos na prossecução dos desígnios constitucionais, é importante perceber se determinados dados estão em harmonia com esses propósitos e atingem o efeito pretendido pela pureza dos conceitos, nomeadamente os que traduzem a evolução das receitas fiscais e o seu peso no PIB, a desigualdade na distribuição do rendimento, o índice de Gini ou a taxa de risco de pobreza, apenas para citar alguns exemplos.

Importa referir que a estabilidade e previsibilidade destes números não é indiferente à conjuntura económico e social, nem ao contexto nacional e internacional. São inúmeros os eventos significativos com impacto nestas variáveis desde o início deste século, como são o exemplo das recentes guerras, ou a crise do *subprime*, em 2008, ou a intervenção da *troika*, em 2012, citando alguns exemplos mais significativos, pelo que nenhuma leitura deve ser interpretada fora do seu contexto.

Mas, independentemente destes acontecimentos, não são despicientes os resultados que advêm das opções políticas assumidas no plano tributário e o impacto que essas opções têm nas diferentes variáveis que compõem o sistema fiscal português, cuja Constituição, como já observado, prevê uma estrutura assente na tributação do rendimento (sobre as pessoas e empresas), do património e do consumo (artigo 104º da CRP).

Entre outros fatores, por uma questão coerência dos dados e disponibilidade dos mesmos, optou-se por centrar esta análise no período compreendido entre 2000 e 2020, as duas primeiras décadas deste século, o que nos permite ter alguma clarividência sobre as tendências que refletem determinadas opções, com impacto nas rubricas orçamentais e, mais importante, no quotidiano dos cidadãos afetados por essas opções.

É neste pressuposto que, adiante, serão analisados alguns dos grandes números que refletem resultados e respetiva evolução, nomeadamente a tributação em sede de IRS e o seu efeito redistributivo, o rendimento disponível das famílias, a pobreza ou a progressividade, entre outros.

Começando pela evolução das receitas fiscais arrecadadas pelo Estado, temos os seguintes dados e respetiva variação (em milhões de euros)⁶¹:

Anos	Impostos de capital	Impostos s/ rendimento e património	Contribuições sociais	Impostos s/ produção e importação	Total
2000	103,0	11 999,0	13 460,5	17 231,1	42 793,6
2001	91,0	12 120,0	14 494,6	18 193,9	44 899,4
2002	105,1	12 577,5	15 626,1	19 823,9	48 132,6
2003	105,0	11 419,2	16 432,9	20 259,4	48 216,5
2004	26,9	12 400,0	17 307,9	21 055,5	50 790,3
2005	68,8	12 719,3	18 431,1	23 100,8	54 320,0
2006	23,0	13 866,7	19 229,8	24 689,5	57 809,0
2007	9,6	16 062,8	19 896,3	25 317,7	61 286,4
2008	8,2	16 633,4	20 724,8	25 026,7	62 393,1
2009	0,3	15 143,2	21 203,8	21 957,5	58 304,8
2010	84,9	15 098,0	21 368,3	23 718,0	60 269,1
2011	0,0	16 592,7	21 202,6	24 320,0	62 115,3
2012	258,5	15 001,1	19 142,6	23 258,0	57 660,2
2013	1,7	19 263,3	20 449,7	23 365,3	63 080,0
2014	0,0	18 795,7	20 457,7	24 633,1	63 886,4
2015	//	19 274,5	20 783,8	26 173,3	66 231,6
2016	0,3	18 797,5	21 610,3	27 472,0	67 880,0
2017	//	19 413,6	22 693,4	29 154,7	71 261,6
2018	0,2	20 678,6	23 859,5	30 942,1	75 480,5
2019	//	20 884,5	25 359,7	32 115,8	78 360,0
2020	0,1	20 092,6	25 599,4	29 143,2	74 835,3

Tabela 11: Evolução das receitas fiscais 2000-2020

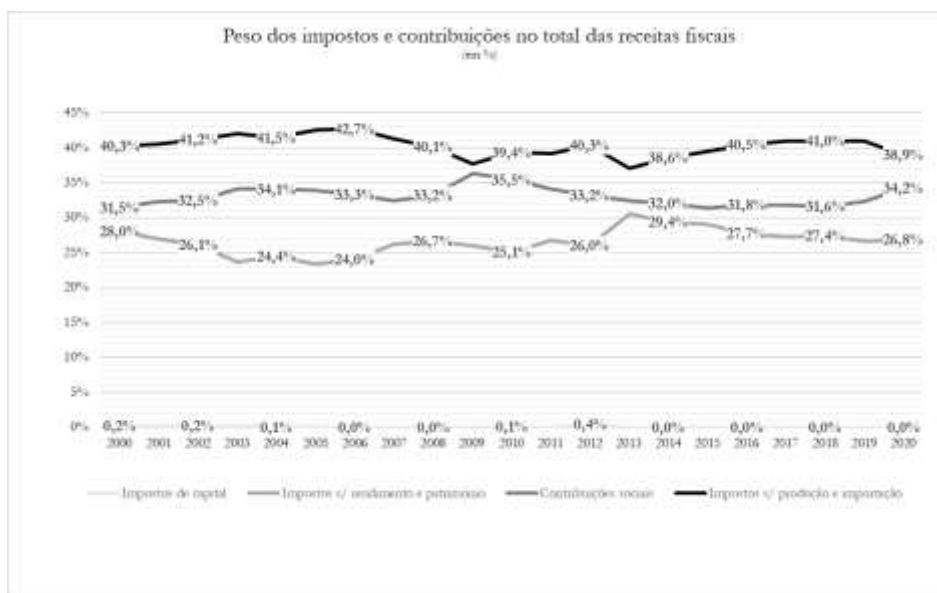


Gráfico 1: Evolução das receitas fiscais 2000-2020

⁶¹ Fonte: Pordata <https://www.pordata.pt/portugal/receitas+fiscais+e+contribuicoes+sociais+das+administracoes+publicas-3749>.

Entre 2000 e 2020 as receitas fiscais passaram de 42,7 mil milhões de euros para 74,8 mil milhões de euros, tendo os impostos sobre o rendimento e património⁶² assumido um peso entre 23,4% (mínimo), em 2005, e 30,5% (máximo), em 2013, no total das receitas fiscais cobradas.

Olhando exclusivamente para os impostos sobre o rendimento e património, conforme quadro infra, temos uma distribuição maioritariamente refletida entre o IRS e o IRC, na qual o IRS assume a maior fatia, com um peso crescente, de 56,4%, em 2000, até aos 69,6%, verificados em 2020. Nestes vinte anos, a receita do IRS mais do que duplicou, passando dos 6,7 milhões de euros cobrados no início do século para 13,9 milhões de euros em 2020. Inversamente, o IRC e outros impostos desta natureza têm vindo a reduzir o seu peso no total cobrado, passando de 43,5% (37,1% de IRC + 6,4% Outros) para 40,3% (25,8% de IRC + 4,5% Outros) no mesmo lapso temporal.

Anos	Outros		IRC		IRS		Total
	milhões €	%	milhões €	%	milhões €	%	milhões €
2000	773,5	6,4%	4 457,2	37,1%	6 768,3	56,4%	11 999,0
2001	853,0	7,0%	4 047,6	33,4%	7 219,4	59,6%	12 120,0
2002	951,7	7,6%	4 316,6	34,3%	7 309,2	58,1%	12 577,5
2003	820,9	7,2%	3 322,8	29,1%	7 275,5	63,7%	11 419,2
2004	943,5	7,6%	3 928,9	31,7%	7 527,6	60,7%	12 400,0
2005	826,0	6,5%	3 901,3	30,7%	7 992,1	62,8%	12 719,3
2006	871,6	6,3%	4 493,8	32,4%	8 501,2	61,3%	13 866,7
2007	920,2	5,7%	5 814,8	36,2%	9 327,7	58,1%	16 062,8
2008	903,0	5,4%	6 092,9	36,6%	9 637,5	57,9%	16 633,4
2009	946,9	6,3%	4 544,3	30,0%	9 652,0	63,7%	15 143,2
2010	790,9	5,2%	4 669,8	30,9%	9 637,2	63,8%	15 098,0
2011	806,0	4,9%	5 277,8	31,8%	10 508,9	63,3%	16 592,7
2012	849,1	5,7%	4 361,8	29,1%	9 790,3	65,3%	15 001,1
2013	816,4	4,2%	5 327,5	27,7%	13 119,4	68,1%	19 263,3
2014	755,1	4,0%	4 718,2	25,1%	13 322,3	70,9%	18 795,7
2015	720,6	3,7%	5 405,2	28,0%	13 148,7	68,2%	19 274,5
2016	785,3	4,2%	5 399,1	28,7%	12 613,1	67,1%	18 797,5
2017	854,5	4,4%	5 956,3	30,7%	12 602,8	64,9%	19 413,6
2018	873,2	4,2%	6 493,7	31,4%	13 311,7	64,4%	20 678,6
2019	996,5	4,8%	6 308,0	30,2%	13 579,9	65,0%	20 884,5
2020	906,0	4,5%	5 193,1	25,8%	13 993,5	69,6%	20 092,6

Tabela 12: Evolução das receitas obtidas com os impostos sobre o rendimento 2000-2020

⁶² Os impostos correntes sobre o rendimento, o património, etc. incluem os impostos sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e pessoas coletivas (IRC) e outros pagamentos obrigatórios que taxam as famílias e as empresas, tais como impostos sobre prémios de jogo ou sobre os juros bancários. Esta é a descrição atribuída pelo Instituto Nacional de Estatística – Pordata, sobre os dados disponibilizados.

Tendo em conta, particularmente, a comparação entre o IRS e o total das receitas fiscais, verifica-se que este imposto teve um contributo para o total das receitas fiscais entre 14,7%, mínimo verificado em 2005 e 2006, e 20,9%, máximo registado em 2014, atingindo em 2020 o valor de 18,7%, correspondente a uma cobrança de 13,9 mil milhões de euros⁶³.

Anos	IRS (milhões €)	IRS (em %)	TOTAL (milhões €)
2000	6 768,3	15,8%	42 793,6
2001	7 219,4	16,1%	44 899,4
2002	7 309,2	15,2%	48 132,6
2003	7 275,5	15,1%	48 216,5
2004	7 527,6	14,8%	50 790,3
2005	7 992,1	14,7%	54 320,0
2006	8 501,2	14,7%	57 809,0
2007	9 327,7	15,2%	61 286,4
2008	9 637,5	15,4%	62 393,1
2009	9 652,0	16,6%	58 304,8
2010	9 637,2	16,0%	60 269,1
2011	10 508,9	16,9%	62 115,3
2012	9 790,3	17,0%	57 660,2
2013	13 119,4	20,8%	63 080,0
2014	13 322,3	20,9%	63 886,4
2015	13 148,7	19,9%	66 231,6
2016	12 613,1	18,6%	67 880,0
2017	12 602,8	17,7%	71 261,6
2018	13 311,7	17,6%	75 480,5
2019	13 579,9	17,3%	78 360,0
2020	13 993,5	18,7%	74 835,3

Tabela 13: Evolução do peso das receitas do IRS no total das receitas fiscais

A título de curiosidade, em 2022 esta percentagem (18,7%) manteve-se inalterada, face a 2020, atingindo o valor de 16,9 mil milhões de euros. Apesar de, entre estes últimos dois anos, não ter ocorrido uma variação do peso do IRS no total das receitas fiscais, constatou-se um aumento da receita com este imposto na ordem dos 3 mil milhões de euros, o que, em termos relativos, representa um aumento de cerca de 20% na cobrança deste imposto em apenas 2 anos. É uma diferença bastante significativa, que revela, também, o aumento generalizado das receitas fiscais (91,47 mil milhões de euros em 2022)!

⁶³ Fonte: Pordata <https://www.pordata.pt/portugal/receitas+fiscais+e+contribuicoes+sociais+das+administracoes+publicas-3749>.

Outro indicador relevante é o de saber qual a percentagem das receitas fiscais no PIB, em particular a dos impostos sobre o rendimento. De forma simplista, pode dizer-se que o PIB é a riqueza que um país consegue criar, resultante das atividades quotidianas das pessoas, empresas ou outras entidades públicas e privadas, traduzindo, de um modo geral, o que se produz, o que se compra, o que se investe ou o que se exporta.

A utilização deste indicador é significativa, servindo como referência para políticas económicas em diversos domínios como o desenvolvimento (PIB por habitante), a produtividade (PIB por trabalhador), a sustentabilidade orçamental (dívida pública em percentagem do PIB) ou o equilíbrio externo (saldos da balança corrente e de capital em percentagem do PIB). Neste pressuposto, tudo aquilo que é retirado ao PIB, como é o caso das receitas fiscais - a parcela que é retirada do que é produzido para satisfazer as necessidades financeiras do Estado –, tem impacto nas suas diversas vertentes. Assim, nas duas décadas em análise, temos os seguintes dados (em percentagem)⁶⁴:

Anos	Impostos de capital	Impostos s/ rendimento e património	Contribuições sociais	Impostos s/ produção e importação	Total
2000	0,1	9,3	10,5	13,4	33,3
2001	0,1	8,9	10,7	13,4	33,1
2002	0,1	8,8	11,0	13,9	33,8
2003	0,1	7,8	11,3	13,9	33,0
2004	0,0	8,1	11,4	13,8	33,4
2005	0,0	8,0	11,6	14,6	34,3
2006	0,0	8,3	11,6	14,8	34,8
2007	0,0	9,2	11,3	14,4	34,9
2008	0,0	9,3	11,6	14,0	34,8
2009	0,0	8,6	12,1	12,5	33,2
2010	0,0	8,4	11,9	13,2	33,6
2011	0,0	9,4	12,0	13,8	35,3
2012	0,2	8,9	11,4	13,8	34,3
2013	0,0	11,3	12,0	13,7	37,0
2014	0,0	10,9	11,8	14,2	36,9
2015	-	10,7	11,6	14,6	36,9
2016	0,0	10,1	11,6	14,7	36,4
2017	-	9,9	11,6	14,9	36,4
2018	0,0	10,1	11,6	15,1	36,8
2019	-	9,7	11,8	15,0	36,6
2020	0,0	10,0	12,8	14,5	37,3

Tabela 14: Evolução da percentagem das receitas fiscais no PIB 2000-2020

⁶⁴ Fonte: Pordata <https://www.pordata.pt/portugal/receitas+fiscais+e+contribuicoes+sociais+das+administracoes+publicas+em+percentagem+do+pib-2801>.

Desde o ano 2000, a percentagem das receitas fiscais sobre o PIB passou de 33,3% para 37,3%, o que significa que tem sido subtraída uma fatia cada vez maior ao PIB gerado no país para satisfazer as necessidades financeiras do Estado. No caso particular dos impostos sobre o rendimento e património que, como vimos, em 2020, é representativo de 26,8% do total das receitas fiscais, o seu peso no total do PIB, no mesmo ano, ascende 10%. A rubrica que mais tem contribuído para o aumento das receitas fiscais sobre o PIB tem sido as contribuições sociais que, nestas duas décadas, passaram de 10,5% para 12,8%.

Observados alguns dos dados estatísticos que refletem a realidade tributária, nomeadamente do imposto sobre o rendimento pessoal, e a sua relevância face às demais receitas ou outros indicadores, veja-se de seguida alguma informação que permite interpretar a evolução do rendimento pessoal. Dois desses indicadores são o rendimento médio disponível das famílias e a evolução do salário mínimo nacional. Assim, considerando aqui também as duas primeiras décadas deste século, temos o seguinte panorama⁶⁵:

Anos	Salário mínimo geral anual (14 meses)		Rendimento médio disponível das famílias	
	(em €)	Evolução acumulada (em %)	(em €)	Evolução acumulada (em %)
2000	4 455,3	-	25 394,6	-
2001	4 678,7	5,01%	26 435,7	4,10%
2002	4 872,2	9,36%	27 505,1	8,31%
2003	4 992,4	12,06%	27 811,1	9,52%
2004	5 118,4	14,88%	28 233,5	11,18%
2005	5 245,8	17,74%	29 247,2	15,17%
2006	5 402,6	21,26%	29 818,8	17,42%
2007	5 642,0	26,64%	31 099,6	22,47%
2008	5 964,0	33,86%	31 980,2	25,93%
2009	6 300,0	41,40%	31 880,7	25,54%
2010	6 650,0	49,26%	32 159,4	26,64%
2011	6 790,0	52,40%	30 922,5	21,77%
2012	6 790,0	52,40%	30 063,2	18,38%
2013	6 790,0	52,40%	29 800,5	17,35%
2014	6 790,0	52,40%	29 245,5	15,16%
2015	7 070,0	58,69%	30 094,7	18,51%
2016	7 420,0	66,54%	31 246,2	23,04%
2017	7 798,0	75,03%	32 067,2	26,28%
2018	8 120,0	82,25%	33 119,0	30,42%
2019	8 400,0	88,54%	34 594,8	36,23%
2020	8 890,0	99,54%	34 798,3	37,03%

Tabela 15: Comparação da evolução do salário mínimo geral anual com o rendimento médio disponível das famílias 2000-2020

⁶⁵ Fonte: Pordata Rendimento médio disponível das famílias: <https://www.pordata.pt/portugal/rendimento+medio+disponivel+das+familias-2098>.

Evolução do salário mínimo nacional: <https://www.pordata.pt/portugal/evolucao+do+salario+minimo+nacional-74>.

O salário mínimo nacional anual é fixado, anualmente, pelo Governo, correspondendo o seu montante anual a 14 vezes o valor mensal fixado, sendo assim determinado o respetivo montante bruto, antes da dedução do imposto sobre o rendimento e das contribuições para a segurança social. Quanto ao rendimento médio disponível das famílias, os dados obtidos na Pordata⁶⁶ referem este indicador nos seguintes termos: “*o rendimento disponível bruto das famílias é o dinheiro que elas têm à disposição para gastar ou poupar. O rendimento disponível aumenta com o recebimento de rendimentos, tais como salários, juros ou pensões, e diminui com o pagamento de impostos, de contribuições sociais e de outros encargos que diminuem o orçamento familiar*”.

Como se pode verificar pelos valores apresentados, enquanto o rendimento médio disponível das famílias teve um crescimento de 37,03%, o salário mínimo nacional passou quase para o dobro, com um incremento de 99,54%.

No mesmo sentido aponta a comparação entre o ganho médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem (remuneração de base, à qual acrescem outras remunerações pagas pelo empregador, como horas extra, subsídio de férias ou prémios) e o salário mínimo nacional anual nacional (14 meses) dividido por 12 meses.

Conforme se depreende do quadro infra, observa-se que o ganho médio por trabalhador por conta de outrem evoluiu 71,48%, passando de € 729,40, em 2000, para € 1.250,80, em 2020, enquanto que o salário mínimo, numa base mensal, teve um aumento de 99,52%, no mesmo intervalo temporal.

Pela comparação entre estes últimos indicadores (rendimento médio disponível das famílias e ganho médio mensal por trabalhador) e o salário mínimo, verifica-se uma convergência com o salário mínimo nacional. Esta convergência é mais acentuada na comparação com o rendimento médio disponível das famílias do que com a do ganho médio mensal por trabalhador por conta de outrem.

⁶⁶ Base de Dados de Portugal Contemporâneo, é organizada e desenvolvida pela Fundação Francisco Manuel dos Santos, criada em 2009 pelos seus fundadores, por Alexandre Soares dos Santos e sua família, descendentes de Francisco Manuel dos Santos, a cuja memória decidiram consagrar a fundação.

Anos	Ganho médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem		Salário mínimo anual (14 meses) dividido por 12 meses	
	(em €)	Evolução acumulada (em %)	(em €)	Evolução acumulada (em %)
2000	729,4	-	371,3	-
2001	-	-	389,9	5,01%
2002	817,4	12,06%	406,0	9,35%
2003	849,6	16,48%	416,0	12,04%
2004	877,5	20,30%	426,5	14,87%
2005	907,2	24,38%	437,2	17,75%
2006	934,0	28,05%	450,2	21,25%
2007	963,3	32,07%	470,2	26,64%
2008	1 008,0	38,20%	497,0	33,85%
2009	1 034,2	41,79%	525,0	41,40%
2010	1 075,3	47,42%	554,2	49,26%
2011	1 083,8	48,59%	565,8	52,38%
2012	1 094,7	50,08%	565,8	52,38%
2013	1 093,3	49,89%	565,8	52,38%
2014	1 093,2	49,88%	565,8	52,38%
2015	1 096,7	50,36%	589,2	58,69%
2016	1 107,9	51,89%	618,3	66,52%
2017	1 133,3	55,37%	649,8	75,01%
2018	1 170,3	60,45%	676,7	82,25%
2019	1 209,9	65,88%	700,0	88,53%
2020	1 250,8	71,48%	740,8	99,52%

Tabela 16: Comparação da evolução do ganho médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem com o salário mínimo nacional 2000-2020

Em seguida, serão observados alguns indicadores de distribuição do rendimento e do limiar de pobreza, designadamente o Índice de Gini⁶⁷, o indicador de desigualdade na distribuição do rendimento (S80/S20)⁶⁸ e a taxa de risco de pobreza⁶⁹.

Começando pelo Índice de Gini⁷⁰, este indicador mede, numa escala entre 0 e 100, a desigualdade na distribuição do rendimento da população, em que o valor mínimo (0) representa o caso em que toda a população fica com o mesmo rendimento e o valor máximo (100) no caso de todo o rendimento ficar concentrado na mesma pessoa. No período em análise (2000-2020), verificam-se os seguintes registos:

⁶⁷ [https://www.pordata.pt/portugal/indice+de+gini+\(percentagem\)-2166](https://www.pordata.pt/portugal/indice+de+gini+(percentagem)-2166).

⁶⁸ [https://www.pordata.pt/Portugal/Desigualdade+na+distribui%C3%A7%C3%A3o+do+rendimento+\(S80+S20\)-2168](https://www.pordata.pt/Portugal/Desigualdade+na+distribui%C3%A7%C3%A3o+do+rendimento+(S80+S20)-2168).

⁶⁹ <https://www.pordata.pt/portugal/taxa+de+risco+de+pobreza+antes+e+apos+transferencias+sociais-2399>.

⁷⁰ [https://www.pordata.pt/portugal/indice+de+gini+\(percentagem\)-2166](https://www.pordata.pt/portugal/indice+de+gini+(percentagem)-2166).

Anos	Índice de Gini	Anos	Índice de Gini
2000	37,0	2011	34,5
2001	-	2012	34,2
2002	-	2013	34,5
2003	37,8	2014	34,0
2004	38,1	2015	33,9
2005	37,7	2016	33,5
2006	36,8	2017	32,1
2007	35,8	2018	31,9
2008	35,4	2019	31,2
2009	33,7	2020	33,0
2010	34,2		

Tabela 17: Índice de Gini 2000-2020

Este indicador tem tido uma evolução positiva, revelando uma maior dispersão no rendimento equivalente de cada indivíduo ou família, atingindo o seu melhor resultado em 2019, depois de uma trajetória descendente até à pandemia COVID-19, com 31,2. Ainda assim, de acordo com dados do Eurostat⁷¹, em 2020, Portugal tem o 6.º pior registo, atrás de países como Bulgária, Lituânia, Letónia, Itália e Espanha.

Outro indicador relevante é o da desigualdade na distribuição do rendimento ($S80/S20$)⁷², em que se compara o rendimento dos 20% mais ricos com o rendimento dos 20% mais pobres de uma população, através do qual se verifica que, quanto maior é este indicador, maior é a desigualdade na distribuição do rendimento entre a população.

Anos	Desigualdade na distribuição do rendimento (S80/S20)	Anos	Desigualdade na distribuição do rendimento (S80/S20)
2000	6,5	2011	5,8
2001	7,3	2012	6,0
2002	7,4	2013	6,2
2003	7,0	2014	6,0
2004	7,0	2015	5,9
2005	6,7	2016	5,7
2006	6,5	2017	5,2
2007	6,1	2018	5,2
2008	6,0	2019	5,0
2009	5,6	2020	5,7
2010	5,7		

Tabela 18: Evolução da desigualdade na distribuição do rendimento (S80/S20) 2000-2020

⁷¹ <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tessi190/default/bar?lang=en>.

⁷² [https://www.pordata.pt/Portugal/Desigualdade+na+distribui%C3%A7%C3%A3o+do+rendimento+\(S80+S20\)-2168](https://www.pordata.pt/Portugal/Desigualdade+na+distribui%C3%A7%C3%A3o+do+rendimento+(S80+S20)-2168).

Pela análise a estes dados verifica-se que, em 2020, o rendimento dos 20% mais ricos é 5,7 vezes maior do que o rendimento dos 20% mais pobres, quando, no ano 2000, esse múltiplo era de 6,5 vezes. Ou seja, por este indicador, podemos concluir que a diferença entre os mais ricos e mais pobres tem vindo a diminuir.

Embora os indicadores anteriores (o índice de Gini e o da desigualdade na distribuição do rendimento - S80/S20) nos deem uma perceção da distribuição do rendimento, a taxa de risco de pobreza⁷³ representa a percentagem de pessoas que tem rendimentos considerados baixos face à restante população, ou seja, que ficam abaixo do valor fixado para o limiar de risco de pobreza. São dados de extrema relevância porque, objetivamente, revelam a fatia da população que sofre dificuldades em conseguir satisfazer as suas necessidades básicas, representando a proporção de indivíduos com um rendimento equivalente abaixo do limiar de risco de pobreza, o qual corresponde a 60% do rendimento nacional mediano por adulto equivalente.

Anos	Taxa de risco de pobreza (em %)		
	Antes de qualquer transferência social	Após transferências relativas a pensões	Após transferências sociais
2000	37,0	24,0	20,0
2001	-	26,0	20,0
2002	-	26,0	19,0
2003	41,3	26,5	20,4
2004	40,8	25,7	19,4
2005	40,2	25,1	18,5
2006	40,0	24,2	18,1
2007	41,5	24,9	18,5
2008	41,5	24,3	17,9
2009	43,4	26,4	17,9
2010	42,5	25,4	18,0
2011	45,4	25,3	17,9
2012	46,9	25,5	18,7
2013	47,8	26,7	19,5
2014	47,5	26,4	19,5
2015	46,1	25,0	19,0
2016	45,2	23,6	18,3
2017	43,7	22,7	17,3
2018	43,4	22,7	17,2
2019	42,4	21,9	16,2
2020	43,5	23,0	18,4

Tabela 19: Evolução da taxa de risco de pobreza 2000-2020

⁷³ <https://www.pordata.pt/portugal/taxa+de+risco+de+pobreza+antes+e+apos+transferencias+sociais-2399>.

O que estes dados nos revelam é que há uma taxa da população em risco de pobreza cada vez maior, nomeadamente antes de qualquer transferência social. São cada vez mais as pessoas que necessitam da intervenção do Estado para alcançarem um limiar de rendimento minimamente satisfatório para fazer face às despesas com necessidades básicas, circunstância que revela alguma ineficácia no modelo de desenvolvimento económico e social.

É por via das transferências sociais que se tenta corrigir esse patamar, mas não deixa de ser significativo que, em 2020, 43,5% da população esteja abaixo do limiar do risco de pobreza, antes de qualquer transferência social, representando 18,4% da população depois das transferências sociais. Esta realidade tem como consequência um esforço orçamental significativo para satisfazer as verbas destinadas a atenuar o risco de pobreza.

Considerando este indicador, pode afirmar-se que o nível de progressividade que tem vindo a ser preconizado pelo IRS, *per se*, não tem conseguido a desejada “*diminuição das desigualdades*” prevista no artigo 104.º da CRP.

6. ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE O ATUAL MODELO DE TRIBUTAÇÃO E UM MODELO DE TAXA FIXA EM IRS

O Portal das Finanças tem disponibilizado um conjunto de dados resultantes da entrega anual da declaração Modelo 3 de IRS, com informação desde o exercício de 2005⁷⁴. Podemos aí observar dados agregados sobre o rendimento bruto, o IRS liquidado, a receita e taxa efetiva de tributação, entre outros indicadores, que permitem verificar a evolução e uma interpretação por escalões ou intervalos de valores definidos, tendo em conta o rendimento bruto, considerando o número de agregados ou os valores apurados (em euros), consoante o caso. Em anexo ao presente trabalho (Anexo 1), encontram-se alguns destes dados, apurados entre os anos 2005 e 2020.

Importa referir que os dados são maioritariamente apresentados tendo em conta intervalos de rendimento bruto, e não o rendimento coletável – escalões previstos nas tabelas de taxas gerais de IRS. Os intervalos e respetivos limites de rendimento bruto são os seguintes:

01 - [0 A 5.000 [
02 - [5.000 A 10.000 [
03 - [10.000 A 13.500 [
04 - [13.500 A 19.000 [
05 - [19.000 A 27.500 [
06 - [27.500 A 32.500 [
07 - [32.500 A 40.000 [
08 - [40.000 A 50.000 [
09 - [50.000 A 100.000 [
10 - [100.000 A 250.000 [
11 - [250.000 A *** [

Tabela 20: Intervalos de rendimento bruto definidos nas estatísticas de IRS divulgadas

Procurando estabelecer critérios para se concretizar uma análise comparativa, serão considerados apenas os dados de 2021, os últimos dados estatísticos disponíveis⁷⁵. Para este efeito, serão analisados, por intervalo, o conjunto de resultados correspondentes ao rendimento bruto, o valor de IRS liquidado, a taxa média efetiva de tributação e o número de agregados e de sujeitos passivos correspondentes.

⁷⁴ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Pages/Estatisticas_IRS.aspx.

⁷⁵ https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/estatisticas/estatisticas_ir/Documents/Dossier_Estatistico_IRS_2019_2021.xlsx.

É o que se procurará evidenciar no quadro seguinte, tendo por base os dados estatísticos disponíveis de 2021, começando pelo número de agregados, distribuição do rendimento bruto, IRS liquidado e Taxa Média Efetiva, por intervalos de rendimento bruto.

INTERVALOS	N.º AGREGADOS	RENDIM BRUTO (milhões €)	N.º AGREGADOS C/ IRS LIQUIDADO	IRS LIQUIDADO (milhões €)	TAXA MÉDIA EFETIVA
01 - [0 A 5.000 [	687 980	1 575	102 042	261	16,57%
02 - [5.000 A 10.000 [	1 341 874	10 783	252 040	143	1,32%
03 - [10.000 A 13.500 [	914 075	10 605	617 466	444	4,19%
04 - [13.500 A 19.000 [	815 647	13 046	580 226	772	5,92%
05 - [19.000 A 27.500 [	730 578	16 688	627 835	1 408	8,44%
06 - [27.500 A 32.500 [	268 351	8 002	262 094	947	11,83%
07 - [32.500 A 40.000 [	255 946	9 209	254 553	1 341	14,56%
08 - [40.000 A 50.000 [	205 751	9 182	205 474	1 587	17,29%
09 - [50.000 A 100.000 [	295 412	19 650	295 265	4 415	22,47%
10 - [100.000 A 250.000 [	55 025	7 425	54 994	2 388	32,16%
11 - [250.000 A *** [	4 445	2 115	4 437	944	44,63%
Total Mod 3	5 575 084	108 281	3 256 426	14 650	13,53%

Tabela 21: Estatísticas IRS 2021 – N.º de agregados, rendimento bruto, IRS liquidado e taxa média efetiva

Como se pode constatar, verifica-se que, em 2021, houve 5.575.084 agregados que entregaram a declaração Modelo 3 de IRS, com um rendimento bruto global de 108.281 milhões de euros, sobre os quais foi liquidado IRS no valor de 14.650 milhões de euros. Quanto à taxa média efetiva por intervalo, a mesma varia entre 1,32%, no intervalo de rendimento bruto compreendido entre € 5.000 e € 10.000, e 44,63%, no intervalo acima dos € 250.000.

A taxa do primeiro intervalo (até € 5.000 de rendimento bruto) inclui um conjunto de situações especiais, como por exemplo a tributação de rendimentos sujeitos a taxas liberatórias ou especiais ou de rendimentos que não sejam provenientes do trabalho ou pensões e que, apesar de reduzidos acabam por ser tributados e que desvirtuam a taxa média efetiva neste intervalo de rendimentos, que é o mais baixo de todos. Em linguagem estatística, este indicador será representativo de um *outlier*⁷⁶.

Os valores apresentados são correspondentes ao número de agregados que, respetivamente, se verificam em cada um dos intervalos, pelo que importa saber a quantos sujeitos passivos

⁷⁶ *Outlier*, é um valor que, numa média, apresenta um grande desfasamento em relação aos demais da amostra – definição da Infopedia (www.infopedia.pt).

corresponderão estes agregados. Para o efeito, observámos o número de declarações entregues por sujeitos casados (aqui se incluindo os unidos de facto), que tenham optado pela tributação conjunta, e por sujeitos não casados (solteiros, divorciados, separados de facto) ou sujeitos casados que tenham optado por tributação separada, constantes no Mapa 8 das Estatísticas de IRS de 2021 e que permitem inferir este dado e os valores aí apresentados:

Modelo 3 IRS - 2021	N.º Agregados	%
CASADOS	2 346 320	42,1%
TRIBUTAÇÃO SEPARADA	244 928	4,4%
TRIBUTAÇÃO CONJUNTA	2 101 392	37,7%
NÃO CASADOS	3 228 764	57,9%
TOTAL:	5 575 084	100%

Tabela 22: Estatísticas IRS 2021 – Declarações de IRS por titularidade

O número total de sujeitos passivos será, então, correspondente ao somatório do conjunto dos agregados não casados, dos agregados casados que tenham optado pela tributação separada e o dobro dos agregados casados que tenham optado pela tributação conjunta.

Como se pode verificar, registam-se 2.101.392 agregados casados (ou unidos de facto) que, em 2021, optaram por tributação conjunta, pelo que o número total de sujeitos passivos será de 7.676.476, resultante do somatório de $(2.101.392 \times 2) + 3.228.764 + 244.928$.

Os dados disponibilizados não evidenciam qual a distribuição de casados / não casados por intervalo de valores, pelo que, para efeitos comparativos e para que se possa apurar o número de sujeitos passivos por intervalo, será feita uma distribuição do total de sujeitos passivos apurados proporcional ao número de agregados por cada um dos intervalos, inferindo-se, assim, o total de sujeitos passivos respetivo por intervalo⁷⁷, conforme se demonstra no quadro seguinte:

⁷⁷ N.º de Sujeitos Passivos no intervalo = N.º de Agregados no intervalo + (Peso relativo do n.º de agregados por intervalo x Total de Agregados Casados (ou Unidos de facto) c/ tributação conjunta).

INTERVALOS (em milhares de euros)	N.º AGREGADOS	%	N.º SUJEITOS PASSIVOS
01 - [0 A 5.000 [	687 980	12,34%	947 297
02 - [5.000 A 10.000 [	1 341 874	24,07%	1 847 661
03 - [10.000 A 13.500 [	914 075	16,40%	1 258 613
04 - [13.500 A 19.000 [	815 647	14,63%	1 123 085
05 - [19.000 A 27.500 [	730 578	13,10%	1 005 952
06 - [27.500 A 32.500 [	268 351	4,81%	369 499
07 - [32.500 A 40.000 [	255 946	4,59%	352 419
08 - [40.000 A 50.000 [	205 751	3,69%	283 304
09 - [50.000 A 100.000 [	295 412	5,30%	406 760
10 - [100.000 A 250.000 [	55 025	0,99%	75 765
11 - [250.000 A *** [	4 445	0,08%	6 120
Total Mod 3	5 575 084	100%	7 676 476

Tabela 23: Estatísticas IRS 2021 – Estimativa do n.º de sujeitos passivos por intervalo de rendimento bruto

Outro aspeto que se mostra relevante para esta análise comparativa são as deduções à coleta e o valor da despesa fiscal.

Os dados estatísticos de 2021 mostram que as deduções à coleta, discriminadas no respetivo Mapa 36, atingem o montante de 4.404 milhões de euros, entre as deduções personalizantes e as aqui designadas como “outras deduções”, em que 1.056 milhões de euros são respeitantes às tais deduções personalizantes e 3.348 milhões de euros correspondente a outras deduções. Por sua vez, a despesa fiscal, refletida no Mapa 37 dos referidos dados estatísticos, representa 2.027 milhões de euros. No quadro seguinte, evidenciam-se as principais rubricas respeitantes a estas deduções e à despesa fiscal, que no total somam 6.431 milhões de euros:

DEDUÇÕES À COLETA	Milhões €	DESPESA FISCAL	Milhões €
"Outras Deduções"		Rendimentos Isentos	20,5
Saúde	583,6	Deficientes	445,2
Habitação	199,0	Propriedade Intelectual	6,0
Educação	285,3	Fundo de Pensões / PPR d)	87,2
Lares	46,9	Donativos	17,3
Donativos	17,3	Dedução IRS de IVA em Fatura	75,7
PPR/RPC	87,1	Residentes não Habituais	1 210,3
Pensão de Alimentos	45,6	Reab imóveis arrendados / localizados áreas reab	0,2
Dedução IRS de IVA em fatura	75,7	Taxas Reduzidas Regiões Autónomas	164,1
Despesas Gerais e Familiares	1 600,9	Tributações Autónomas de Viaturas	0,6
Pessoas com Deficiência	347,7	Outros Benefícios Fiscais	0,4
Dupla Tributação Internacional	52,4	TOTAL DESPESA FISCAL	2 027
AIMI	6		
Total "Outras Deduções"	3 348		
Deduções Personalizantes			
* Dependentes	1 027,0	DEDUÇÕES À COLETA + DESPESA FISCAL	
* Ascendentes	3,0	DEDUÇÕES À COLETA	4 404,0
* Afilhados Cívís	0,5	DESPESA FISCAL	2 027,4
* Guarda Conjunta	25,3	TOTAL	6 431
Outras Deduções	0,4		
Total Deduções Personalizantes	1 056		
TOTAL DEDUÇÕES À COLETA	4 404		

Tabela 24: Estatísticas IRS 2021 – Deduções à coleta, deduções personalizantes e despesa fiscal

Em resumo, tendo presente os intervalos de rendimento definidos pelas estatísticas que têm emanado da Autoridade Tributária e Aduaneira, nomeadamente as do exercício de 2021, para efeitos comparativos, distribuídos pelos intervalos respetivos, serão considerados os seguintes indicadores:

- um universo total de 5.575.084 agregados, que correspondem a 7.676.476 sujeitos passivos;
- que auferiram um rendimento bruto global de 108.281 milhões de euros;
- a quem foi liquidado IRS no montante de 14.650 milhões de euros;
- que inclui um conjunto de deduções e despesa fiscal no valor global de 6.431 milhões de euros, distribuídos por
 - deduções personalizantes: 1.056 milhões de euros;
 - outras deduções previstas: 3.348 milhões de euros;
 - despesa fiscal: 2.027 milhões de euros;
- com uma taxa média efetiva global de 13,53%.

Definidos os elementos de comparação essenciais que resultam dos dados estatísticos de 2021, importa determinar os pressupostos que serão considerados para o modelo de aplicação de uma taxa fixa na tributação do rendimento das pessoas singulares.

Como tem vindo a ser explicitado nos capítulos anteriores, um modelo desta natureza tem várias características intrínsecas, que de seguida merecem destaque e que, no essencial, se baseia:

- na aplicação de uma única taxa de imposto;
- na eliminação de um conjunto de deduções, abatimentos, regimes particulares e outros benefícios fiscais, que tornam o imposto mais perceptível e previsível;
- na simplicidade, possibilitando-se o preenchimento de formulários simples, de forma automática ou até com dispensa de obrigações declarativas em inúmeras situações;
- no reconhecimento de um valor correspondente a um mínimo de existência condigna por elemento do agregado familiar (sujeitos passivos e demais elementos que o possam compor), cumprindo o pressuposto de atender às necessidades e rendimento do agregado familiar;
- no igual tratamento dado a declarações conjuntas ou separadas;
- no cumprimento do desiderato constitucional da progressividade, resultante do reconhecimento de uma isenção de base;
- na diminuição dos custos burocráticos com o preenchimento de declarações e outras obrigações, pelos sujeitos passivos;
- na redução da propensão a esquemas de elisão ou evasão fiscal ou de planeamento abusivo, utilizados como forma de reduzir ou evitar a carga fiscal;
- na diminuição de custos para a Autoridade Tributária e Aduaneira, resultantes da maior facilidade no processamento de declarações e elaboração de modelos de risco e respetivas inspeções ou análises de situações de incumprimento;
- na estabilidade das normas fiscais de tributação do rendimento das pessoas singulares;
- numa melhor perceção e compreensão do imposto a pagar sempre que se perspetive um rendimento, não sendo necessário um estudo exaustivo de normas fiscais; e
- na indução da redução da opacidade fiscal, neste imposto.

Com estes pressupostos, importa, então, definir os critérios que servirão de base ao modelo de tributação resultante da aplicação de uma taxa fixa de IRS, de forma a se poder chegar a resultados que permitam uma comparação com os dados de 2021, os quais adiante se enunciam:

- a aplicação de uma taxa fixa de 15% ao rendimento coletável, que resultará da dedução da isenção de base definida ao rendimento bruto;
- uma isenção de base por sujeito passivo, independentemente da natureza do rendimento, no valor de € 9.310, correspondente ao salário mínimo anual nacional em 2021;
- a manutenção de deduções personalizantes, de “outras deduções” e despesa fiscal de carácter pessoal, no total de 1.894 milhões de euros, a deduzir ao rendimento bruto na proporção dos agregados por intervalo, que incluem:
 - 1.055,8 milhões de euros, correspondentes a ascendentes, dependentes, afilhados civis e guarda conjunta;
 - 393,3 milhões de euros, correspondentes a pensão de alimentos e pessoas com deficiência; e
 - 445,2 milhões de euros, correspondentes a despesa fiscal com deficientes
- uma poupança fiscal correspondente às deduções a desconsiderar fiscalmente – “outras deduções” (2.954,5 milhões de euros) e a despesa fiscal (1.582,2 milhões de euros) e que beneficiam o Estado no valor global de 4.537 milhões de euros.

DEDUÇÕES PERSONALIZANTES A DEDUZIR		"OUTRAS DEDUÇÕES" E DESPESA FISCAL A DESCONSIDERAR	
* Dependentes	1 027,0	"OUTRAS DEDUÇÕES" A DESCONSIDERAR	2 954,5
* Ascendentes	3,0	DESPESA FISCAL A DESCONSIDERAR	1 582,2
* Afilhados Cívís	0,5	TOTAL A DESCONSIDERAR	4 537
* Guarda Conjunta	25,3		
Outras Deduções	0,4		
Deficientes - Despesa Fiscal	445,2	DEDUÇÕES A DESCONSIDERAR + A DEDUZIR	
Pensão de Alimentos - "Outras Deduções"	45,6	TOTAL DEDUÇÕES A DESCONSIDERAR	4 536,7
Pessoas com deficiência - "Outras Deduções"	347,7	DEDUÇÕES PERSONALIZANTES A DEDUZIR	1 894,0
TOTAL DEDUÇÕES PERSONALIZANTES	1 894	TOTAL	6 431

Tabela 25: Deduções personalizantes a considerar + Despesa fiscal e “outras deduções” a desconsiderar no modelo

Assim, apresentam-se no quando infra os valores apurados por intervalo de rendimento e a respetiva comparação com os dados de 2021:

INTERVALOS (em milhares de euros)	DADOS IRS 2021					SIMULAÇÃO TAXA FIXA			
	N.º AGREGADOS	N.º DE SUJEITOS PASSIVOS	RENDIMENTO BRUTO (milhões €)	IRS LIQUIDADO 2021 (milhões €)	TAXA MÉDIA EFETIVA C/ TAXAS PROGRESS 2021	ISENÇÃO BASE + DED PERS (milhões €) (1)	RENDIMENTO COLETÁVEL (milhões €) (2)	TOTAL IRS LIQUIDADO C/ TX 15% (milhões €) (3)	TAXA MÉDIA EFETIVA C/ TAXA FIXA DE 15%
01 - [0 A 5.000 [	687 980	947 297	1 575	261	16,57%	9 053	-7 478	0	0,00%
02 - [5.000 A 10.000 [	1 341 874	1 847 661	10 783	143	1,32%	17 658	-6 874	0	0,00%
03 - [10.000 A 13.500 [	914 075	1 258 613	10 605	444	4,19%	12 028	-1 423	0	0,00%
04 - [13.500 A 19.000 [	815 647	1 123 085	13 046	772	5,92%	10 733	2 313	347	2,66%
05 - [19.000 A 27.500 [	730 578	1 005 952	16 688	1 408	8,44%	9 614	7 075	1 061	6,36%
06 - [27.500 A 32.500 [	268 351	369 499	8 002	947	11,83%	3 531	4 471	671	8,38%
07 - [32.500 A 40.000 [	255 946	352 419	9 209	1 341	14,56%	3 368	5 841	876	9,51%
08 - [40.000 A 50.000 [	205 751	283 304	9 182	1 587	17,29%	2 707	6 474	971	10,58%
09 - [50.000 A 100.000 [	295 412	406 760	19 650	4 415	22,47%	3 887	15 763	2 364	12,03%
10 - [100.000 A 250.000 [	55 025	75 765	7 425	2 388	32,16%	724	6 701	1 005	13,54%
11 - [250.000 A *** [	4 445	6 120	2 115	944	44,63%	58	2 056	308	14,59%
Total Mod 3	5 575 084	7 676 476	108 281	14 650	13,53%	73 362	34 919	7 604	7,02%

Tabela 26: Comparação entre dados do IRS 2021 e a simulação de aplicação de uma taxa fixa (IRS liquidado e taxa média efetiva)

- (1) –O valor agregado da isenção base por intervalo de rendimentos é igual ao salário mínimo anual nacional a multiplicar pelo n.º de sujeitos passivos correspondente no intervalo: Isenção Base = SMN 2021 x N.º Sujeitos Passivos;
- (2) O rendimento coletável apurado resulta da diferença entre o rendimento bruto e a isenção apurada e as deduções personalizantes, por intervalo de rendimentos: Rendimento Coletável = Rendimento Bruto – Isenção base – Deduções Personalizantes
- (3) O IRS estimado resulta da aplicação de uma taxa fixa de 15% ao rendimento coletável determinado. Não foi estimada qualquer receita nos intervalos de valores cujo apuramento do rendimento coletável determinou um resultado negativo, sendo esse IRS igual a zero: IRS estimado = Rendimento coletável x taxa fixa de 15%.

Graficamente, podemos observar os valores arrecadados e respetivas diferenças:

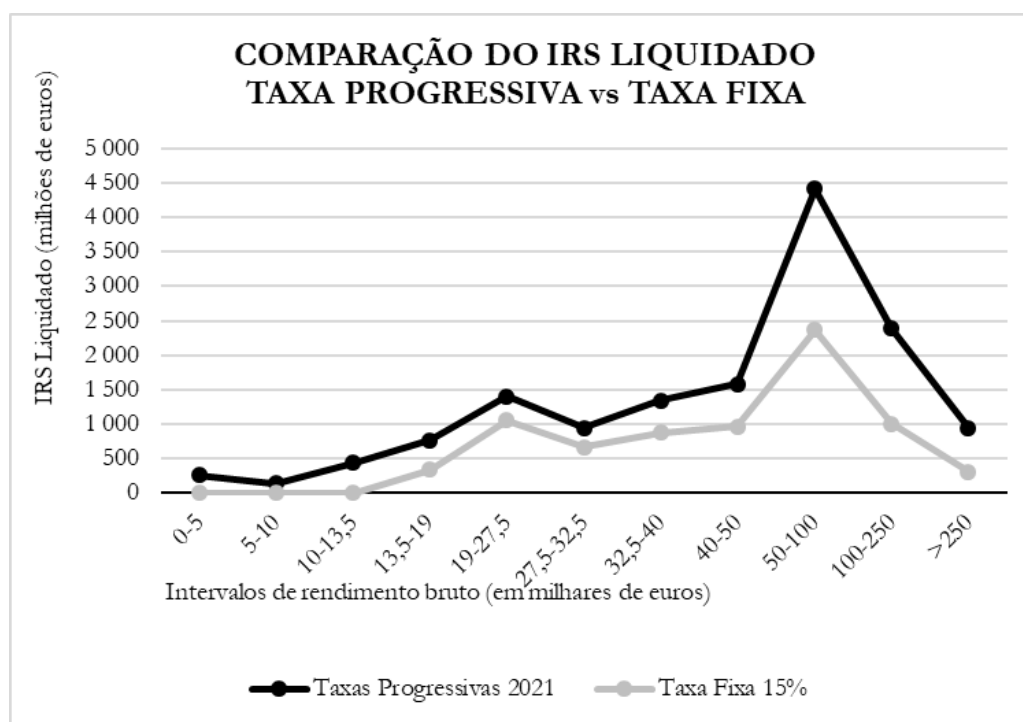


Gráfico 2: Comparação do IRS liquidado – taxa progressiva vs taxa fixa

Como foi possível observar, o modelo de tributação com base numa taxa fixa permitiria uma receita estimada com este imposto de 7.604 milhões de euros, valor que representa quase metade dos cobrados em 2021, com taxas progressivas, que atingiu o valor global de 14.650 milhões de euros.

Apesar desta diferença significativa, não podemos deixar de ter presente que o modelo de tributação assente numa taxa fixa prevê a extinção da maioria das deduções à coleta (as “outras deduções) e da despesa fiscal, o que, como observado, representa uma poupança fiscal em 2021 na ordem dos 4.537 milhões de euros. Esta poupança, tem de ser tida em linha de conta, porque traduz um ganho efetivo para o Estado, pelo que este valor deve acrescer à receita resultante da aplicação de uma taxa fixa, permitindo uma correta comparação com a receita de 2021.

Assim, somando-se o valor das “outras deduções” e despesa fiscal a desconsiderar, no valor de 4.537 milhões de euros, aos 7.604 milhões de euros de IRS liquidado, resultantes da aplicação de uma taxa fixa, teremos um resultado global de aplicação deste modelo no montante de 12.141 milhões de euros, valor que deverá servir de comparação à receita de 2021, no montante correspondente de 14.650 milhões de euros.

Nestes termos, a diferença dos modelos traduz uma diferença global de cobrança no montante de 2.509 milhões de euros.

Podemos, também, verificar a diferença entre as taxas médias efetivas em cada intervalo de rendimento bruto, resultantes da aplicação destes dois modelos de tributação, numa comparação que tem por base os dados estatísticos do IRS de 2021:



Gráfico 3: Comparação de taxas médias efetivas – taxa progressiva vs taxa fixa

Como se constata, apesar dos modelos serem representativos de estruturas de taxas diferente, um com uma tabela de taxas progressivas, outro com uma taxa fixa aplicada após a isenção de um rendimento base, ambos os modelos refletem uma clara progressão nas taxas efetivas de imposto.

É possível concluir, também, que a progressão das taxas efetivas em cada intervalo de rendimentos é mais pronunciada no modelo de taxas progressivas, principalmente a partir de rendimentos brutos superiores a € 40.000, passando de uma taxa média, nesse intervalo, de 17,29% para 44,63%, verificados no intervalo mais elevado (rendimentos brutos acima dos 250 mil euros).

No modelo de taxa fixa a taxa média no intervalo de rendimentos brutos entre € 40.000 e € 50.000 é de 10,58%, enquanto que acima dos 250 mil euros é de 14,59%, representativo de uma progressão mais constante.

É claro que o modelo de taxa fixa, neste exemplo, nunca poderá ultrapassar a taxa de 15%, pois esse será sempre um limite que resulta da aplicação do próprio modelo.

Em termos globais, a taxa média efetiva do modelo de taxas progressivas é de 13,53%, enquanto que com taxa fixa é de 7,02%, uma diferença significativa que, em termos absolutos, é maioritariamente impactada a partir do intervalo de rendimentos brutos acima dos € 40.000.

Na tabela seguinte, podem ser observadas as diferenças respetivas:

INTERVALOS (em milhares de euros)	IRS LIQUIDADO TAXAS PROGRESS 2021	TAXA MÉDIA EFETIVA C/ TAXAS PROGRESS 2021	IRS LIQUIDADO TAXA FIXA	TAXA MÉDIA EFETIVA C/ TAXA FIXA DE 15%	DIFERENÇA DE VALORES LIQUIDADOS	DIFERENÇA DE TAXAS
01 - [0 A 5.000 [	261	16,57%	0	0,00%	-261	-16,57%
02 - [5.000 A 10.000 [	143	1,32%	0	0,00%	-143	-1,32%
03 - [10.000 A 13.500 [	444	4,19%	0	0,00%	-444	-4,19%
04 - [13.500 A 19.000 [	772	5,92%	347	2,66%	-425	-3,26%
05 - [19.000 A 27.500 [	1 408	8,44%	1 061	6,36%	-347	-2,08%
06 - [27.500 A 32.500 [	947	11,83%	671	8,38%	-276	-3,45%
07 - [32.500 A 40.000 [	1 341	14,56%	876	9,51%	-465	-5,05%
08 - [40.000 A 50.000 [	1 587	17,29%	971	10,58%	-616	-6,71%
09 - [50.000 A 100.000 [	4 415	22,47%	2 364	12,03%	-2 050	-10,43%
10 - [100.000 A 250.000 [	2 388	32,16%	1 005	13,54%	-1 383	-18,63%
11 - [250.000 A *** [	944	44,63%	308	14,59%	-635	-30,04%
Total Mod 3	14 650	13,53%	7 604	7,02%	-7 046	-6,51%

Tabela 27: IRS liquidado, taxa média efetiva e diferenças entre a aplicação das taxas progressivas e taxas fixas

7. CONCLUSÃO

Em primeiro, o sistema fiscal visa a *satisfação das necessidades financeiras do Estado*. A necessidade de garantir um Estado de Direito, com tudo o que isso implica, é e será o principal objetivo visado pela arrecadação de receita.

Genericamente, estas necessidades visam garantir o funcionamento da própria democracia (poder executivo e deliberativo), a defesa do país, a segurança interna e a justiça (poder judicial) e o funcionamento dos serviços públicos, com natural destaque para o acesso, que se pretende universal, à saúde e educação. Quando, em sociedade, decidimos “abdicar” de uma parcela do que produzimos em benefício deste Estado de Direito, estamos a legitimar o exercício da tributação como forma de alcançar este modelo societário.

Outro dos objetivos visados, como descrito durante o trabalho, é o da *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*. Neste aspeto, pode afirmar-se que a utilização dos serviços públicos ou o acesso a prestações sociais pelos que têm menores rendimentos, ou que nem sequer os têm, e que por isso menos contribuem para a *satisfação das necessidades financeiras do Estado*, é uma concretização dessa justiça (re)distributiva.

E é por isso que esta *repartição justa dos rendimentos e da riqueza* é consumada através do conjunto de serviços ao dispor da população e será tanto mais conseguida quanto melhor for a qualidade e o acesso a estes serviços, para além das já referidas transferências sociais para pessoas em situações de fragilidade, que devem garantir a satisfação de necessidades básicas de forma condigna.

Para todas estas situações, como observámos, há um contributo proporcionalmente maior pelos que detêm rendimentos mais altos, mecanismo através do qual se efetiva a desejada *justa repartição dos rendimentos e da riqueza*.

Nesta senda e entrando nos objetivos visados pela tributação do rendimento das pessoas singulares, temos: a *diminuição das desigualdades*, através de um imposto *único e progressivo*, tendo em conta as *necessidades e os rendimentos do agregado familiar*.

Visando a *diminuição das desigualdades*, há o apelo a uma contribuição proporcionalmente maior pelos que auferem rendimentos mais altos para satisfazer as necessidades financeiras do Estado, face aos que menos podem ou que nem revelam essa *capacidade contributiva*.

Quanto à *unicidade e progressividade* do IRS, como vimos, o imposto atual não é nem *único* nem *progressivo*. Quanto muito, é *único e progressivo* para os rendimentos de trabalho e pensões,

deixando de fora desta equação a maioria dos rendimentos de capital (capitais, mais-valias e prediais).

A possibilidade de um conjunto significativo de rendimentos poderem ser tributados a taxas liberatórias ou especiais desvirtuam a *unicidade* do imposto e o princípio da *progressividade* imposto pela Constituição.

Quando comparado este modelo com um modelo assente numa taxa fixa, fica demonstrado o carácter progressivo da tributação do rendimento das pessoas singulares e uma verdadeira tributação única pelo modelo de taxa fixa, pois todas as fontes de rendimento concorrem para aferir o nível de progressividade atingido pelo rendimento global, sendo sujeitos globalmente à mesma taxa que, como vimos, será tanto maior quanto maior for o nível de rendimento.

Contrariamente ao preconizado no Acórdão 187/2013 do Tribunal Constitucional, é possível verificar que os pressupostos do nosso sistema fiscal (constitucional) são plenamente cumpridos com um modelo de tributação de taxa fixa. Apesar do que expressou o Douto Professor Saldanha Sanches, citado no referido Acórdão, ao indicar que «*o objetivo constitucional da “repartição justa dos rendimentos” não é compatível com uma progressividade mínima, pois a existência de um imposto de rendimento pessoal que vise a “diminuição das desigualdades” implica um grau mais elevado de progressividade do que aquele que existe num sistema que, sem conter preocupações redistributivas, se limita a não tributar os rendimentos mínimos*», julga-se ter ficado demonstrada a constitucionalidade do modelo.

Pela análise realizada, foi possível verificar que no modelo de aplicação de uma taxa fixa (com uma isenção de base) os rendimentos mais baixos, até € 13.500, não seriam objeto de qualquer tributação (2.943.929 agregados – 52,8% do total) e, a partir desse valor, ocorre um aumento progressivo constante da taxa efetiva de tributação.

Em sentido oposto, o modelo de taxas progressivas acaba por tributar desde os rendimentos mais baixos, porque distingue os rendimentos do trabalho e pensões (aos quais confere um mínimo de existência) dos restantes rendimentos, impondo um aumento progressivo mais significativo da taxa efetiva de tributação a partir dos € 50.000 de rendimento bruto. Embora o número de agregados atingido por essa maior progressão (354.882) seja residual (6,4%), a receita arrecadada com estes agregados representa 52,8% (7.774 milhões de euros) do total, enquanto que o mesmo conjunto de agregados, sendo sujeitos a o modelo de taxa fixa, representam 48,4% (3.677 milhões de euros) da receita total.

A atenção às *necessidades e rendimentos do agregado familiar* fica salvaguardada com uma isenção de base correspondente ao salário mínimo nacional, por sujeito passivo e demais deduções personalizantes, que atendem à composição do agregado familiar.

Se, atualmente, existe um mínimo de existência para a generalidade dos rendimentos do trabalho e pensões, o modelo de taxa fixa prevê que esse mínimo seja extensível às restantes categorias de rendimentos, evitando uma distinção discriminatória de rendimentos, que atualmente sinaliza a existência de rendimentos mais fundados do que outros.

Numa sociedade em constante evolução e onde as formas de obtenção de rendimento são cada vez mais diversas, não parece razoável atender às necessidades e rendimentos do agregado familiar, de forma exclusiva, apenas a quem obtém rendimentos do trabalho ou pensões.

Como observado, no modelo de taxa fixa preconizado, as deduções personalizantes foram abatidas ao rendimento bruto (critério utilizado para efeitos de comparação). Mas, num modelo a implementar, sendo conhecidos o número total de dependentes por declaração e composição do agregado, para além da dedução base ao rendimento por sujeito passivo, deve, também, ser considerado um valor a deduzir por outras circunstâncias pessoais e familiares que concorram para a formação do agregado (filhos, filhos adotados, sob tutela, ascendentes, incapacidades, etc.).

Este modelo (de taxa fixa) cumpre, também, os objetivos da (re)distribuição tributária. Reitera-se que a comparticipação nos encargos públicos com uma parcela proporcionalmente maior, por aqueles que têm mais rendimentos, em relação aos que têm menores rendimentos, é uma forma de repartição dos rendimentos e que contribui significativamente para a disponibilização de um conjunto de serviços ao dispor da população e que a todos aproveita, eventualmente beneficiando mais quem não tem recursos para recorrer a outras opções.

Importa ter presente que a satisfação das necessidades financeiras do Estado não se esgota com o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e que esta tributação é parte integrante de um sistema que tem outros contributos, nomeadamente a tributação do património (riqueza), do consumo e do rendimento das pessoas coletivas, entre outras.

Nesta equação, não pode ser deixado de fora a *promoção do desenvolvimento* económico e social e o *crescimento económico* que, como é sabido, podem ser condicionados com elevadas taxas de tributação, nomeadamente no IRS, e que, por essa via, podem potenciar estagnação ou subdesenvolvimento, circunstância que será mais penalizadora para os mais frágeis.

Também não será razoável alinhar por um discurso como o da CRP de 1976, que visava “*limitar os rendimentos a um máximo nacional*” ou “*com vista à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos*”, discurso totalmente obsoleto e desfasado da realidade e em contraciclo com vários objetivos constitucionais.

A medida da *capacidade contributiva* (e de igualdade) é, também satisfeita, pois, como demonstrado, aqueles que estão em situação igual (igualdade horizontal) são tratados de igual forma e os que estão em situação diferente (com mais ou menos rendimentos) são tratados de forma diferente, pagando mais ou menos em função da sua condição (igualdade vertical).

Contrariamente, o modelo em vigor parece violar este princípio, ao não tratar de forma igual quem tenha rendimentos iguais. Quem, por exemplo, aufera rendimentos de capital significativos tem a hipótese de não englobar esses rendimentos, sendo tributado a uma taxa fixa, contrariamente a quem obtenha exclusivamente rendimentos de trabalho dependente, que não tem outra hipótese senão a do englobamento, ficando sujeito a uma taxa que pode ir até 53%. Inversamente, quem aufera rendimentos do trabalho dependente ou pensões tem garantido um mínimo de isenção, que impede qualquer tributação até esse mínimo, enquanto que quem receba outro tipo de rendimentos acaba por ser tributado, mesmo que sejam rendimentos residuais (sem capacidade contributiva).

Isto resulta de se pressupor que rendimentos de outras categorias que não as do trabalho e pensões, são, por si, caracterizadoras dessa capacidade, o que nem sempre será o caso. Aqui, mais uma vez, o modelo assente na aplicação de uma taxa fixa não distingue estas situações, cumprindo, verdadeiramente, esse princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade (horizontal e vertical) que lhe está implícito.

Considerando o cumprimento destes preceitos, importa assinalar que a Constituição não faz menção expressa ao nível de progressividade que a tributação do rendimento deve preconizar. Por isso, nestes termos, este modelo dá cumprimento a todos os preceitos constitucionais, assim como às demais normas que caracterizam o sistema tributário.

Ainda assim, se tal não for considerado, o que em tese se admite, a interpretação assumida no Acórdão 187/2013 do Tribunal Constitucional, que refere que «*não é possível validar um sistema de “progressividade mínima”*», pode ser ultrapassada com a aplicação de uma segunda taxa, maior do que a definida pelo modelo, como forma de onerar, ainda mais, os rendimentos mais elevados. É importante salientar que a aplicação de taxas mais altas de tributação do rendimento das pessoas singulares colide com modelos de desenvolvimento económico e social e de crescimento económico e induzem comportamentos elididos ou evasivos

(fiscalmente), pelo que esta taxa (adicional) não deverá ser superior à aplicada na tributação dos rendimentos das pessoas coletivas.

Observando a evolução dos escalões de rendimento coletável e respetiva tabela de taxas progressivas nestes mais de 30 anos de IRS, percebemos que passámos de um nível máximo de tributação de 40%, em 1989, para 53% (taxa máxima de 48% a que acresce a taxa adicional de solidariedade de 5%), em 2021.

Historicamente, as explicações dadas nos relatórios de Orçamento de Estado ao aumento do número de escalões, aos intervalos definidos e às alterações de taxas respetivas não foram muito além de uns “chavões” associados a *“justiça social”*, *“justiça fiscal”*, *“repartição justa e igualitária do esforço de recuperação da economia e de consolidação das contas públicas”*, *“justa redistribuição do rendimento”*, *“pelo aumento da progressividade”*, entre outros, sem que, do ponto de vista técnico, fossem assinalados quais os critérios conducentes a essas alterações ou demonstrados os efeitos dessas propostas.

Nestes anos, vimos aumentar exponencialmente os regimes particulares de exceção, as situações tipificadas sujeitas a taxas liberatórias ou especiais e os benefícios fiscais consagrados, situação que tem desvirtuado a natureza deste imposto (*único e progressivo*) e contribuído para a sua opacidade e falta de perceção dos fundamentos que levam ao tratamento desigual de determinadas situações, nomeadamente pelos que acabam por suportar o imposto de forma mais onerosa.

Pela análise que foi feita a alguns dos principais indicadores económicos que permitem avaliar a diminuição das desigualdades e a (re)distribuição da riqueza, também não se pode concluir pelo sucesso do modelo em vigor.

Desde logo, verifica-se que a taxa de risco de pobreza antes de qualquer transferência social aumentou entre o ano 2000 e 2020, de, respetivamente, 37% para 43,5%⁷⁸, representativa de uma parte muito significativa da população que só após transferências relativas a pensões e transferências sociais se reduz (18,4% em 2020).

Por outro lado, a desigualdade na distribuição do rendimento⁷⁸, que compara os 20% mais ricos com os 20% mais pobres, tem vindo a diminuir, de 6,5, em 2000, para 5,7, em 2020, indicador que expressa uma menor desigualdade entre estes dois grupos da população.

⁷⁸ Rácio entre o rendimento total auferido por 20 % da população com o rendimento mais elevado (quinta parte superior) e o rendimento auferido por 20 % da população com o rendimento mais baixo (quinta parte inferior). Para efeitos de cálculo é utilizado o rendimento disponível por adulto equivalente. (metainformação - Eurostat).

No mesmo sentido, temos o Índice de Gini⁷⁹ que tem diminuído ao longo dos anos, de 37 (em 2000) para 33 (em 2020).

Mas, contrariamente a estes indicadores, também observamos que o rendimento médio disponível das famílias e ganho médio mensal dos trabalhadores por conta de outrem tem vindo a ficar cada vez mais próximo do salário mínimo nacional, o que parece colocar em causa os níveis de desenvolvimento económico e social e de crescimento económico. Na prática, quem auferir esses rendimentos médios está cada vez mais próximo do salário mínimo, com tudo o que isso representa.

Tudo isto, quando o peso das receitas fiscais sobre o PIB é cada vez maior (37,3% em 2020), receitas que têm recebido, também, um contributo cada vez significativo do IRS, que representam, em 2020, 18,7% do total das receitas fiscais (13,993 mil milhões de euros de um total de 74,835 mil milhões de euros) e 69,6%, do total de impostos sobre o rendimento (13,993 mil milhões de euros de um total de 20,092 mil milhões de euros).

Em 2000, a receita do IRS cifrava-se em 6,768 mil milhões de euros, pelo que, em 20 anos, para além de ter aumentado o seu peso no valor global das receitas fiscais, também cresceu em valores absolutos para mais do dobro (sem correção pela inflação), sem que haja uma verdadeira perceção da diminuição das desigualdades ou sequer uma melhoria da oferta dos serviços públicos, que, como vimos, beneficia mais quem detém menos rendimentos.

Considerando estes (e outros) indicadores, é manifestamente questionável que o modelo de tributação em vigor almeje concretizar os pressupostos constitucionais de *diminuição das desigualdades e justa repartição dos rendimentos e da riqueza*. Pelo contrário, para além de não o fazer, parece colocar em causa outros preceitos, nomeadamente os do *desenvolvimento económico e social e crescimento económico*.

Se, pela pureza dos conceitos, é possível verificar que o modelo de tributação do rendimento das pessoas singulares assente numa taxa fixa, com a dedução de um valor base, cumpre os requisitos constitucionais fiscais e os princípios e fundamentos que legitimam a tributação do rendimento, a comparação deste modelo com o modelo vigente vem conferir essa certeza.

Com a demonstração elaborada no presente trabalho, foi possível concluir que existe uma redução significativa da receita (de 14.650 para 7.604 milhões de euros), sendo largamente

⁷⁹ Índice de Gini – indicador que mede, numa escala de 0 a 100, a desigualdade do rendimento da população, em que o valor mínimo (0) representa o caso em que toda a população fica com o mesmo rendimento e o valor máximo (100) no caso de todo o rendimento ficar concentrado na mesma pessoa.

compensada pela desconsideração de um conjunto de deduções que atenuam esse efeito (4.537 milhões de euros), pressuposto essencial para o equilíbrio das contas públicas.

Contudo, perspetiva-se que essa possível perda (residual) possa ser mitigada com o efeito que este modelo terá, nomeadamente pela simplicidade, estabilidade, previsibilidade e menor onerosidade, características que, potencialmente, levarão a comportamentos menos elididos ou evasivos pelos contribuintes, atraindo para a esfera desta tributação rendimentos que, hoje, possam ter outro enquadramento.

Recentemente, a Universidade do Porto divulgou um estudo⁸⁰ que estimava um valor de 82.232 milhões de euros respeitantes a economia não registada (economia paralela), pelo que a perspetiva de um modelo mais simples, com uma menor onerosidade e, eventualmente, associado a um regime sancionatório mais penalizador contribuirá para um aumento da base tributável e respetiva tributação.

Outra das grandes vantagens de modelos como o que se sugere no presente trabalho é a redução dos custos de contexto, associados a leis e procedimentos de tributação mais simples, quer do ponto de vista interpretativo, quer do ponto de vista do cumprimento declarativo.

Há, atualmente, um problema de litigância entre a Autoridade Tributária e Aduaneira e os contribuintes, resultante de um emaranhado de normas jurídico-fiscais de elevada complexidade e, ao mesmo tempo, de difícil interpretação, principalmente pelo cidadão comum.

Os custos que estes contribuintes têm com a tentativa de serem reconhecidos determinados enquadramentos, a que se somam os custos que a “máquina fiscal” tem de incorrer para dar resposta a essas solicitações, são elevadíssimos e dificilmente contabilizáveis. E não podemos esquecer a litigância judicial e judiciária decorrente da atividade inspetiva e investigatória, que também consomem recursos públicos muito significativos.

A estes custos, temos de acrescentar as incontáveis horas despendidas pelos cidadãos na tentativa de interpretar as resoluções administrativas ou com a tentativa de acesso ao atendimento. São conhecidas as milhares de divergências anuais verificadas em IRS, para além de inúmeros contactos relacionados com outros esclarecimentos ou, mesmo, inspeções tributárias impulsionadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira, em sede de IRS e não só.

⁸⁰ <https://noticias.up.pt/economia-paralela-em-portugal-representa-quase-35-do-pib/>.

Do ponto de vista declarativo, a diversidade de situações implícitas em cada categoria de rendimentos que, especificamente, têm uma norma própria que vai muito para além da norma de incidência e respetiva dedução específica, é manifestamente exagerada, conforme foi possível verificar nas situações sujeitas a taxas liberatórias e especiais ou outros regimes que aqui se exemplificaram. Se estas normas são complicadas, os modelos declarativos têm que lhes dar resposta a todas as essas possibilidades e, como tal, não podem refletir, por si, um preenchimento simples para o comum dos cidadãos.

Apesar de, presentemente, haver um conjunto significativo de situações que são respondidas por um IRS automático, na verdade, esse automatismo coloca o contribuinte de forma permanente em contacto com a sua área do Portal das Finanças, obrigando-o a um conjunto sistemático de validações que conduzem a esse procedimento “automático”. Com o objetivo de otimizar a sua carga fiscal, desde a indicação do número de identificação fiscal, na emissão de uma fatura, até ao processo de classificação e validação desse documento, passando pela comunicação prévia do agregado ou de um conjunto de outra informação, os sujeitos passivos de IRS veem-se investidos no papel de autênticos funcionários de impostos, com todo o tempo que isso acarreta.

Em conclusão, os dados estatísticos disponíveis permitem efetuar estimativas do impacto que a aplicação do presente modelo de taxa fixa teria, mas, pela demonstração feita e considerando os pressupostos de aplicação deste modelo, com uma isenção de base significativa que atende às *necessidades e rendimento do agregado familiar*, esta solução dá cumprimento aos preceitos constitucionais de *satisfação das necessidades financeiras do Estado* e de uma tributação *única e progressiva* que, como evidenciado, não se tem plenamente verificado com o regime vigente desta tributação.

Os níveis de economia paralela, a convergência entre o salário mínimo nacional e os rendimentos médios de trabalhadores e famílias ou a taxa de risco de pobreza são apenas alguns dos exemplos que demonstram a falta de eficácia em cumprir com o objetivo constitucional de *diminuição das desigualdades* e uma *repartição justa dos rendimentos e da riqueza*.

A utilização da tributação do rendimento das pessoas singulares como instrumento de correção das desigualdades tem falhado e não devem ser descurados outros modelos, como o que aqui se propõe, que, garantindo os preceitos constitucionais fiscais, evidenciam o alcance de outros objetivos, como são o desenvolvimento económico e social ou o crescimento económico nacional, que também não tem sido alcançado, de forma convergente com os países mais desenvolvidos.

Por tudo o exposto, considera-se que um modelo de tributação de aplicação de uma taxa fixa, considerando uma isenção de base por sujeito passivo ou agregado familiar, cumpre os desideratos constitucionais e poderá *diminuir desigualdades*, conduzindo a uma mais *justa repartição dos rendimentos e da riqueza* e maior *desenvolvimento económico e social* da sociedade portuguesa.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Acórdão 187/2013 do Tribunal Constitucional, de 5 de abril de 2013. Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html>.

Amaral Tomaz, J.J. (2006). *A redescoberta do imposto proporcional (flat tax)*. In Saldanha Sanches, J.L., Martins, A. (organização). *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto* (pp. 351-405). Coimbra. Coimbra Editora Limitada.

Casalta Nabais, J. (2021). *Direito Fiscal* (11.ª Edição). Coimbra. Edições Almedina SA.

Catarino, J. R. (2008). *Redistribuição Tributária – Estado Social e Escolha Individual* (Dissertação de Doutoramento em Ciências Sociais no Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade Técnica. Coimbra. Edições Almedina S.A..

Catarino, J.C. (2009). *O Liberalismo em Questão – Justiça, Valores e Distribuição Social* (1.ª Edição). Lisboa : Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade. Técnica.

Catarino, J.C., Guimarães, V. B. (2014). *Lições de Fiscalidade - Princípios Gerais e Fiscalidade Interna* (Volume I).

Constituição da República Portuguesa – Decreto de 10/04 de 1976.

Constituição da República Portuguesa – Lei n.º 1/2005, de 12 de agosto (7.ª Revisão Constitucional).

Constituição da República Portuguesa – Lei n.º 1/82, de 30 de setembro (1.ª revisão Constitucional).

Constituição da República Portuguesa – Lei n.º 1/89, de 8 de julho (2.ª revisão Constitucional).

Decreto-Lei 442-A/88, de 30 de novembro – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

Estatísticas sobre Portugal e Europa – PORDATA, da Fundação Francisco Manuel dos Santos. Disponível em <https://www.pordata.pt/portugal>.

Eurostat - Gini coefficient of equivalised disposable income - EU-SILC survey. Disponível em <https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/tessi190/default/bar?lang=en>.

Freitas Pereira, M. H. (2009). *Fiscalidade*.

Gomes Canotilho, J. J., Moreira, V. (2007). *CRP Constituição da República Anotada* (Vol. I – 4ª Ed. Revista). Coimbra. Coimbra Editora.

Gomes Santos, J.C. (2006). *A equidade fiscal revisitada*. In Saldanha Sanches, J.L., Martins, A. (organização). *Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto* (pp. 407-414). Coimbra Editora Limitada.

Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2000.

Lei n.º 30-C/00, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2001.

Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2002.

Lei n.º 32-B/2002, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2003.

Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2004.

Lei n.º 55-B/2004, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2005.

Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2006.

Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2007.

Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2008.

Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2009.

Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010.

Lei n.º 11/2010, de 15 de junho – Lei de alteração ao Orçamento do Estado para 2010.

Lei n.º 12-A/2010, de 30 de junho – Lei de alteração ao Orçamento do Estado para 2010.

Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2011.

Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2012.

Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2013.

Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março – Lei do Orçamento do Estado para 2016.

Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2017.

Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro – Lei do Orçamento do Estado para 2018.

Lei n.º 2/2020, de 31 de março – Lei do Orçamento do Estado para 2020.

Lei n.º 12/2022, de 27 de junho – Lei do Orçamento do Estado para 2022.

Miranda, E., Prado, M. (2022). *Fisco exige €4,5 milhões em IRS a Fernando Santos*. In *Jornal Expresso* de 13/05/2022. Disponível em <https://leitor.expresso.pt/semanario/semanario2585/html/economia/temas/fisco-exige-45-milhoes-em-irs-a-fernando-santos>.

Pereira de Sousa, D. (2017). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (Volume I).

Relatórios dos Orçamentos de Estado 2001, 2006, 2010, 2013, 2018 e 2022. Disponível em <https://www.dgo.gov.pt/politicaorcamental/Paginas/OrcamentosEstado.aspx?Ano=2024&TipoOE=Proposta%20de%20Or%20c3%a7amento%20do%20Estado>.

Saldanha Sanches, J.L. (2010). *Justiça Fiscal*. Lisboa. Fundação Francisco Manuel dos Santos.

Santos, A.C., Martins, A.M.F. (2009). Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal. Disponível em <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a5447566e4c304e5054533831513039474c305276593356745a57353062334e4259335270646d6c6b5957526c5132397461584e7a595738764d6d5a6c4d6a51324d3251745a5442684d7930304f544a6b4c574a6b4e7a59744e6d59785a6a41345a474a6c4d6a55314c6e426b5a673d3d&fich=2fe2463d-e0a3-492d-bd76-6f1f08dbe255.pdf&Inline=true>

Santos, N. F. (2012). As principais medidas de austeridade antes e depois da entrada da troika. *Jornal Público*. Disponível em <https://www.publico.pt/2012/09/07/economia/noticia/as-principais-medidas-de-austeridade-antes-e-depois-da-entrada-da-troika-1562160>

Sousa Franco, A. L. (2003). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (Volume II – 4.ª Edição – 9.ª Reimpressão). Coimbra. Livraria Almedina.

Teixeira Ribeiro, J. J. (1997). *Lições de Finanças Públicas* (5.ª Edição, Refundida e Actualizada). Coimbra. Coimbra Editora.

Xavier de Basto, J.G. (2008). *A constituição e o sistema fiscal*. In *XXV Anos de Jurisprudência Constitucional Portuguesa* (pp. 167-192). Coimbra. Coimbra Editora

ANEXO 1 - ESTATÍSTICAS DE IRS ENTRE 2005 E 2020

NÚMERO DE AGREGADOS E VALORES LIQUIDADOS
REFERENTES AO RENDIMENTO BRUTO, IRS LIQUIDADADO E
TAXA MÉDIA EFETIVA DE TRIBUTAÇÃO, POR INTERVALO DE
VALORES

RENDIMENTO BRUTO POR INTERVALOS DE RENDIMENTO

N.º DE AGREGADOS

Número de Agregados	Mapa 31 05-06		Mapa 31 05-06		Mapa 31 07-09		Mapa 31 07-09		Mapa 31 09-11		Mapa 31 09-11		Mapa 31 09-11		Mapa 31 12-14	
	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
0 - [0]	25 386	0,59%	38 225	0,87%	34 335	0,77%	34 481	0,75%	41 946	0,90%	61 482	1,30%	57 572	1,22%	76 058	1,50%
01 - [0 A 5.000 [	703 622	16,39%	656 758	15,03%	638 130	14,30%	600 355	13,01%	592 133	12,72%	575 799	12,20%	581 221	12,28%	726 203	14,28%
02 - [5.000 A 10.000 [	1 293 887	30,13%	1 285 654	29,41%	1 275 018	28,56%	1 330 442	28,82%	1 331 141	28,60%	1 352 393	28,65%	1 366 148	28,87%	1 639 094	32,23%
03 - [10.000 A 13.500 [	590 926	13,76%	612 460	14,01%	629 008	14,09%	654 192	14,17%	656 511	14,11%	659 268	13,97%	665 402	14,06%	692 775	13,62%
04 - [13.500 A 19.000 [	579 819	13,50%	608 342	13,92%	639 824	14,33%	670 032	14,52%	672 564	14,45%	684 062	14,49%	691 172	14,61%	705 707	13,88%
05 - [19.000 A 27.500 [	457 446	10,65%	485 698	11,11%	516 753	11,58%	550 492	11,93%	562 355	12,08%	572 498	12,13%	579 570	12,25%	548 017	10,78%
06 - [27.500 A 32.500 [	148 447	3,46%	157 612	3,61%	166 404	3,73%	176 099	3,82%	182 739	3,93%	187 354	3,97%	185 052	3,91%	177 179	3,48%
07 - [32.500 A 40.000 [	149 838	3,49%	156 794	3,59%	167 729	3,76%	179 406	3,89%	183 665	3,95%	188 537	3,99%	191 075	4,04%	170 774	3,36%
08 - [40.000 A 50.000 [	121 536	2,83%	131 601	3,01%	140 076	3,14%	147 866	3,20%	151 519	3,26%	154 704	3,28%	149 924	3,17%	131 167	2,58%
09 - [50.000 A 100.000 [	182 325	4,25%	193 930	4,44%	207 776	4,65%	220 818	4,78%	227 505	4,89%	232 194	4,92%	219 725	4,64%	181 713	3,57%
10 - [100.000 A 250.000 [	37 602	0,88%	40 297	0,92%	44 582	1,00%	47 614	1,03%	48 300	1,04%	48 621	1,03%	42 493	0,90%	33 852	0,67%
11 - [250.000 A *** [	3 434	0,08%	3 666	0,08%	4 055	0,09%	4 051	0,09%	3 736	0,08%	3 561	0,08%	3 067	0,06%	2 732	0,05%
Total Mod 3	4 294 268	100,00%	4 371 037	100,00%	4 463 690	100,00%	4 615 848	100,00%	4 654 114	100,00%	4 720 473	100,00%	4 732 421	100,00%	5 085 271	100,00%

Número de Agregados	Mapa 31		Mapa 31		Mapa 28		Mapa 28		Mapa 28		Mapa 21		Mapa 21		Mapa 21	
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%
0 - [0]	108 051	2,14%	121 399	2,37%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
01 - [0 A 5.000 [	741 307	14,66%	771 550	15,06%	793 388	15,84%	744 923	14,69%	718 643	13,87%	702 517	13,25%	677 673	12,53%	736 022	13,43%
02 - [5.000 A 10.000 [	1 599 767	31,64%	1 605 215	31,33%	1 544 012	30,83%	1 536 298	30,29%	1 534 136	29,61%	1 496 374	28,22%	1 446 100	26,74%	1 400 516	25,56%
03 - [10.000 A 13.500 [	667 356	13,20%	673 730	13,15%	686 587	13,71%	713 129	14,06%	750 179	14,48%	797 305	15,04%	841 952	15,57%	869 992	15,88%
04 - [13.500 A 19.000 [	659 121	13,04%	667 509	13,03%	666 016	13,30%	687 843	13,56%	708 246	13,67%	749 271	14,13%	783 469	14,49%	785 385	14,33%
05 - [19.000 A 27.500 [	552 617	10,93%	556 249	10,86%	575 497	11,49%	602 145	11,87%	632 429	12,21%	654 467	12,34%	689 398	12,75%	691 663	12,62%
06 - [27.500 A 32.500 [	175 336	3,47%	176 324	3,44%	181 129	3,62%	190 224	3,75%	204 196	3,94%	221 555	4,18%	237 623	4,39%	246 887	4,51%
07 - [32.500 A 40.000 [	181 153	3,58%	177 470	3,46%	183 937	3,67%	191 700	3,78%	202 917	3,92%	217 670	4,10%	231 445	4,28%	236 200	4,31%
08 - [40.000 A 50.000 [	138 370	2,74%	140 895	2,75%	143 604	2,87%	152 614	3,01%	162 417	3,14%	173 388	3,27%	187 013	3,46%	190 815	3,48%
09 - [50.000 A 100.000 [	196 993	3,90%	195 704	3,82%	198 000	3,95%	211 279	4,17%	223 331	4,31%	241 629	4,56%	261 496	4,84%	269 817	4,92%
10 - [100.000 A 250.000 [	33 333	0,66%	34 326	0,67%	34 030	0,68%	38 202	0,75%	40 932	0,79%	44 914	0,85%	47 939	0,89%	48 346	0,88%
11 - [250.000 A *** [	2 276	0,05%	2 399	0,05%	2 452	0,05%	2 794	0,06%	3 217	0,06%	3 863	0,07%	4 180	0,08%	3 774	0,07%
Total Mod 3	5 055 680	100,00%	5 122 770	100,00%	5 008 652	100,00%	5 071 151	100,00%	5 180 643	100,00%	5 302 953	100,00%	5 408 288	100,00%	5 479 417	100,00%

Tabela 28: Estatísticas IRS 2021 – Rendimento bruto por intervalos de rendimento – N.º de agregados 2005-2020

RENDIMENTO BRUTO POR INTERVALOS DE RENDIMENTO

VALORES LIQUIDADOS (em milhões de euros)

Valores Liquidados (em milhões de euros)	Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34		Mapa 34	
	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
0 - [0]	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
01 - [0 A 5.000 [	2 123	2,94%	1 983	2,63%	1 912	2,40%	1 782	2,13%	1 735	2,04%	1 622	1,88%	1 598	1,89%	2 106	2,60%
02 - [5.000 A 10.000 [	9 423	13,06%	9 434	12,49%	9 418	11,82%	9 845	11,75%	9 939	11,69%	10 143	11,76%	10 276	12,15%	12 127	14,97%
03 - [10.000 A 13.500 [	6 879	9,53%	7 131	9,44%	7 330	9,20%	7 620	9,09%	7 647	8,99%	7 675	8,90%	7 736	9,15%	8 051	9,94%
04 - [13.500 A 19.000 [	9 277	12,85%	9 731	12,88%	10 241	12,85%	10 722	12,79%	10 757	12,65%	10 941	12,68%	11 054	13,07%	11 290	13,93%
05 - [19.000 A 27.500 [	10 367	14,36%	11 009	14,58%	11 713	14,70%	12 487	14,90%	12 743	14,98%	12 976	15,04%	13 143	15,55%	12 406	15,31%
06 - [27.500 A 32.500 [	4 429	6,14%	4 703	6,23%	4 966	6,23%	5 257	6,27%	5 455	6,41%	5 591	6,48%	5 522	6,53%	5 290	6,53%
07 - [32.500 A 40.000 [	5 399	7,48%	5 641	7,47%	6 035	7,58%	6 457	7,70%	6 617	7,78%	6 790	7,87%	6 882	8,14%	6 131	7,57%
08 - [40.000 A 50.000 [	5 410	7,50%	5 851	7,75%	6 232	7,82%	6 584	7,86%	6 753	7,94%	6 894	7,99%	6 670	7,89%	5 837	7,20%
09 - [50.000 A 100.000 [	12 186	16,88%	12 965	17,17%	13 902	17,45%	14 786	17,64%	15 233	17,91%	15 534	18,01%	14 620	17,29%	11 986	14,79%
10 - [100.000 A 250.000 [	5 120	7,09%	5 481	7,26%	6 076	7,63%	6 489	7,74%	6 568	7,72%	6 611	7,66%	5 730	6,78%	4 567	5,64%
11 - [250.000 A *** [	1 559	2,16%	1 599	2,12%	1 845	2,32%	1 772	2,11%	1 608	1,89%	1 490	1,73%	1 314	1,55%	1 236	1,53%
Total Mod.3:	72 172	100%	75 531	100%	79 671	100%	83 801	100%	85 055	100%	86 267	100%	84 545	100%	81 027	100%

Valores Liquidados (em milhões de euros)	Mapa 34 12-14		Mapa 34 12-14		Mapa 29 15-17		Mapa 29 15-17		Mapa 29 15-17		Mapa 22 18-20		Mapa 22 18-20		Mapa 22 18-20	
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%
0 - [0]	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
01 - [0 A 5.000 [	2 087	2,57%	2 269	2,77%	2 036	2,47%	1 868	2,17%	1 796	1,99%	1 707	1,79%	1 635	1,63%	1 575	1,55%
02 - [5.000 A 10.000 [	11 838	14,58%	11 937	14,59%	11 603	14,07%	11 658	13,52%	11 794	13,04%	11 652	12,20%	11 382	11,32%	11 189	11,00%
03 - [10.000 A 13.500 [	7 746	9,54%	7 817	9,56%	7 963	9,66%	8 271	9,59%	8 698	9,62%	9 233	9,67%	9 758	9,70%	10 087	9,92%
04 - [13.500 A 19.000 [	10 542	12,98%	10 679	13,05%	10 650	12,91%	11 000	12,76%	11 336	12,54%	11 993	12,56%	12 550	12,48%	12 588	12,38%
05 - [19.000 A 27.500 [	12 544	15,45%	12 632	15,44%	13 083	15,86%	13 704	15,89%	14 393	15,92%	14 921	15,62%	15 750	15,66%	15 798	15,53%
06 - [27.500 A 32.500 [	5 232	6,44%	5 261	6,43%	5 404	6,55%	5 678	6,58%	6 090	6,73%	6 612	6,92%	7 090	7,05%	7 362	7,24%
07 - [32.500 A 40.000 [	6 524	8,04%	6 382	7,80%	6 613	8,02%	6 898	8,00%	7 303	8,08%	7 834	8,20%	8 319	8,27%	8 493	8,35%
08 - [40.000 A 50.000 [	6 160	7,59%	6 266	7,66%	6 385	7,74%	6 794	7,88%	7 236	8,00%	7 725	8,09%	8 329	8,28%	8 508	8,36%
09 - [50.000 A 100.000 [	13 038	16,06%	12 966	15,85%	13 088	15,87%	14 003	16,24%	14 810	16,38%	16 027	16,78%	17 351	17,25%	17 910	17,61%
10 - [100.000 A 250.000 [	4 439	5,47%	4 591	5,61%	4 556	5,52%	5 141	5,96%	5 538	6,12%	6 097	6,38%	6 492	6,46%	6 510	6,40%
11 - [250.000 A *** [	1 039	1,28%	1 005	1,23%	1 096	1,33%	1 229	1,42%	1 436	1,59%	1 715	1,80%	1 905	1,89%	1 690	1,66%
Total Mod.3:	81 189	100%	81 805	100%	82 475	100%	86 243	100%	90 430	100%	95 517	100%	100 562	100%	101 710	100%

Tabela 29: Estatísticas IRS 2021 – Rendimento bruto por intervalos de rendimento – valores liquidados 2005-2020

IRS LIQUIDADO POR INTERVALOS DE RENDIMENTO (inclui sobretaxa extraordinária)

N.º DE AGREGADOS

Número de Agregados	Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37		Mapa 37	
	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
0 - [0]	1 823	0,09%	2 196	0,11%	1 918	0,09%	1 831	0,09%	2 280	0,11%	2 225	0,11%	3 000	0,15%	3 954	0,16%
01 - [0 A 5.000 [	59 957	2,94%	56 327	2,81%	59 694	2,88%	52 323	2,54%	56 876	2,83%	37 372	1,86%	39 710	1,93%	45 547	1,89%
02 - [5.000 A 10.000 [	355 127	17,42%	275 927	13,78%	272 673	13,14%	246 027	11,93%	208 883	10,40%	189 706	9,42%	194 840	9,45%	306 051	12,69%
03 - [10.000 A 13.500 [	235 224	11,54%	232 194	11,59%	242 754	11,70%	241 087	11,69%	230 135	11,46%	240 973	11,97%	260 337	12,62%	371 159	15,39%
04 - [13.500 A 19.000 [	336 241	16,49%	333 365	16,65%	337 438	16,26%	328 546	15,94%	311 339	15,51%	319 103	15,85%	336 564	16,32%	493 625	20,47%
05 - [19.000 A 27.500 [	409 752	20,10%	422 019	21,07%	434 024	20,92%	423 781	20,55%	413 023	20,57%	421 482	20,93%	445 957	21,62%	496 651	20,60%
06 - [27.500 A 32.500 [	146 655	7,19%	155 401	7,76%	163 390	7,87%	170 464	8,27%	173 997	8,67%	178 339	8,86%	178 398	8,65%	174 883	7,25%
07 - [32.500 A 40.000 [	149 366	7,33%	156 210	7,80%	166 902	8,04%	177 889	8,63%	181 025	9,02%	185 854	9,23%	189 027	9,17%	170 106	7,05%
08 - [40.000 A 50.000 [	121 391	5,95%	131 402	6,56%	139 827	6,74%	147 493	7,15%	150 933	7,52%	154 098	7,65%	149 504	7,25%	131 064	5,44%
09 - [50.000 A 100.000 [	182 199	8,94%	193 782	9,68%	207 599	10,01%	220 624	10,70%	227 315	11,32%	232 020	11,52%	219 562	10,65%	181 654	7,53%
10 - [100.000 A 250.000 [	37 578	1,84%	40 272	2,01%	44 559	2,15%	47 588	2,31%	48 280	2,40%	48 598	2,41%	42 476	2,06%	33 850	1,40%
11 - [250.000 A *** [	3 431	0,17%	3 664	0,18%	4 054	0,20%	4 049	0,20%	3 735	0,19%	3 558	0,18%	3 066	0,15%	2 731	0,11%
Total Mod.3:	2 038 744	100%	2 002 759	100%	2 074 832	100%	2 061 702	100%	2 007 821	100%	2 013 328	100%	2 062 441	100%	2 411 275	100%

Número de Agregados	Mapa 37 12-14		Mapa 37 12-14		Mapa 30 15-17		Mapa 30 15-17		Mapa 30 15-17		Mapa 23 18-20		Mapa 23 18-20		Mapa 23 18-20	
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%
0 - [0]	27 172	1,00%	24 327	0,90%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
01 - [0 A 5.000 [	78 981	2,91%	78 770	2,92%	109 477	4,22%	108 124	4,11%	110 700	3,96%	103 646	3,64%	106 005	3,53%	116 666	3,83%
02 - [5.000 A 10.000 [	389 962	14,35%	375 485	13,91%	308 834	11,91%	324 304	12,32%	359 201	12,84%	278 154	9,78%	263 322	8,76%	229 876	7,55%
03 - [10.000 A 13.500 [	433 860	15,97%	432 482	16,03%	421 291	16,25%	428 715	16,29%	465 865	16,66%	502 907	17,67%	544 225	18,10%	570 368	18,74%
04 - [13.500 A 19.000 [	531 377	19,56%	530 351	19,65%	480 597	18,53%	459 921	17,48%	478 959	17,13%	503 155	17,68%	538 639	17,92%	543 049	17,84%
05 - [19.000 A 27.500 [	529 636	19,49%	531 456	19,69%	532 568	20,54%	527 239	20,04%	549 148	19,64%	560 737	19,71%	591 572	19,68%	594 984	19,55%
06 - [27.500 A 32.500 [	174 276	6,41%	175 189	6,49%	178 771	6,89%	187 319	7,12%	200 910	7,18%	216 642	7,61%	232 295	7,73%	241 412	7,93%
07 - [32.500 A 40.000 [	180 927	6,66%	177 224	6,57%	183 439	7,07%	191 077	7,26%	202 159	7,23%	216 537	7,61%	230 255	7,66%	235 004	7,72%
08 - [40.000 A 50.000 [	138 312	5,09%	140 854	5,22%	143 513	5,53%	152 511	5,80%	162 290	5,80%	173 218	6,09%	186 813	6,21%	190 641	6,26%
09 - [50.000 A 100.000 [	196 946	7,25%	195 665	7,25%	197 959	7,63%	211 239	8,03%	223 279	7,98%	241 565	8,49%	261 390	8,69%	269 683	8,86%
10 - [100.000 A 250.000 [	33 329	1,23%	34 323	1,27%	34 022	1,31%	38 195	1,45%	40 921	1,46%	44 907	1,58%	47 919	1,59%	48 335	1,59%
11 - [250.000 A *** [	2 275	0,08%	2 399	0,09%	2 452	0,09%	2 793	0,11%	3 215	0,11%	3 861	0,14%	4 176	0,14%	3 773	0,12%
Total Mod.3:	2 717 053	100%	2 698 525	100%	2 592 923	100%	2 631 437	100%	2 796 647	100%	2 845 329	100%	3 006 611	100%	3 043 791	100%

Tabela 30: Estatísticas IRS 2021 – IRS liquidado por intervalos de rendimento – N.º de agregados 2005-2020

IRS LIQUIDADO POR INTERVALOS DE RENDIMENTO (inclui sobretaxa extraordinária)

VALORES LIQUIDADOS (em milhões de euros)

Valores Liquidados (em milhões de euros)	Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40		Mapa 40	
	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%	2010	%	2011	%	2012	%
0 - [0]	16	0,22%	16	0,2%	2	0,03%	1	0,02%	2	0,02%	2	0,02%	2	0,02%	9	0,11%
01 - [0 A 5.000 [	12	0,16%	10	0,1%	11	0,13%	9	0,11%	10	0,12%	9	0,11%	10	0,12%	12	0,15%
02 - [5.000 A 10.000 [	74	0,99%	63	0,8%	62	0,75%	53	0,64%	44	0,54%	44	0,52%	48	0,57%	80	0,98%
03 - [10.000 A 13.500 [	117	1,58%	108	1,4%	111	1,35%	105	1,26%	91	1,12%	97	1,14%	109	1,30%	181	2,21%
04 - [13.500 A 19.000 [	284	3,83%	272	3,5%	282	3,44%	269	3,24%	249	3,06%	265	3,12%	287	3,42%	438	5,34%
05 - [19.000 A 27.500 [	666	8,96%	657	8,6%	668	8,14%	640	7,71%	613	7,53%	648	7,62%	701	8,35%	857	10,45%
06 - [27.500 A 32.500 [	440	5,93%	445	5,8%	459	5,59%	447	5,38%	439	5,39%	466	5,48%	490	5,84%	586	7,14%
07 - [32.500 A 40.000 [	668	8,99%	665	8,7%	707	8,62%	718	8,65%	705	8,65%	743	8,74%	818	9,74%	817	9,96%
08 - [40.000 A 50.000 [	796	10,72%	841	11,0%	884	10,77%	895	10,78%	884	10,85%	932	10,96%	938	11,17%	891	10,86%
09 - [50.000 A 100.000 [	2 408	32,41%	2 518	32,8%	2 688	32,77%	2 788	33,58%	2 803	34,41%	2 936	34,54%	2 880	34,31%	2 516	30,68%
10 - [100.000 A 250.000 [	1 398	18,81%	1 493	19,5%	1 651	20,13%	1 735	20,90%	1 735	21,30%	1 797	21,14%	1 602	19,08%	1 320	16,09%
11 - [250.000 A *** [	551	7,42%	582	7,6%	677	8,26%	640	7,71%	571	7,01%	562	6,61%	510	6,08%	495	6,04%
Total Mod.3:	7 431	100%	7 671	100%	8 202	100%	8 301	100%	8 146	100%	8 501	100%	8 395	100%	8 202	100%

Valores Liquidados (em milhões de euros)	Mapa 40 12-14		Mapa 40 + 40B 12-14		Mapa 31 + 33 15-17		Mapa 31 + 33 15-17		Mapa 31 + 33 15-17		Mapa 24 18-20		Mapa 24 18-20		Mapa 24 18-20	
	2013	%	2014	%	2015	%	2016	%	2017	%	2018	%	2019	%	2020	%
0 - [0]	52	0,50%	58	0,51%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
01 - [0 A 5.000 [	55	0,52%	55	0,48%	102	0,92%	108	0,95%	121	1,02%	130	1,08%	161	1,24%	222	1,69%
02 - [5.000 A 10.000 [	205	1,95%	207	1,80%	164	1,48%	164	1,45%	178	1,50%	148	1,23%	147	1,14%	122	0,92%
03 - [10.000 A 13.500 [	319	3,04%	331	2,89%	312	2,83%	317	2,81%	341	2,87%	358	2,98%	392	3,03%	404	3,07%
04 - [13.500 A 19.000 [	653	6,22%	705	6,15%	637	5,78%	608	5,38%	632	5,31%	632	5,27%	698	5,39%	704	5,35%
05 - [19.000 A 27.500 [	1 265	12,05%	1 375	12,00%	1 301	11,80%	1 248	11,05%	1 270	10,68%	1 229	10,24%	1 315	10,17%	1 318	10,01%
06 - [27.500 A 32.500 [	741	7,06%	818	7,14%	762	6,91%	749	6,63%	785	6,60%	764	6,36%	819	6,33%	866	6,58%
07 - [32.500 A 40.000 [	1 114	10,61%	1 192	10,40%	1 155	10,47%	1 124	9,95%	1 152	9,69%	1 141	9,51%	1 201	9,28%	1 233	9,37%
08 - [40.000 A 50.000 [	1 155	11,00%	1 301	11,36%	1 260	11,43%	1 265	11,20%	1 311	11,03%	1 318	10,99%	1 428	11,03%	1 473	11,19%
09 - [50.000 A 100.000 [	3 073	29,28%	3 364	29,36%	3 266	29,62%	3 395	30,06%	3 541	29,78%	3 579	29,83%	3 882	30,00%	4 001	30,40%
10 - [100.000 A 250.000 [	1 414	13,47%	1 592	13,90%	1 563	14,17%	1 750	15,49%	1 888	15,88%	1 955	16,29%	2 071	16,01%	2 083	15,82%
11 - [250.000 A *** [	450	4,29%	458	4,00%	505	4,58%	567	5,02%	670	5,63%	746	6,21%	825	6,37%	735	5,58%
Total Mod.3:	10 496	100%	11 456	100%	11 026	100%	11 295	100%	11 889	100%	11 998	100%	12 939	100%	13 160	100%

Tabela 30: Estatísticas IRS 2021 – IRS liquidado por intervalos de rendimento – valores liquidados 2005-2020

TAXA MÉDIA EFETIVA DE TRIBUTAÇÃO BRUTA POR INTERVALOS DE RENDIMENTO (inclui sobretaxa extraordinária)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
0 - [0]	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
01 - [0 A 5.000 [	0,54%	0,50%	0,55%	0,52%	0,58%	0,55%	0,63%	0,57%	2,64%	2,44%	5,00%	5,76%	6,74%	7,59%	9,85%	14,08%
02 - [5.000 A 10.000 [	0,78%	0,67%	0,66%	0,54%	0,44%	0,43%	0,47%	0,66%	1,73%	1,73%	1,41%	1,41%	1,51%	1,27%	1,29%	1,09%
03 - [10.000 A 13.500 [	1,70%	1,51%	1,52%	1,38%	1,19%	1,26%	1,41%	2,25%	4,12%	4,24%	3,92%	3,84%	3,92%	3,87%	4,02%	4,01%
04 - [13.500 A 19.000 [	3,07%	2,80%	2,76%	2,51%	2,31%	2,42%	2,60%	3,88%	6,19%	6,60%	5,99%	5,53%	5,57%	5,27%	5,56%	5,59%
05 - [19.000 A 27.500 [	6,42%	5,97%	5,70%	5,13%	4,81%	4,99%	5,33%	6,91%	10,08%	10,89%	9,94%	9,11%	8,83%	8,23%	8,35%	8,34%
06 - [27.500 A 32.500 [	9,94%	9,46%	9,24%	8,50%	8,05%	8,33%	8,87%	11,08%	14,16%	15,54%	14,09%	13,20%	12,89%	11,55%	11,55%	11,77%
07 - [32.500 A 40.000 [	12,37%	11,79%	11,72%	11,12%	10,65%	10,94%	11,89%	13,33%	17,08%	18,67%	17,46%	16,29%	15,78%	14,57%	14,44%	14,52%
08 - [40.000 A 50.000 [	14,72%	14,37%	14,18%	13,60%	13,09%	13,52%	14,06%	15,26%	18,75%	20,77%	19,74%	18,62%	18,12%	17,07%	17,14%	17,31%
09 - [50.000 A 100.000 [	19,76%	19,42%	19,33%	18,85%	18,40%	18,90%	19,70%	20,99%	23,57%	25,94%	24,96%	24,24%	23,91%	22,33%	22,37%	22,34%
10 - [100.000 A 250.000 [	27,30%	27,24%	27,18%	26,74%	26,42%	27,18%	27,96%	28,90%	31,85%	34,69%	34,30%	34,03%	34,09%	32,07%	31,91%	31,99%
11 - [250.000 A *** [**	35,36%	36,40%	36,72%	36,12%	35,51%	37,72%	38,81%	40,05%	43,31%	45,53%	46,03%	46,14%	46,64%	43,48%	43,30%	43,46%
Total Mod.3:	10,30%	10,16%	10,29%	9,91%	9,58%	9,85%	9,93%	10,12%	12,93%	14,00%	13,37%	13,10%	13,15%	12,56%	12,87%	12,94%

Tabela 31: Estatísticas IRS 2021 – Taxa média efetiva de tributação por intervalos de rendimento bruto 2005-2020