

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	043/11
Data do Acórdão:	23-11-2011
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	FRANCISCO ROTHES
Descritores:	ENGLOBAMENTO RENDIMENTO DEDUÇÃO ESPECÍFICA PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA
Sumário:	<p>I - Desde a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, cessou o regime excepcional de reporte de rendimentos (previsto até àquela data no art. 24.º do CIRS), pelo que os rendimentos da categoria H, de acordo com o n.º 3 do art. 11.º do CIRS, ficam sujeitos ao regime regra em sede de IRS, que é o de em cada ano haver englobamento e tributação dos rendimentos dos rendimentos nele recebidos ou postos à disposição do seu titular, mesmo quando referentes a anos anteriores.</p> <p>II - Se o rendimento global da categoria H, calculado nos termos ditos em I, ultrapassou o valor referido no n.º 5 do art. 53.º do CIRS, a dedução específica daquela categoria prevista nos n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo deve ser reduzida ou, até, eliminada, o que bem se compreende em face da finalidade de salvaguarda do mínimo para uma subsistência digna que preside àquela dedução.</p> <p>III - O n.º 5 do art. 53.º do CIRS, na medida em que prevê a redução ou, mesmo, a eliminação da dedução específica relativa a rendimentos da categoria H, não ofende os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade.</p>
Nº Convencional:	JSTA000P13514
Nº do Documento:	SA220111123043
Recorrente:	A... E MULHER
Recorrido 1:	FAZENDA PÚBLICA
Votação:	UNANIMIDADE
Aditamento:	

▼ Texto Integral

Text o Integ ral:	<p>1. RELATÓRIO</p> <p>1.1 A..... e mulher, B..... (adiante Impugnantes ou Recorrentes), recorreram para o Tribunal Central Administrativo Norte da sentença proferida pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial por eles deduzida contra a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) que lhes foi efectuada com referência ao ano de 2005.</p> <p>1.2 Com o requerimento de interposição de recurso apresentaram</p>
----------------------------	---

as respectivas alegações, que resumiram em conclusões do seguinte teor:

«

A. O Meritíssimo Juiz do Tribunal “a quo” considerou erradamente improcedente o pedido da ora Recorrente à anulação da liquidação em causa.

B. A decisão do Tribunal “a quo” se encontra eivada de uma ilegalidade, devendo a liquidação contestada ser anulada, nos termos peticionados na petição inicial apresentada, por não ter considerado o valor de € 5.352,82 referentes a dedução específica prevista no nº 1 e 5 do artigo 53.º da LGT [(É manifesto o lapso: os Recorrentes queriam dizer *CIRS* onde escreveram *LGT*.)], bem como por não ter respeitado o disposto no artigo 74º do mesmo Código – cf. artigos 16.º a 50.º destas alegações.

C. E não [s]e diga, como refere a Sentença do Tribunal “a quo”, que a norma do artigo 74º confirma a regra do englobamento de todos os rendimentos auferidos em determinado ano, já que o que esta regra visa são os rendimentos da Categoria A e H – ora, se os ora Recorrentes apenas têm rendimentos da categoria H, o englobamento é equivalente ao valor apresentado e posto em causa na Petição Inicial.

D. Apenas fazendo sentido o alegado na Douta sentença do Tribunal “a quo” se houvesse rendimento de duas categorias a serem imputadas - que não se verifica neste caso.

E. Como refere o Parecer do MP no processo 00085/04 do TCA Sul, “Não nos parece que o artigo 74 do CIRS padeça de qualquer inconstitucionalidade, não se aplicando retroactivamente, mas apenas aos rendimentos auferidos a partir da data em que aquela redacção entrou em vigor. A regra geral é de que os rendimentos devem ser reportados ao ano em que efectivamente são percebidos. Porém, este artigo veio prever que, excepcionalmente possam ser objecto de redução na sua sua tributação – claramente um benefício para o contribuinte – se, embora tenham sido postos à disposição do contribuinte nesse ano, se reportem a anos anteriores” (realce nosso).

Se assim não for entendido, e sem prescindir:

F. Conclui-se pela anulação da liquidação em apreço, em virtude de não ter em conta o princípio da capacidade contributiva, devendo os rendimentos ser enquadrados no ano a que dizem respeito, e não no ano em que são pagos, pois só assim se respeitará o Princípio atrás referido, corolário do Princípio da igualdade tributária, devendo deste modo ser anulada a Douta decisão do tribunal “a quo”.

PEDIDO

Nestes termos deve o presente recurso ser julgado procedente,

revogando a douta sentença do Meritíssimo Juiz [do Tribunal] “a quo”, substituindo-a por outra em que seja julgado totalmente procedente o pedido de acima formulado e, em consequência, seja determinada anulação da liquidação em apreço, nos termos acima referidos, bem como condenada nas custas que deram origem ao processo, com todas as consequências legais. Pois só assim se fará inteira e sã

JUSTIÇA!» (As partes entre aspas e com um tipo de letra diferente, aqui como adiante, constituem transcrições.).

1.3 O recurso foi admitido com subida imediata, nos próprios autos e efeito meramente devolutivo.

1.4 A Fazenda Pública não contra alegou.

1.5 O Tribunal Central Administrativo Norte declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando como competente para o efeito o Supremo Tribunal Administrativo, ao qual os autos foram remetidos a requerimento dos Recorrentes.

1.6 Recebido o processo neste Supremo Tribunal Administrativo, os autos foram com vista ao Ministério Público e o Procurador-Geral Adjunto emitiu parecer no sentido de que seja negado provimento ao recurso. Isto, com a seguinte fundamentação: «[...] a decisão recorrida considerou, e bem, que estando em causa IRS do exercício de 2005 e não existindo a possibilidade legal de reportar rendimentos (prevista na anterior redacção do artº 24º do CIRS) haveria que proceder à sua tributação global no ano em que são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo de imposto, aplicando-se a esse montante global as deduções previstas no CIRS, de acordo com o disposto no art. 22º nº 1 do CIRS.

Com efeito o regime regra, em matéria de I.R.S., é o de em cada ano haver englobamento dos rendimentos nele recebidos ou postos à disposição do seu titular.

Sendo que tinham carácter excepcional as normas do I.R.S. que, antes da vigência da Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro, previam a imputação de rendimentos a anos diferentes daquele em que são percebidos ou são postos à disposição do seu titular, designadamente as dos arts. 24º (reporte de rendimentos).¹ (1 Ver neste sentido Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.09.2001, recurso 26225, in www.dgsi.pt).

Por outro lado o entendimento acolhido na decisão recorrida no sentido de que não ocorre violação do princípio da capacidade contributiva tem apoio na jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo, sendo de destacar, para além do Acórdão ali referido, os Acórdãos proferidos nos recursos 2060/03, 2030/03, 482/04 e 1163/04, todos in www.dgsi.pt».

1.7 Foi dada vista aos Juízes Conselheiros adjuntos.

1.8 As questões que cumpre apreciar e decidir são as da saber se o Juiz do Tribunal *a quo* fez errado julgamento

- ao considerar que a AT andou bem ao não efectuar a dedução específica prevista no art. 53.º, n.º 1, do CIRS, relativamente aos rendimentos da categoria H declarados em relação à Impugnante mulher;

- ao considerar que a interpretação da lei acolhida pela AT não viola o princípio da capacidade contributiva.

* * *

2. FUNDAMENTAÇÃO

2.1 DE FACTO

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga efectuou o julgamento da matéria de facto nos seguintes termos:

«2. Fundamentação

2.1. Matéria de facto provada

a) Na declaração de IRS modelo 3 relativa ao ano de 2005 os Impugnantes incluíram rendimentos da categoria H.

b) Entre os rendimentos da categoria H incluídos na dita declaração encontra-se o montante de 87.286,36 euros recebidos pela impugnante no ano de 2005 a título de pensões.

c) Nesse montante inclui-se o de 20.668,80 euros, respeitante a pensões relativas ao ano de 2004.

d) Em 23 de Setembro de 2006 foi efectuada a liquidação de IRS do ano de 2005 nos termos que constam da demonstração cujo teor consta de fls. 13 do processo de reclamação graciosa aqui apenso e que aqui se dá por reproduzida.

e) Nessa liquidação não foi considerada a dedução específica da categoria H à Impugnante B.....

f) Não se conformando com essa liquidação os Impugnantes apresentaram reclamação graciosa nos termos que constam de fls. 3 e 4 do apenso e aqui se dá por reproduzida.

g) Essa reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Senhor Chefe de Divisão de Tributação e Cobrança da Direcção de Finanças de Viana do Castelo, por delegação, de 16 de Abril de 2007 com base na Informação cujo teor consta de fls. 22 a 24 dos autos apensos e que aqui se dá por reproduzido.

h) Exarou-se nessa informação: “(...) 7. Deve dizer-se, antes do mais, que a pretensão dos reclamantes parece fazer todo o sentido, quer pela lógica, quer pelo seu sentido de justiça. Todavia não tem sustentação no texto da lei. 8. Ao terem apresentado uma declaração de substituição onde expressamente se faz constar o rendimento do ano de 2004, no montante de € 20.666,86, esta apenas poderia produzir os efeitos que vêm previsto no art. 74º (o que até nem foi o caso) e não aqueles que os sujeitos passivos

pretendiam, que era demonstrar à Administração Fiscal que o valor anual da pensão do sujeito passivo B não era superior ao valor anualizado da pensão do Primeiro Ministro. 9. Por outro lado, desde a entrada em vigor da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, que deixou de haver reporte de rendimentos, tendo passado a ser considerados como rendimentos do ano em que são pagos ou postos à disposição. 10. Embora reconhecendo as razões do sujeito passivo, não se encontram soluções no texto da lei, face ao que a decisão a proferir não poderá deixar de ser o indeferimento do pedido”.

i) Inconformados com a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, os Impugnantes interpuuseram recurso hierárquico que foi indeferido por despacho de 20 de Fevereiro de 2009.

j) Nesse despacho consignou-se, na respectiva fundamentação, o seguinte: “ 4. Verifica-se que desde a entrada em vigor da Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, deixou de haver reporte de rendimentos, considerando-se que os rendimentos da categoria H, de acordo com o nº 3 do artigo 11º do CIRS, ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares. 5. Assim, são os rendimentos, mesmo quando referentes a anos anteriores, englobados no rendimento global do ano em que são pagos. 6. Sendo os rendimentos de anos anteriores incluídos no rendimento global do ano em que são pagos, é a este valor que vai ser aplicada a dedução específica e, no caso concreto o rendimento global do rendimento da categoria H, ultrapassou o valor referido no nº 5 do art. 53º, pelo que não foi considerado a dedução específica da categoria H relativamente aos rendimentos do sujeito passivo B. 7. Pelo que se subscreve o indeferimento da reclamação graciosa, pois o texto da lei outra coisa não permite (...)”.

k) Os Impugnantes foram notificados da decisão que indeferiu o recurso hierárquico em 9 de Março de 2009.

l) A presente impugnação judicial foi apresentada em 5 de Julho de 2009.

2.2 Matéria de facto não provada

Da que era relevante para a decisão da causa não há matéria de facto que importe registar como não provada.

2.3 Motivação da decisão sobre a matéria de facto

O tribunal fundou a sua decisão sobre a matéria de facto na análise da prova documental junta aos autos».

*

2.2 DE FACTO E DE DIREITO

2.2.1 AS QUESTÕES A APRECIAR E DECIDIR

A Contribuinte mulher auferiu no ano de 2005 o montante de € 87.286,36 a título de pensões, sendo que nesse montante se inclui

o de € 20.668,80, respeitante a pensões relativas ao ano de 2004. Na declaração que apresentaram para efeitos de IRS do ano de 2005, os Contribuintes fizeram constar aquele montante de € 87.286,36 como rendimentos da categoria H.

A AT procedeu à liquidação do IRS, na qual não foi considerada a dedução específica prevista nos n.ºs 1 e 2 do art. 53.º do CIRS, na redacção aplicável, relativamente aos rendimentos da categoria H auferidos pela Contribuinte mulher.

Os Contribuintes impugnaram essa liquidação com os seguintes fundamentos:

a liquidação em apreço padece de invalidade em virtude de não ter conta o princípio da capacidade contributiva, devendo os rendimentos ser enquadrados no ano a que dizem respeito, e não no ano em que são pagos; subsidiariamente,

a liquidação impugnada deve ser anulada na parte em que não considerou o valor de € 5.352,82 referente a dedução específica prevista nos n.ºs 1 e 2 do art. 53.º do CIRS, bem como por não ter respeitado o art. 74.º do mesmo Código.

O Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga julgou a impugnação judicial improcedente, considerando, em síntese, que

o reporte de rendimentos deixou de ser possível e já o não era em 2005, motivo por que ficam sujeitos a tributação no ano em que são pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares, sendo englobados no rendimento global desse ano, mesmo quando referentes a anos anteriores, de acordo com o regime regra em matéria de IRS;

o montante dos rendimentos auferidos excluem a possibilidade de aplicação da dedução específica prevista no n.º 1 do art. 53.º do CIRS, atento o disposto no n.º 5 do mesmo artigo, sendo que essa exclusão não fere o princípio da capacidade contributiva.

Da leitura das conclusões do presente recurso jurisdicional, que acima (em 1.2) ficaram transcritas e que delimitam os respectivos âmbito e objecto (cf. art. 684.º, n.º 3, do Código de Processo Civil), resulta que os Recorrentes põem em causa a sentença no que respeita ao julgamento efectuado quanto à legalidade da liquidação do IRS do ano de 2005 na medida em que não foi considerada a dedução específica prevista no art. 53.º, n.ºs 1 e 2, do CIRS, e mais sustentam que a interpretação da lei acolhida pela AT e avalizada pela sentença recorrida viola o princípio constitucionalmente consagrado da capacidade contributiva. Daí termos fixado como questões a apreciar e decidir as que ficaram enunciadas em 1.8.

*

2.2.2 DA INAPLICABILIDADE DA DEDUÇÃO ESPECÍFICA PREVISTA NO ART. 53.º DO CIRS

Ficou dito na sentença recorrida:

«Estabelecia-se no art. 53º do CIRS, na redacção aqui aplicável:

“1 - Aos rendimentos brutos da categoria H de valor anual igual ou inferior a (euro) 8283 deduz-se, até à sua concorrência, a totalidade do seu quantitativo por cada titular que os tenha auferido. (Redacção introduzida pela Lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro).

*2 - Se o rendimento anual, por titular, for superior ao valor referido no número anterior, a dedução é igual ao montante nele fixado.
(...)*

5 - Para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.os 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento.”

Da matéria de facto provada decorre que, na liquidação de IRS aqui impugnada, não foi considerado o montante da dedução específica referido no transcrito art. 53º nº 1 do CIRS em relação à Impugnante B.....

É contra essa desconsideração da dedução específica que se insurgem os Impugnantes.

Sem razão, no entanto. Procuraremos explicitar porquê.

É certo que, a norma do art. 53º nº 1 e 2 do CIRS, na redacção aqui aplicável prevê, nos casos de rendimentos brutos da categoria H de valor anual superior a 8.283,00 euros, uma dedução específica igual a esse montante.

No entanto, importa considerar o que se estatui no nº 5 do citado art. 53º do CIRS, na redacção aplicável.

De acordo com este normativo legal e como vimos, *para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.os 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento.*

Ora, o vencimento anualizado do cargo de primeiro-ministro no ano de 2005 era de 74.021,78 euros e a Impugnante B....., nesse ano, auferiu rendimentos no montante de 87.286,36 euros.

Daí que não houvesse lugar à pretendida dedução específica.

Contrapõem os Impugnantes que, embora o referido montante de 87.286,36 euros haja sido recebido em 2005, o certo é que, parte dele, mais concretamente 20.666,80 euros, se referem a pensões relativas ao ano de 2004 e que, por via disso, não deve ser considerado para efeitos do disposto no art. 53º nº 5 do CIRS.

Mas não é assim.

Com efeito, nos termos do art. 11º nº 3 do CIRS os rendimentos

da categoria H (pensões) ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares. Por outro lado, da norma contida no art. 22º nº 1 do CIRS decorre que *“o rendimento colectável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos nas secções seguintes”* (sublinhado nosso).

Da conjugação destes normativos resulta, claramente, que os rendimentos são tributados no ano em que são pagos ou postos à disposição do respectivo titular e que, em cada ano, são tributados todos os que nele foram auferidos, independentemente de terem sido produzidos ou se reportarem a esse ano.

Como se refere no **acórdão STA 16 Mai. 2007**, recurso 265/07, *“no caso do IRS, o rendimento colectável será sempre o que resultar do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano.”*

Ao que acresce que o CIRS, no ano aqui em causa (2005) já não previa a possibilidade de realização do chamado reporte de rendimentos que chegou a encontrar-se prevista na norma do respectivo art. 24º.

Ora, não existindo a possibilidade legal de reportar rendimentos não resta senão a sua tributação global no ano em que são pagos ou colocados à disposição do sujeito passivo de imposto, aplicando-se a esse montante global as deduções previstas no CIRS, como estatui a disposição legal do art. 22º nº 1 do CIRS.

Nem há que invocar, como fazem os Impugnantes a norma do art. 74º do CIRS, a qual como resulta da sua inserção sistemática, fixa uma regra especial de determinação da taxa aplicável em sede de liquidação do imposto. Nada tem a ver com a matéria referente à determinação da matéria colectável e é neste sede que relevam as deduções específicas.

Como é bom de ver, a questão da determinação da taxa de imposto aplicável, matéria a que se reporta a norma do art. 74º do CIRS, pressupõe já determinada a matéria colectável.

Aliás, a nosso ver, a dita norma do art. 74º se alguma virtualidade tem no sentido decisório do caso concreto é, justamente, em sentido inverso àquele que é pretendido pelos Impugnantes.

Com efeito, essa disposição legal confirma que a regra é a do englobamento de todos os rendimentos auferidos em determinado ano, mesmo que produzidos em anos anteriores e que a única especialidade prevista pelo legislador é a que se reporta à determinação da taxa de tributação nada de específico existindo em matéria de determinação do rendimento colectável».

Nenhum reparo nos merece a fundamentação expendida na sentença recorrida que, quanto à possibilidade de reporte de

rendimentos, segue a jurisprudência pacífica desta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, de que é paradigma o acórdão de 26 de Setembro de 2001 (Acórdão proferido no processo com o n.º 26.225, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8 de Setembro de 2003

(<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2001/32230.pdf>), págs. 2048 a 2054.)), no qual ficou dito:

«A possibilidade de reporte de rendimentos tinha um carácter manifestamente excepcional, pois era admitido no CIRS apenas como uma faculdade concedida ao sujeito passivo, limitada aos rendimentos produzidos nos cinco anos anteriores àquele em que os rendimentos foram pagos ou postos à disposição do titular e apenas permitida no que respeita a anos de vigência do CIRS, como se estabelece no art. 6.º do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprovou aquele Código.

Por isso, não se pode ver nesta norma o afloramento de um princípio vigente em matéria de I.R.S. mas antes um afastamento do regime normal nele previsto, como patenteia, desde logo, o carácter limitado e facultativo que lhe era atribuído, e se confirma, actualmente, com a revogação daquele art. 24.º».

Ou seja, sendo inequívoca a impossibilidade de reporte de vencimentos no ano em causa, o montante a considerar para efeitos de eventual aplicação da dedução específica, de acordo com a regra geral do englobamento, é o da totalidade dos rendimentos recebidos ou postos à disposição dos Contribuintes nesse ano.

Excedendo os rendimentos da categoria H determinado limite, a lei prevê como possível que deixe de se lhe aplicar dedução específica, o que bem se compreende, atentos os motivos que a determinam, de salvaguarda do valor mínimo considerado imprescindível à subsistência digna. Assim, nos termos do n.º 5 do art. 53.º do CIRS, com referência às pensões, a dedução respectiva, para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado, do cargo de primeiro-ministro, é abatida, até à sua concorrência, da parte que excede o mesmo vencimento.

A liquidação impugnada observou os comandos legais, motivo por que a sentença recorrida, que decidiu nesse sentido, não merece censura.

Uma breve nota ainda, apenas para refutar expressamente o argumento aduzido pelos Recorrentes com base no art. 74.º, n.º 1, do CIRS (conclusões *C* e *D*). Isto, apesar de tal refutação resultar implícita do que deixámos já dito, ainda que por remissão.

Os Recorrentes argumentam que não faz sentido afirmar, como afirmou a sentença recorrida, que a regra do art. 74.º do CIRS

confirma o englobamento de todos os rendimentos auferidos em determinado ano. Segundo os Recorrentes, «o que esta regra visa são os rendimentos da Categoria A e H» e «se os ora Recorrentes apenas têm rendimentos da categoria H, o englobamento é equivalente ao valor apresentado e posto em causa na Petição Inicial», «[a]penas fazendo sentido o alegado na Douta sentença do Tribunal “a quo” se houvesse rendimento de duas categorias a serem imputadas - que não se verifica neste caso».

Se bem interpretamos essas conclusões, pretendem os Recorrentes que, por força do disposto no art. 74.º do CIRS, apenas deveria ser englobado no rendimento do ano de 2005 metade do valor recebido nesse ano mas respeitante a rendimentos do ano de 2004 (donde resultaria que já não haveria lugar à eliminação da dedução específica, mas apenas à sua redução, tudo nos termos do art. 53.º, n.º 5 do CIRS e das operações aritméticas que apresentaram nas alegações). Salvo o devido respeito não é assim, nem o art. 74.º do CIRS faz qualquer distinção entre as situações em que os rendimentos englobados sejam de uma ou das duas categorias aí referidas. Vejamos:

O que aquele artigo pretendeu foi, tão-só, atenuar as consequências que advieram da revogação pela já referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro do art. 24.º do CIRS, na medida em que este permitia aos contribuintes fazer reportar ao ano fiscal a que efectivamente respeitavam os rendimentos que tenham sido pagos ou postos à disposição em momento posterior, o que levava a que fosse efectuado em relação a esse ano uma nova liquidação com correcção do valor do imposto devido. Na sequência dessa revogação e como resulta do que já deixámos dito, todos os rendimentos obtidos no ano a que respeita a declaração fiscal, ainda que produzidos em anos anteriores, ficariam sujeitos à taxa aplicável à totalidade dos rendimentos declarados, independentemente de se reportarem ou não a anos anteriores, como o consequente agravamento da obrigação tributária por efeito do carácter progressivo do imposto.

Foi para atenuar os efeitos penalizadores para os contribuintes dessa revogação que o legislador veio dar nova redacção ao art. 74.º do CIRS, pela Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, que veio permitir que, para efeitos de determinação da taxa aplicável à totalidade dos rendimentos, seja apenas considerado, relativamente aos rendimentos produzidos em anos anteriores, uma parte desse valor, que será o resultante da divisão do montante recebido pelo número de anos ou fracção a que respeitem, com um máximo de quatro. Deste modo, a taxa aplicável poderá ser inferior à que resultaria do simples reporte, no

mesmo ano fiscal, de todos os rendimentos auferidos nesse ano, embora possa determinar, ainda assim, um agravamento da posição fiscal do contribuinte por comparação com o regime vigente anteriormente à Lei n.º 30-G/2000, quando os rendimentos eram imputados por referência ao ano fiscal em que foram efectivamente produzidos (Cfr. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 2.ª edição, Coimbra, págs. 160/161.). Como bem explica RUI DUARTE MORAIS, «[t]al rendimento é, no ano em que foi recebido ou colocado à disposição, sujeito a englobamento na sua totalidade. Porém, para efeitos de determinação da taxa, apenas é considerada uma parte desse valor (o resultante da divisão do montante recebido pelo número de anos ou fracção a que respeitem, com um máximo de quatro). A taxa aplicável é a correspondente à soma desse quociente com os rendimentos produzidos no próprio ano» (*Ibidem.*).

É essa possibilidade de diminuir a taxa aplicável à totalidade dos rendimentos, quando parte deles respeitem a anos anteriores àquele a que se refere a declaração que está prevista no art. 74.º do CIRS. Este preceito não estabelece qualquer possibilidade de reporte de rendimentos e, muito menos, dependente desses rendimentos serem de uma só ou de ambas as categorias nele referidas.

Como bem salientou na sentença o Juiz do Tribunal *a quo*, e resulta aliás da inserção sistemática dos preceitos, enquanto o art. 53.º do CIRS se refere à determinação da matéria tributável, a regra do art. 74.º do CIRS refere-se à escolha da taxa ou taxas aplicáveis, sendo que esta se situa necessariamente num momento em que a matéria tributável já deve estar apurada.

*

2.2.3 DA INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA IGUALDADE

Os Recorrentes continuam a argumentar que a interpretação do n.º 5 do art. 53.º do CIRS em que se suporta a liquidação impugnada viola o princípio da capacidade contributiva, que é corolário do princípio da igualdade.

A essa questão, a sentença deu a seguinte resposta:

«Alegam também os Impugnantes a desconformidade da liquidação em apreço com o princípio da capacidade contributiva, corolário do princípio da igualdade.

A este propósito remeteremos o discurso fundamentador, ao qual aderimos, do douto **acórdão STA 31 Mar. 2004**, recurso 2059/03, www.dgsi.pt, produzido, justamente, a propósito da interpretação do art. 53º nº 5 do CIRS, que concluiu no sentido da respectiva conformidade com os princípios da igualdade tributária e da

capacidade contributiva:

“É intuitivo, e vem sendo repetido até à exaustão, pela doutrina e pela jurisprudência, que o princípio da igualdade implica que se dê tratamento desigual àquilo que não é igual. A desigualdade de tratamento deve, porém, ter um fundamento material, não podendo surgir sem razão, ou arbitrariamente; e devem ser tratados de igual modo todos aqueles relativamente a quem valha esse fundamento.

O princípio da igualdade concretiza-se na generalidade do imposto, ou seja, no seu carácter universal, e na uniformidade do critério legal.

O critério para aferir da igualdade é, naturalmente, o da capacidade contributiva, medida pelo rendimento auferido, depois de subtraída a despesa necessária para o conseguir, com o que se chega ao rendimento líquido. Em sentido estrito, nisto se esgota o princípio do rendimento líquido. Mas o mesmo princípio, em sentido alargado, impõe, ainda, que se tribute só o rendimento disponível, isto é, que ao rendimento líquido, apurado do modo que se disse, se retirem os encargos de subsistência do agregado familiar, ou seja, as despesas indispensáveis para proporcionar um nível de vida compatível com a dignidade da pessoa humana. Na verdade, a capacidade para contribuir para as necessidades financeiras colectivas só começa a partir do mínimo de subsistência, que deve ser excluído de toda a tributação. Mas, para alcançar este resultado – a salvaguarda do mínimo de subsistência digna –, a dedução específica não é o único meio. Claramente, contribuem também para o atingir, além de outros, as demais deduções e abatimentos, e as taxas do imposto. Aliás, o princípio da capacidade contributiva, no sentido estrito que se apontou, isto é, encarado só como exigência de subtracção à matéria colectável das despesas indispensáveis para o alcançar, é indiferente a esta questão, só o não sendo naquela concepção lata, que impõe a extracção do mínimo de subsistência.

Ora, a partir de um montante de rendimentos que, entre nós, no tempo e modo que vivemos, é, patentemente, muito superior à média do que auferem a maioria dos agregados familiares, aferindo-se, de resto, pelo vencimento anualizado atribuído a um dos cargos cimeiros do Estado, a consideração de uma dedução específica mais reduzida do que a atendida em outros casos, não fere o princípio da capacidade contributiva, ou o do rendimento líquido, pois não é susceptível de deixar o sujeito passivo desprovido do necessário à sua subsistência e do seu agregado familiar. Face a rendimentos de montante relativamente elevado, não haverá, constitucionalmente, que acautelar o mínimo de subsistência, através da dedução específica, pois esse mínimo

continua garantido pela abundância dos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade”.

Do que antecede resulta que, ao contrário do que vem sustentado pelos Impugnantes, não ocorre, na liquidação aqui em causa, afronta ao princípio da capacidade contributiva susceptível de gerar a respectiva invalidade».

Também aqui concordamos integralmente com os considerandos expendidos pelo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga. Permitimo-nos apenas salientar que esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, como bem deu nota o Procurador-Geral Adjunto no seu parecer, tem vindo a pronunciar-se *una voce* sobre a questão (*Vide* os seguintes acórdãos da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

de 12 de Maio de 2004, proferido no processo com o n.º 2030/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Dezembro de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32220.pdf>), págs. 735 a 741, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/65667a4a4111dc2f80256ea600322b10?OpenDocument>;

de 16 de Junho de 2004, proferido no processo com o n.º 2060/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 20 de Dezembro de 2004 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32220.pdf>), págs. 989 a 997, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/3b0021a9d0ec740080256ec500495707?OpenDocument>;

de 29 de Setembro de 2004, proferido no processo com o n.º 482/04, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14 de Janeiro de 2005 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2004/32230.pdf>), págs. 1285 a 1288, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/564b4df1b71786de80256f2e0049404e?OpenDocument>;

de 27 de Abril de 2005, proferido no processo com o n.º 1163/04, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16 de Dezembro de 2005 (<http://www.dre.pt/pdfgratisac/2005/32220.pdf>), págs. 905 a 913, também disponível em

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/6aad155d97b062df80256ff80033b0f9?OpenDocument>), o que nos permite

afirmar que se gerou uma corrente jurisprudencial que não vislumbramos motivo para alterar (cfr. art. 8.º, n.º 3, do Código Civil).

Ademais, o Tribunal Constitucional, chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade do art. 74.º do CIRS, veio, de algum modo (isto é, através da argumentação aduzida), confirmar a bondade dessa jurisprudência, ao afirmar, no seu acórdão com o n.º 306/2010, de 14 de Julho de 2010 (Acórdão proferido no processo com o n.º 107/2010, publicado no *Diário da República*, II Série, n.º 186, de 23 de Setembro de 2010

(<http://dre.pt/pdf2sdip/2010/09/186000000/4812448127.pdf>), págs. 48.124

a 48.127, também disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20100306.html>)), para além do mais, o seguinte:

«Certo é que, por efeito do carácter progressivo do imposto, o mecanismo previsto no artigo 74.º, n.º 1, do CIRS não exclui totalmente a possibilidade de um contribuinte que deva imputar no ano a que respeita a declaração os rendimentos produzidos em anos anteriores vir a ser penalizado através da aplicação de uma taxa superior àquela que seria devida se a imputação fosse feita por referência ao ano em que tais rendimentos forem efectivamente produzidos.

Não pode dizer-se, no entanto, que se verifica uma situação de desigualdade tributária, em função da capacidade contributiva, em relação a qualquer outro contribuinte que, tendo auferido idêntico nível de rendimentos, se não encontre sujeito a idêntica vicissitude. Na verdade, não é sequer possível estabelecer um termo de comparação entre as duas situações.

A aparente desigualdade de resultados decorre de um facto externo à relação tributária, que impede que os rendimentos produzidos num determinado ano possam ser imputados na correspondente declaração fiscal por não terem ainda dado entrada na esfera patrimonial do contribuinte. Essa ocorrência pode ficar a dever-se a um facto ilícito imputável à entidade empregadora, quando não tenha feito o pagamento das diferenças salariais que eram devidas, ou a um erro da Administração, quando não tenha processado atempadamente o pedido de aposentação, mas não pode deixar de considerar-se que o facto tributário que justifica o englobamento de rendimentos produzidos em anos anteriores reside na circunstância de tais rendimentos só se terem tornado disponíveis para o sujeito passivo no ano a que respeita a declaração. E, por conseguinte, também, só esse facto é que é revelador da capacidade contributiva, definindo o pressuposto económico de que depende o apuramento da matéria tributável.

Neste circunstancialismo, não é possível imputar, em termos objectivos, ao sistema fiscal ou, especificamente, à norma que regula a taxa aplicável em caso de cúmulo de rendimentos, a violação de um princípio de igualdade tributária. O que pode afirmar-se é que o agravamento da posição fiscal do contribuinte é imputável a facto de terceiros.

5. Ainda que, porém, assim se não entendesse, a alteração do regime legal decorrente do falado artigo 24.º do CIRS justificar-se-ia por razões de praticabilidade e simplificação procedimental, que, como se viu, no ponto em que se mostrem necessárias ao cumprimento das finalidades do sistema fiscal, poderão servir de

fundamento razoável e material bastante para instituir um tratamento diferenciado entre contribuintes.

E isso é assim tanto mais que, como se demonstrou, não há uma absoluta igualdade de circunstâncias, no plano fiscal, entre a posição dos contribuintes que tenham de efectuar o englobamento de rendimentos produzidos em anos anteriores e aqueles outros que apenas tenham de imputar rendimentos auferidos no ano a que respeita a declaração. O possível agravamento da taxa aplicável, por força do disposto no artigo 74.º, n.º 1, do CIRS, é, por outro lado, um efeito indirecto do retardamento de pagamento de remunerações ou pensões que é imputável a facto de terceiros, relativamente ao qual não é exigível que o legislador estabeleça critérios de igualação ou compensação tributária. Além de que, apesar disso, a lei não deixou de implementar medidas equitativas destinadas a limitar o efeito agravante da progressividade do imposto, ao permitir que, para apuramento da taxa, seja considerada apenas uma parte do valor dos rendimentos englobados».

Ou seja, o juízo de constitucionalidade efectuado pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga relativamente ao n.º 5 do art. 53.º do CIRS, que se insere na corrente jurisprudencial firmada por este Supremo Tribunal Administrativo, merece o nosso inteiro acordo.

*

2.2.4 CONCLUSÕES

Preparando a decisão, formulamos as seguintes conclusões

I - Desde a entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, cessou o regime excepcional de reporte de rendimentos (previsto até àquela data no art. 24.º do CIRS), pelo que os rendimentos da categoria H, de acordo com o n.º 3 do art. 11.º do CIRS, ficam sujeitos ao regime regra em sede de IRS, que é o de em cada ano haver englobamento e tributação dos rendimentos dos rendimentos nele recebidos ou postos à disposição do seu titular, mesmo quando referentes a anos anteriores.

II - Se o rendimento global da categoria H, calculado nos termos ditos em I, ultrapassou o valor referido no n.º 5 do art. 53.º do CIRS, a dedução específica daquela categoria prevista nos n.ºs 1 e 2 do mesmo artigo deve ser reduzida ou, até, eliminada, o que bem se compreende em face da finalidade de salvaguarda do mínimo para uma subsistência digna que preside àquela dedução.

III - O n.º 5 do art. 53.º do CIRS, na medida em que prevê a redução ou, mesmo, a eliminação da dedução específica relativa a rendimentos da categoria H, não ofende os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade.

* * *

3. DECISÃO

Face ao exposto, os juízes da Secção do Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo acordam, em conferência, negar provimento ao recurso.

Custas pelos Recorrentes.

Lisboa, 23 de Novembro de 2011 - *Francisco Rothes* (relator) -
Valente Torrão - *Isabel Marques da Silva*.