

PERSPETIVAS BRASILEIRA E PORTUGUESA SOBRE O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Paula Rosado Pereira¹

1. A PERSPETIVA BRASILEIRA SOBRE O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE



princípio da universalidade, a par dos princípios da generalidade e da progressividade, constitui uma das traves mestras norteadoras da tributação da renda, segundo a Constituição Federal do Brasil.

Ao aludir a estes princípios, a Constituição Federal pretende assegurar que a tributação da renda respeita certos valores e preenche determinadas características. Estas diretrizes, emanadas da Constituição, devem ser seguidas pelo legislador ordinário, no âmbito da criação ou alteração das normas que integram o imposto de renda. No presente texto, dedicaremos a nossa atenção, essencialmente, à tributação da renda das pessoas físicas.

O princípio da universalidade assume uma dupla dimensão:

- i) Impõe que todos os tipos de renda ou de provento auferidos pelo contribuinte sejam abrangidos pelo imposto de renda, de modo a que a tributação incida sobre o real

¹ Doutora em Direito, na área de Ciências Jurídico-Económicas, pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (FDUL). Professora na FDUL, onde é docente desde 2000, lecionando diversas disciplinas de fiscalidade no âmbito dos cursos de Licenciatura, Pós-graduação e Mestrado daquela Faculdade. Membro da Comissão para a Reforma do IRS de 2014. Docente de IRS na componente formativa de Direito Tributário, nos 4.º, 5.º e 6.º Cursos de Formação de Juizes dos Tribunais Administrativos e Fiscais (2016, 2018 e 2019) do Centro de Estudos Judiciários. Advogada Especialista em Direito Fiscal.

- acrécimo patrimonial por aquele obtido; e
- ii) Pressupõe que todos esses rendimentos sejam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal, sem distinções em função do tipo de rendimento ou da respetiva fonte.

Note-se que, apesar de o princípio da universalidade se referir essencialmente à definição do elemento objetivo da incidência – a renda que deve ser sujeita a imposto –, ele acaba, de forma mediata, por ter impacto também ao nível do elemento subjetivo da incidência – quem fica sujeito a imposto.

Não obstante, é ao princípio da generalidade que cabe conformar o âmbito subjetivo do imposto de renda, exigindo que todas as pessoas que auferirem rendimento sejam abrangidas por esta forma de tributação, sem distinções nem privilégios. Esta exigência relaciona-se, também, com o princípio da igualdade, visto procurar que pessoas com idêntica situação económica sejam sujeitas a igual incidência fiscal.

Assim, segundo as aceções mais comuns dos princípios versados, enquanto o princípio da universalidade determina que todo o rendimento deve ficar sujeito a imposto, o princípio da generalidade indica que todas as pessoas devem ficar sujeitas a imposto (quando algum dos factos geradores de imposto ocorra na sua esfera jurídica)².

Em suma, por força dos princípios da universalidade e da generalidade, o legislador não deve deixar de fora da incidência real ou objetiva do imposto certos tipos de renda, caso estes constituam acréscimos patrimoniais; nem deve deixar de fora da incidência pessoal ou subjetiva do imposto certas pessoas, caso estas evidenciem capacidade contributiva. Os princípios referidos não impedem, todavia, que o imposto de renda comporte a concessão de isenções objetivas ou subjetivas³.

² Cfr., entre outros, MARY ELBE G. QUEIROZ, *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, Ed. Manole, Barueri, 2003, p. 36.

³ A este propósito, cfr. LEANDRO PAULSEN, *Curso de Direito Tributário Completo*, 6.ª ed., Livraria do Advogado, Rio Grande do Sul, 2014, p. 344.

2. O PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE EM PORTUGAL

No que diz respeito a Portugal, os princípios de inspiração constitucional que assumem maior relevo, ao nível da conformação dos impostos sobre o rendimento, são o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva.

O princípio da igualdade tributária determina que o critério de repartição do encargo fiscal entre os contribuintes, tal como os demais aspetos do regime do imposto, sejam norteados por considerações de justiça material. Casalta Nabais identifica duas vertentes do princípio da igualdade, desdobrando-o numa “igualdade horizontal” e numa “igualdade vertical”⁴. Nestes termos, deve-se tributar da mesma forma os contribuintes que tenham igual capacidade contributiva (igualdade horizontal); e de forma diversa os que apresentem diferente capacidade contributiva (igualdade vertical).

Verifica-se que, dados o elevado grau de abstração e o carácter geral do princípio da igualdade, este necessita de subprincípios ou corolários que o concretizem. A nível dos impostos, tal concretização assenta no princípio da capacidade contributiva⁵.

Em Portugal, não é comum a referência autónoma a um princípio da universalidade com o sentido que este assume na Constituição e na doutrina brasileiras. Todavia, há referências na doutrina portuguesa que sustentam que o princípio da igualdade

⁴ JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998 (4.^a reimpressão em 2015), p. 443.

⁵ Quanto ao tratamento pela doutrina portuguesa dos princípios da igualdade fiscal e da capacidade contributiva *vide*, entre outros, ANA PAULA DOURADO, *Direito Fiscal – Lições*, 3.^a ed., Almedina, Coimbra, 2018, pp. 199 ss; JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, cit., pp. 435-524; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 10.^a ed., Almedina, Coimbra, 2017, pp. 154-159; PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, 2.^a ed., Almedina, Coimbra, 2019, pp. 19 ss; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2015 (reimpresso em 2017), pp. 289-303.

tributária envolve, em si mesmo, ideias de *generalidade* ou *universalidade*, ao nível dos destinatários da obrigação fiscal, e de *uniformidade*, ao nível do critério de repartição do encargo tributário⁶. Verifica-se, portanto, alguma diferença no alcance atribuído à *universalidade*, que aparece associada principalmente ao elemento subjetivo do imposto.

3. A TRIBUTAÇÃO DA RENDA E OS PARÂMETROS DECORRENTES DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

No Brasil, conforme foi já referido, o princípio da universalidade aparece associado, fundamentalmente, ao elemento objetivo da incidência do imposto de renda, ou seja, à definição do que se encontra sujeito a imposto, impondo diversas características à tributação em causa.

Em termos abstratos, um legislador fiscal, ao nível da incidência real ou objetiva, tem que optar entre uma base de incidência mais ampla ou menos ampla para a tributação da renda. Contudo, a aludida escolha do legislador ordinário, ao prever o âmbito objetivo de aplicação do imposto, não é livre, pois deve conformar-se com o princípio da universalidade, previsto na Constituição Federal.

Importa, assim, analisar em pormenor quais são as decorrências do princípio da universalidade ao nível da tributação da renda. Para tanto, procuraremos sistematizar quais as exigências concretas que resultam do princípio da universalidade, quais as características que o imposto de renda deve assumir, para que seja conforme a este princípio e aos valores que ele pretende salvaguardar.

Procurando sistematizar as diversas decorrências do princípio da universalidade ao nível dos contornos do imposto de renda, parece-nos que o princípio em causa impõe à tributação da renda que siga as seguintes linhas:

⁶ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 154.

- i) recurso a uma incidência objetiva ampla;
- ii) mediante um imposto único sobre o rendimento;
- iii) que assegure uma tributação global e unitária, com exclusão de tributações liberatórias ou autónomas;
- iv) de forma a limitar a tributação às situações de acréscimo patrimonial global;
- v) simultaneamente assegurando uma tributação com carácter pessoal;
- vi) operando uma concretização do princípio da igualdade numa vertente objetiva, mas também com reflexos a nível subjetivo.

Após esta primeira enunciação daquelas que nos parecem ser as principais linhas impostas, pelo princípio da universalidade, relativamente à tributação da renda, passamos a analisar em maior detalhe cada um destes aspetos.

3.1. INCIDÊNCIA OBJETIVA AMPLA

Em conformidade com o princípio da universalidade, o imposto de renda deve recair sobre todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte no período de tributação em causa, independentemente do seu tipo ou origem⁷.

Decorre, portanto, do princípio da universalidade, a conveniência de o imposto de renda ter uma base de incidência objetiva tão ampla quanto possível, não deixando de fora rendimentos que correspondam a manifestações de capacidade contributiva idóneas para efeitos de tributação.

A consagração de uma base de incidência ampla na tributação do rendimento permite, em regra, assegurar melhor uma tributação conforme ao princípio da capacidade contributiva e, simultaneamente, efetuar a arrecadação tributária necessárias à

⁷ Cfr., entre outros, MARY ELBE QUEIROZ, *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, cit., p. 37.

prossecação dos fins estaduais, sem concentração do sacrifício fiscal em determinados tipos de rendimentos ou de contribuintes. Isto, todavia, sem prejuízo da consagração das isenções fiscais que se revelem plenamente justificadas, atentos, designadamente, os vários princípios constitucionais em matéria tributária.

3.2. IMPOSTO ÚNICO SOBRE O RENDIMENTO

A dupla dimensão do princípio da universalidade – nos termos da qual o imposto de renda deve abranger todos os tipos de rendimentos auferidos pelo contribuinte e deve, ainda, sujeitar todos esses rendimentos ao mesmo tratamento fiscal, sem distinções em função do tipo ou da respetiva fonte – implica a opção por um imposto único sobre o rendimento.

Com efeito, um imposto único reúne as condições para uma tributação global e sintética, ou seja, uma tributação que abarque todos os rendimentos obtidos pelo contribuinte e os considere em conjunto, sujeitando-os a um só corpo de regras.

Este último aspeto pressupõe que, para além de único, o imposto seja também unitário, isto é, que tribute todos os rendimentos de forma idêntica e às mesmas taxas. Quando tal não sucede – sendo o imposto único, mas não unitário – abre-se a porta à tributação distinta de vários tipos de rendimentos, mesmo no seio de um imposto único. Neste caso, o imposto em causa deixa de obedecer a uma das dimensões do princípio da universalidade, dado que não procede a uma tributação idêntica de todos os tipos de rendimento por si abrangidos.

Por outro lado, um imposto único sobre a renda das pessoas físicas revela-se essencial para a existência de uma tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte e para a aplicação de critérios de justiça material à tributação. Na tributação das pessoas físicas, este paradigma de imposto permite alcançar uma maior personalização, um crescimento da eficiência na tributação e uma simplificação do próprio

sistema fiscal, em comparação com o modelo cedular.

3.3. TRIBUTAÇÃO GLOBAL E UNITÁRIA

O princípio da universalidade pressupõe que os rendimentos não sejam tributados de forma distinta uns dos outros, nem em virtude do seu tipo, nem da fonte ou atividade do contribuinte que esteve na origem da sua obtenção. Pelo contrário, em conformidade com o aludido princípio, o imposto deve conferir o mesmo tratamento fiscal a todos os tipos de renda ou provento.

Assim, todo o acréscimo patrimonial, ao revelar capacidade contributiva, deve receber o mesmo tratamento em sede do imposto de renda.

Face ao exposto, o pleno respeito pelo princípio da universalidade, ao nível da tributação do rendimento, pressupõe um imposto que confira um tratamento fiscal idêntico aos diversos rendimentos. Tal sucede com um imposto que tribute o rendimento global do contribuinte (tributando-o como uma unidade, e não cada tipo de rendimento isoladamente) e que assegure uma tributação unitária (tributando os diversos tipos de rendimento auferidos pelo contribuinte de acordo com as mesmas regras e aplicando as mesmas taxas, dada a sua consideração global).

A ocorrência de distinções ao nível do tratamento fiscal de diferentes rendimentos - consoante se trate de rendimentos do trabalho ou de rendimentos de capital, ou com base em qualquer outra distinção - inviabiliza uma tributação global e unitária. O mesmo sucede com a tributação isolada de certos ganhos e com a tributação exclusiva na fonte de algumas espécies de rendimentos. Estas situações afastam o imposto do paradigma estabelecido pelo princípio da universalidade (embora possam eventualmente, nalguns casos, justificar-se em virtude da aplicação de outros princípios de cariz constitucional).

Em contrapartida, a tributação global e unitária da renda

revela-se especialmente adequada à prossecução de objetivos de justiça fiscal, ao permitir uma tributação distinta dos contribuintes em função da sua capacidade contributiva e não do tipo de rendimentos que auferem.

3.4. TRIBUTAÇÃO LIMITADA AO ACRÉSCIMO PATRIMONIAL GLOBAL

A tributação isolada de certos ganhos ou a tributação exclusiva na fonte de algumas espécies de rendimentos podem originar o pagamento de imposto de renda por um contribuinte que não tenha realmente tido um acréscimo patrimonial, em termos globais, no período de tributação em causa. Ora, tal situação afigura-se pouco consentânea com a noção de renda decorrente da Constituição Federal, assente na figura do acréscimo patrimonial.

Em contrapartida, o princípio da universalidade, ao impedir a tributação autónoma ou individualizada das rendas ou proventos auferidos pelos contribuintes, evita que ocorra a tributação de algum ou alguns deles quando, tomando em consideração todos os fatores que aumentam e diminuem o património do contribuinte num determinado período tributário, não se verifique um acréscimo patrimonial, mas sim um decréscimo. Deste modo, no contexto de um imposto que siga o princípio da universalidade em termos rigorosos, a tributação fica limitada às situações de acréscimo patrimonial global, não sendo onerados fiscalmente rendas ou proventos em termos isolados.

3.5. TRIBUTAÇÃO COM CARÁCTER PESSOAL

Conforme foi referido supra, a tributação de um aumento patrimonial isolado revela-se contrária ao princípio da universalidade, visto não tomar em consideração todos os rendimentos (e encargos) do contribuinte no período tributário em causa, para

efeitos de sujeição ao mesmo tratamento fiscal.

Simultaneamente, uma tributação isolada de determinados rendimentos origina uma tributação de renda com características de imposto real, visto o imposto cobrado depender apenas do tipo e origem do rendimento em causa, ignorando as condições pessoais do contribuinte e a sua capacidade contributiva vista em termos globais. A existência dos regimes de tributação isolada de rendimentos põe, assim, em causa uma das características essenciais do imposto de renda – a sua pessoalidade. Por outras palavras, a tributação de parcelas isoladas do rendimento do contribuinte “despersonaliza” o imposto de renda.

Deste modo, verifica-se que uma tributação da renda, se for desconforme com o princípio da universalidade, também dificilmente assegurará, em todo o seu âmbito de aplicação, uma tributação com carácter pessoal.

3.6. CONCRETIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Sendo o princípio da igualdade um princípio com um elevado grau de abstração, torna-se por vezes difícil recorrer a ele para legitimar ou criticar uma determinada escolha que foi efetuada pelo legislador, ao definir os contornos de um certo regime fiscal, face às outras alternativas de conformação jurídica em presença.

Desta forma, o princípio da universalidade pode ser visto como uma concretização do princípio da igualdade numa vertente objetiva (mas com reflexos também a nível subjetivo), com a virtualidade de guiar mais de perto o legislador relativamente aos contornos que devem ser assumidos pela tributação da renda, de modo a concretizar as exigências de igualdade⁸.

O princípio da universalidade, ao concretizar o princípio

⁸ Em sentido idêntico, cfr. MIGUEL DELGADO GUTIERREZ, *Imposto de Renda: Princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade*, Ed. Quartier Latin, São Paulo, 2014.

da igualdade, determina que a tributação da renda assuma contornos capazes de evitar tratamentos desiguais. Nestes termos, dois contribuintes com igual capacidade contributiva devem ser tributados da mesma forma, conforme resulta do princípio da igualdade horizontal, mesmo que essa capacidade contributiva seja evidenciada mediante a obtenção de rendimentos de tipo diferente por um e por outro dos contribuintes.

Note-se, a este propósito, que uma diferença de tratamento fiscal entre dois tipos de rendimento – não obstante existir uma capacidade contributiva idêntica dos contribuintes que auferiram cada um dos rendimentos, de tipo diferente, mas de igual valor quantitativo – constitui uma desigualdade não apenas objetiva, mas também subjetiva.

Com efeito, a desigualdade objetiva (o tratamento distinto dos tipos de rendimento) origina também uma desigualdade subjetiva, entre pessoas que auferem um tipo de rendimento sujeito a uma tributação mais baixa e as que auferem outro tipo de rendimento, sujeito a uma tributação mais elevada. Não obstante a idêntica capacidade contributiva evidenciada em termos quantitativos, no período de tributação em causa, as aludidas pessoas são objeto de tributação distinta, em virtude do tipo de rendimento que auferem.

Ora, esta desigualdade constitui uma discriminação vedada pelo princípio da universalidade, na medida em que este determina a tributação similar dos rendimentos, independentemente da espécie de renda ou provento de que se trate e independentemente da sua fonte ou origem. E isto, com os inevitáveis reflexos do princípio da universalidade também a nível subjetivo, vedando a discriminação dos contribuintes em função do tipo de rendimento auferido.

4. O IRS PORTUGUÊS FACE AOS PARÂMETROS DO PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

4.1. PRINCÍPIOS MATERIAIS NA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO

Conforme foi referido supra, não é comum, em Portugal, a referência autónoma a um princípio da universalidade com a formulação e o conteúdo que lhe são atribuídos no Brasil.

Os princípios materiais de inspiração constitucional mais invocados pela doutrina portuguesa, a propósito da conformação dos impostos sobre o rendimento, são o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Estes conduzem à análise de um conjunto de temáticas e de problemas que, de certa forma, tem bastante em comum com a análise que é efetuada, no Brasil, a propósito do princípio da universalidade. Contudo, conforme veremos, registam-se algumas conclusões distintas ao nível da admissibilidade de certas características da tributação do rendimento, em Portugal.

4.2. BASE DE INCIDÊNCIA DO IRS

O Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) vigente em Portugal foi introduzido pela reforma fiscal de 1988/89.

Este imposto procura, tendencialmente, criar uma base de incidência ampla⁹. Ele visa abarcar a generalidade dos rendimentos auferidos pelas pessoas singulares, culminando na tributação do rendimento global do contribuinte. Excetuam-se apenas alguns rendimentos que, por motivos muito específicos, o legislador fiscal optou por deixar de fora ou por excluir expressamente da incidência do Código do IRS (“CIRS”).

Salienta-se que a opção do CIRS pela tributação do “rendimento-acréscimo” – permitindo, assim, tributar não apenas os

⁹ Quanto aos princípios norteadores do IRS, as características deste imposto e o regime de tributação em vigor em cada uma das suas categorias de rendimentos, *vide* PAULA ROSADO PEREIRA, *Manual de IRS*, cit.

fluxos regulares de rendimentos, mas também os ganhos fortuitos, com destaque para as mais-valias¹⁰ – foi um contributo significativo para a amplitude da base de incidência do IRS¹¹. A conceção de “rendimento-acrécimo” seguida no CIRS é, todavia, atenuada pelo princípio da realização. Em conformidade com este princípio, apenas são tributáveis os ganhos decorrentes de transações já consumadas ou realizadas, não sendo tributáveis em sede de IRS as mais-valias meramente potenciais ou latentes.

4.3. A SEMI-DUALIZAÇÃO DO IRS

O IRS assume a natureza de imposto único, de cariz sintético, ou seja, incide sobre o rendimento global da pessoa singular (pessoa física). Há lugar à tributação do rendimento global do sujeito passivo num único imposto, o IRS, não obstante as diversas origens que as várias parcelas do rendimento possam ter¹².

¹⁰ Para Saldanha Sanches, “uma das principais inovações da reforma de 1989 foi ter incluído as mais-valias entre os rendimentos tributáveis, juntamente com os demais rendimentos, num passo que a reforma de 1958/65 não ousara dar”. In JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, «Conceito de rendimento do IRS», *Fiscalidade*, n.º 7/8, 2001, p. 59. Também quanto ao conceito alargado de rendimento e à inclusão das mais-valias na base de incidência da tributação pessoal, cfr. JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, «O IRS na Reforma Fiscal de 1988/89», in AAVV – *15 Anos da Reforma Fiscal de 1988/89 – Jornadas de Homenagem ao Professor Doutor Pitta e Cunha*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 75-76.

¹¹ Sobre a posição implícita na Constituição da República Portuguesa em prol da adoção do rendimento-acrécimo como o conceito de rendimento pessoal sobre o qual deve incidir a tributação do rendimento das pessoas singulares, cfr. J. J. TEIXEIRA RIBEIRO, «As opções fiscais da Constituição», *Boletim de Ciências Económicas*, XXVIII, 1985, pp. 93-101.

¹² Cumpre salientar que, apesar da sua natureza sintética, o IRS português não prescinde de uma base analítica ou cedular na estruturação do seu regime. Assim, o IRS define a sua incidência real ou objetiva com recurso a diversas categorias de rendimentos, organizadas em função da proveniência ou da natureza desses mesmos rendimentos. Tais categorias são as seguintes: rendimentos do trabalho dependente, empresariais e profissionais, de capitais, prediais, incrementos patrimoniais (com destaque para as mais-valias) e pensões. Também ao nível da determinação do rendimento coletável se mantém, no IRS, essa perspetiva analítica, com a consagração de regras

Todavia, o IRS é um imposto com características semi-duais, e não um imposto verdadeiramente unitário, como veremos de seguida.

Uma tributação unitária, em termos substanciais, pressupõe a tributação da generalidade dos rendimentos líquidos do contribuinte de acordo com um mesmo figurino e uma mesma filosofia de imposto, não efetuando distinções entre os diferentes tipos de rendimento e sujeitando-os a uma mesma taxa ou tabela de taxas. Atenta esta definição, o IRS português não é, efetivamente, um imposto unitário.

Apesar de o IRS português ser um imposto formalmente único - um único imposto incidente sobre todos os rendimentos do sujeito passivo pessoa singular, um único código contendo as regras de tributação, uma estrutura normativa conducente a um ato de liquidação de imposto - o IRS não procede a uma tributação de todos os tipos de rendimento do sujeito passivo pessoa singular em termos similares. O CIRS não consagra, portanto, uma tributação unitária¹³.

Note-se que este entendimento, no sentido da inexistência de uma tributação unitária em Portugal, ao nível do rendimento das pessoas singulares, é partilhado pela maior parte da doutrina portuguesa.

Face ao exposto, se cotejarmos o IRS com o princípio da universalidade, tal como este é entendido pela maioria da doutrina brasileira, verificamos que o IRS não preenche algumas das decorrências do aludido princípio - desde logo, a de todos os rendimentos serem tributados em conjunto e da mesma forma, sem distinção em função do tipo ou da respetiva fonte.

distintas ao nível das deduções de carácter objetivo admitidas em cada categoria de rendimento, para apuramento do respetivo rendimento líquido. Todavia, segundo entendemos, a aludida estruturação do IRS por categorias de rendimentos não impediria, em si mesma, que o IRS fosse um imposto unitário, desde que os rendimentos de todas as categorias fossem tributados em termos globais, sendo sujeitos ao mesmo tipo de tributação e às mesmas taxas - o que, conforme veremos mais adiante, não sucede.

¹³ Para uma abordagem desta questão em maior detalhe, cfr. PAULA ROSADO PE-REIRA, *Manual de IRS*, cit., pp. 41-53.

No que diz respeito à tributação de sujeitos passivos residentes, coexistem no IRS dois grandes figurinos de tributação, inspirados em filosofias e princípios bastante distintos, e conducentes a resultados práticos completamente diferentes:

- i) A tributação por via do *englobamento obrigatório*, nos termos da qual rendimentos líquidos de diversas categorias são adicionados e assim convertidos num rendimento global. As taxas de imposto aplicáveis a este rendimento global líquido são as taxas gerais progressivas, previstas no artigo 68.º do CIRS, que atualmente vão dos 14,50% aos 48%¹⁴. O regime de englobamento beneficia de elementos de personalização do imposto, como sejam o quociente conjugal (quando aplicável) e as deduções à coleta. Estão sujeitos a este regime, de englobamento obrigatório, os rendimentos do trabalho dependente, rendimentos empresariais e profissionais a título singular, mais-valias imobiliárias e pensões, quando auferidos por sujeitos passivos residentes.
- ii) Contrapõe-se-lhe a tributação por *retenção na fonte às taxas liberatórias* do artigo 71.º e a tributação mediante a *aplicação das taxas especiais de tributação autónoma* do artigo 72.º, ambos do CIRS – cuja aplicação exclui os rendimentos em apreço do regime de englobamento, exceto por opção do contribuinte residente. Tanto as taxas liberatórias como as especiais são, para a maioria dos rendimentos obtidos por residentes aos quais são aplicáveis, atualmente de 28%. Dão lugar, portanto, a uma tributação proporcional, frequentemente mais moderada do que aquela que resultaria da aplicação das taxas gerais progressivas do IRS. Trata-se, todavia, de uma tributação com características reais, na qual não estão presentes os elementos personalizantes fundamentais do imposto nem

¹⁴ Efeito que se agrava quando há lugar à aplicação da taxa adicional de solidariedade prevista no artigo 68.º-A do CIRS, com taxas de 2,5% e 5%.

as deduções à coleta. Sem preocupações de exaustividade, e no que diz respeito aos sujeitos passivos residentes, estão sujeitos a taxas liberatórias os rendimentos de capitais e a taxas especiais as mais-valias mobiliárias e os rendimentos prediais.

A versão inicial do CIRS, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1989, padecia já desta desconformidade relativamente a um figurino de tributação unitária. Todavia, a situação de existência, no IRS português, de um grande conjunto de rendimentos subtraídos ao modelo do englobamento obrigatório (pautado pela sujeição do rendimento global líquido a taxas gerais progressivas) agudizou-se mais ainda em resultado das sucessivas alterações que o CIRS sofreu ao longo dos anos. Estas têm vindo a aprofundar a semi-dualização do IRS e a afastar este imposto, cada vez mais, de um hipotético modelo de tributação unitária¹⁵.

Atentas as grandes linhas identificadas supra, o IRS português pode, portanto, ser classificado como um sistema de tributação semi-dual, caracterizado por “acentuadas diferenças no tratamento tributário dos vários tipos de rendimento” e no qual “a maior parte dos rendimentos de capital recebe tratamento preferencial através da aplicação de taxas proporcionais mais baixas do que as taxas progressivas, aproximando-se [...] do modelo dual”¹⁶.

Refira-se que num sistema semi-dual – uma das tipologias de sistemas de tributação da OCDE – não são aplicadas às diversas categorias de rendimentos as mesmas taxas de tributação. Os rendimentos de capitais e as mais-valias mobiliárias são, habitualmente, sujeitos a um tratamento fiscal preferencial,

¹⁵ Veja-se, por exemplo, a saída dos rendimentos prediais, auferidos por sujeitos passivos residentes, do regime de englobamento obrigatório e de taxas progressivas, com a correspondente passagem para a tributação autónoma a uma taxa especial (atualmente de 28%, embora podendo ser reduzida em certos casos). Esta modificação de regime ocorreu por força das alterações introduzidas no CIRS pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2013).

¹⁶ In JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, pp. 32-33.

caracterizado por uma tributação a taxas proporcionais, em geral mais baixas do que as taxas de imposto progressivas aplicáveis aos rendimentos de outra natureza.

4.4. LIMITAÇÕES IMPOSTAS PELA SEMI-DUALIZAÇÃO À OBSERVÂNCIA DOS PRINCÍPIOS MATERIAIS

A semi-dualização do IRS suscita questões delicadas de conciliação com o princípio da igualdade e, também, com o princípio da capacidade contributiva que o concretiza.

Fundamentalmente, a semi-dualização do IRS não assegura uma igualdade horizontal na tributação, uma vez que contribuintes com idêntica capacidade contributiva (entenda-se, com o mesmo valor de rendimento líquido) podem ser tributados de forma bastante distinta, e sujeitos a níveis de tributação díspares, quando tal capacidade contributiva for revelada mediante a obtenção de diferentes tipos de rendimento. Por exemplo, uma capacidade contributiva revelada através de rendimentos de capitais ou de mais-valias mobiliárias é beneficiada com uma tributação efetiva potencialmente bastante inferior àquela que onera igual capacidade contributiva revelada através de rendimentos do trabalho ou de pensões. Esta situação afigura-se, em si mesma, desconforme com o princípio da igualdade horizontal em matéria de tributação.

O regime de opção pelo englobamento consagrado no CIRS¹⁷, apesar de permitir trazer algum equilíbrio e coesão ao imposto, é, ainda assim, insuficiente para a resolução de todos os problemas de que o IRS padece face ao princípio da igualdade

¹⁷ Mediante o exercício da opção pelo englobamento dos rendimentos que em princípio estariam sujeitos a taxas liberatórias ou a taxas especiais de tributação, o sujeito passivo vê esses rendimentos tributados às taxas progressivas do artigo 68.º do CIRS, assegurando igualmente a aplicação, no contexto do regime do englobamento, das características personalizantes do imposto, como sejam a aplicação do quociente conjugal, no caso de sujeitos passivos casados ou unidos de facto que tenham optado pela tributação conjunta, e das deduções à coleta relativas a encargos de natureza pessoal e familiar.

horizontal entre contribuintes, dada a inexistência de um regime de “*opting out*” para os contribuintes abrangidos pela obrigatoriedade de englobamento existente ao nível dos rendimentos provenientes do trabalho dependente, de atividades empresariais e profissionais independentes, das pensões e, ainda, das mais-valias imobiliárias.

A situação é agravada pelo facto de os rendimentos que se encontram sujeitos a taxas liberatórias e a taxas especiais – taxas proporcionais, significativamente inferiores à taxa marginal máxima aplicável aos rendimentos sujeitos a englobamento – serem os rendimentos de capitais, os prediais e as mais-valias mobiliárias, ou seja, rendimentos que são mais frequentes e de valor mais significativo nos contribuintes com uma capacidade contributiva superior. Esta situação permite afirmar que o atual IRS, com o seu sistema semi-dual, apresenta características de regressividade.

Perante os diversos problemas de compatibilização do sistema semi-dual do IRS com o princípio da igualdade, sobretudo na sua vertente da igualdade horizontal, bem como com o princípio da capacidade contributiva; e também face às incongruências com o paradigma constitucional de um imposto único e progressivo, que são evidenciadas por diversos aspetos do regime do IRS – como é possível ao IRS subsistir, ainda assim, com o seu modelo semi-dual?

A persistência do modelo semi-dual do IRS deve-se, essencialmente, ao facto de os princípios da igualdade e da capacidade contributiva deverem ser conciliados com o princípio da praticabilidade, este último justificando cedências que se revelem necessárias ao nível dos primeiros¹⁸. Com efeito, o princípio da praticabilidade implica que se assegure ao sistema fiscal alguma competitividade em termos internacionais, especialmente no que diz respeito aos tipos de rendimento mais facilmente deslocalizáveis, ou seja, os rendimentos de capitais e as mais-valias

¹⁸ Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, cit., p. 165.

mobiliárias. Desta forma, a globalização e a facilidade de deslocalização dos capitais têm vindo a impor uma tributação dos rendimentos de capitais e das mais-valias mobiliárias a taxas mais baixas e fora do contexto das taxas progressivas de tributação, independentemente da capacidade contributiva do contribuinte titular desses rendimentos. Isto devido ao facto de os capitais se deslocalizarem muito mais facilmente do que os rendimentos do trabalho dependente, e mesmo do que os rendimentos empresariais e profissionais.

Em suma, perante o objetivo de assegurar competitividade ao sistema fiscal, em termos nacionais e internacionais, o regime semi-dual tem vindo a subsistir, e mesmo a aprofundar-se, no IRS. Este imposto continua, portanto, a incidir mais fortemente sobre os rendimentos dotados de menor mobilidade, assim perpetuando a injustiça resultante de uma excessiva oneração fiscal do trabalho e das pensões, face a um tratamento fiscal mais moderado de rendimentos ligados ao capital.

5. CONCLUSÕES

O princípio da universalidade tem uma dupla dimensão. Ele determina que todos os tipos de renda ou de provento auferidos pelo contribuinte sejam abrangidos pelo imposto de renda e, ainda, que todos esses rendimentos sejam sujeitos ao mesmo tratamento fiscal, sem distinções em função do seu tipo ou da respetiva fonte.

O princípio em causa, presente na Constituição Federal, pretende assegurar que a tributação da renda respeite certos valores e preencha determinadas características, designadamente que assuma uma incidência objetiva ampla, mediante um imposto único sobre o rendimento, que assegure uma tributação global e unitária, com exclusão de tributações liberatórias ou autónomas, de forma a abarcar apenas as situações de acréscimo patrimonial global. A tributação de renda inspirada no princípio

da universalidade deve, ainda, assegurar uma tributação com carácter pessoal.

Os valores que o princípio da universalidade pretende salvaguardar, ao nível da tributação da renda, aproximam-no, de certa forma, do princípio da igualdade numa vertente objetiva, mas também com reflexos a nível subjetivo. Um dos objetivos do princípio da universalidade consiste em obviar tanto a discriminações como a privilégios de certos tipos de rendimento e, de forma mediata, dos contribuintes que os auferem.

Em Portugal, não é comum a referência autónoma a um princípio da universalidade com o sentido que este assume na Constituição Federal e na doutrina brasileiras. Nas referências da doutrina portuguesa, em termos gerais, os princípios de base constitucional que assumem maior relevo, ao nível da conformação dos impostos sobre o rendimento, são o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva. Estes conduzem à análise de um conjunto de temáticas e de problemas que, de certa forma, tem bastante em comum com a análise que é efetuada, no Brasil, a propósito do princípio da universalidade.

Se analisarmos o IRS português face ao princípio da universalidade, tal como este é entendido pela maioria da doutrina brasileira, verificamos que o IRS não preenche algumas das decorrências do aludido princípio – desde logo, a de todos os rendimentos serem tributados em conjunto e da mesma forma, sem distinção em função do tipo ou da respetiva fonte. Com efeito, o IRS é um imposto com características semi-duais – no âmbito do qual há rendimentos sujeitos a um regime de englobamento obrigatório, caracterizado por taxas progressivas, e outros que são tributados de forma autónoma mediante taxas proporcionais (taxas liberatórias de retenção na fonte ou taxas especiais de tributação autónoma).

O sistema semi-dual do IRS suscita problemas delicados ao nível da sua (in)compatibilidade com o princípio da igualdade, sobretudo na sua vertente da igualdade horizontal, bem

como com o princípio da capacidade contributiva.

A persistência do modelo semi-dual do IRS, não obstante os aludidos problemas, deve-se, essencialmente, ao princípio da praticabilidade e a razões de manutenção da competitividade do regime fiscal português em termos internacionais, especialmente no que diz respeito aos tipos de rendimento mais facilmente des-localizáveis.