

RETENÇÃO NA FONTE E RENDIMENTOS EM ESPÉCIE¹

Diogo Feyo

Resumo

A retenção na fonte, seja a título definitivo ou provisório, corresponde a um mecanismo cuja essência exige o aparecimento de rendimentos monetários. Logo, não é aceitável a sua aplicação, à luz das nossas normas constitucionais e legais, quanto aos rendimentos em espécie, nomeadamente aqueles que têm a sua origem em jogos ou concursos. Para que se pudesse aceitar o pagamento por um terceiro de um imposto devido a rendimentos em espécie teria de ser criada por via legal uma figura diferente da retenção na fonte.

Abstract

The withholding at source, both final and provisory, actually corresponds to a mechanism requiring the existence of monetary income. Thus, its application to income paid in kind would not appear to be acceptable, in the light of our constitutional and legal rules, in particular if derived from gambling or contests. For payment by a third person of tax due on income paid in kind to be accepted, some device other than the withholding at source should be created by way of a legal text.

¹ - Este artigo surge na sequência de longas conversas sobre esta temática com o meu amigo TOMÁS CASTRO TAVARES, mas fundamentalmente tem na sua base as críticas expostas por ANTÓNIO LOBO XAVIER, *Parecer Inédito*, Porto, 1999, quanto à admissibilidade, em sede de IRS, de retenções na fonte sobre rendimentos em espécie relativos a sorteios e concursos. Comungo do seu pensamento e linhas de orientação, devendo, obviamente, ser a mim assacado o que de negativo este texto contenha.

1 – A retenção na fonte: análise de alguns aspectos de natureza geral

1.1 - A matéria da retenção na fonte, quanto aos impostos sobre o rendimento, tem sido objecto de uma atenção crescente por parte da doutrina nacional². De facto, e acompanhando um movimento já sentido noutras paragens, têm alguma relevância a determinação concreta das condições para o seu aparecimento, o seu regime, e a responsabilidade que pode ser gerada. Este acentuar de atenção é devido, fundamentalmente, à maior importância que aquela veio assumir com o advir dos impostos únicos sobre o rendimento. O desenho habitual da substituição tributária sofreu mesmo algumas alterações³ deixando usar em exclusivo as suas vestes clássicas, admitindo-se hoje novas configurações. Em contrapartida, aumentaram consideravelmente os casos a que se aplica.

Numa análise mais focalizada no IRS encontra-se na lei uma referência à retenção na fonte “a título definitivo” e uma outra à que tem “a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final”⁴. Esta distinção deveria estar melhor determinada nos diplomas legislativos, pois a segunda categoria não pode ser confundida com um outro género de pagamento antecipado de imposto – os pagamentos por conta - que não são feitos por um terceiro, mas por aquele que está a praticar o facto tributário (artigo 102º do CIRS).

Com esta crítica de natureza terminológica não se nega a existência de dois regimes. Um primeiro, em que o imposto a pagar já está determinado e o montante sujeito a retenção é o correspondente ao imposto devido pelo

² - Como trabalhos específicos sobre esta matéria vide JOÃO MENEZES CORREIA LEITÃO, *A Substituição e a Responsabilidade Fiscal no Direito Português*, in “Ciência e Técnica Fiscal”, nº 388, Outubro-Dezembro de 1997, págs. 95-144, ANA PAULA DOURADO, *Substituição e Responsabilidade Tributária*, in “Ciência e Técnica Fiscal”, nº 391, Julho-Setembro de 1998, págs. 31-81, bem como os nossos, *A Substituição Fiscal e a Retenção na Fonte: O Caso Específico dos Impostos sobre o Rendimento*, Coimbra, 2001, e *O Enquadramento da Substituição Fiscal e da Retenção na Fonte na Legislação Fiscal Geral*, in “Estudos em Comemoração dos Cinco Anos da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, Coimbra, 2001, págs. 379-415.

³ - As alterações são sintetizadas por LUIS CORRAL GUERRERO, *Relación Obligatoria de Retención*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, 1996, pág. 444, sendo de salientar a provisoriedade que os pagamentos por um terceiro acabam por assumir, em virtude da sua diferente natureza se comparada com a relação principal de imposto.

⁴ - O artigo 71º do CIRS refere-se de forma directa a estas duas situações admitindo, como regra, para os rendimentos em causa a retenção na fonte a título definitivo e para as situações em que se opte pelo englobamento a retenção por conta do imposto devido a final.

substituído (“retenção a título definitivo”). Um segundo, em que o montante retido poderá, ou não, caber na dívida de imposto, pois esta ainda não se encontra definida (“retenção com a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final”).

Em resumo, o primeiro caso terá aplicação naquelas situações em que o imposto é instantâneo, tem na sua base uma taxa proporcional, e não atende aos elementos de natureza pessoal. Já o segundo aparece quando há impostos periódicos⁵, cuja taxa é progressiva, e tem em atenção os elementos pessoais e familiares.

Na situação inicial, que se aplica ao caso das taxas liberatórias, previstas no artigo 71º do CIRS, o contribuinte, substituído, desaparece da relação jurídica de imposto desde o seu início, ficando a ocupar a sua posição um terceiro, o substituto. Será a este que incumbirá a obrigação de pagar, entregando a quantia em dívida, ao sujeito activo. Não se pode, no entanto, concluir que quem fica onerado com o encargo monetário é o substituto, pois aquele estará naturalmente a cargo do substituído que sofre a retenção, aliás de acordo com o respeito devido ao princípio da capacidade contributiva.

Na “retenção com a natureza de pagamento por conta do imposto devido a final”, o terceiro ocupa uma posição que naturalmente caberia ao contribuinte, mas a situação apenas põe em causa um simples pagamento antecipado de imposto, consequentemente anterior ao definitivo. Aqui, o montante de imposto a pagar ainda não está determinado na altura em que se faz a retenção. O contribuinte, inexoravelmente, terá de aparecer na relação jurídica de imposto, seja para pagar o remanescente, seja para receber o que tenha sido entregue a mais a título de retenção na fonte.

1.2 – Cumpre, ainda, referir que a retenção na fonte tem várias vantagens que se podem, aliás, aferir de diferentes modos e atendendo a distintos intervenientes, sejam eles a administração fiscal, o contribuinte, ou o Estado.

⁵ - Autores existem que utilizam a classificação dos impostos periódicos e impostos instantâneos ou de obrigação única para fundamentarem a distinção entre impostos directos e indirectos. Não concordamos com esta posição na medida em que as duas se podem cruzar. Para uma descrição daquele posicionamento e uma visão histórica da matéria *vide* CASALTA NABAIS, Direito Fiscal, Coimbra, 2000, págs. 61-62 e 65-68.

A primeira fica com as suas funções facilitadas o que, de acordo com o preâmbulo do CIRS, é um dos objectivos da reforma fiscal de 1989 6, uma vez que: tem de se relacionar com menos sujeitos (note-se que um só retém e entrega o imposto relativo a variados contribuintes); passa a ter um controlo mais simples e concentrado dos contribuintes 7; consegue uma maior aproximação entre o momento do pagamento e a produção do facto tributário 8; e a evasão fiscal torna-se mais reduzida na medida em que se produz uma situação de anestesia fiscal - pois os contribuintes acabam por não sentir o pagamento da tributação. Isto é assim na estrita medida em que os pagamentos são efectuados por um terceiro, que, sendo devedor do contribuinte, lhe entrega o rendimento a que este tem direito já deduzido do montante da obrigação tributária que, por sua vez, será entregue ao sujeito activo da relação jurídica tributária.

Também o contribuinte tem vantagens, na medida em que não sofre os incómodos do pagamento, passando a ter uma posição de menor actividade no procedimento tributário. Apenas poderá aparecer por ocasião de um possível acerto de contas a que se tenha de proceder, depois da liquidação.

Já o Estado ganha em liquidez e numa mais fácil gestão orçamental, pois vai recebendo receitas do imposto durante o ano económico 9. Não tem de esperar pela cobrança dos impostos já determinados e certos.

6 – Nesse texto, mais precisamente no seu ponto 18 está expresso que “...o aspecto central da reforma é a simplificação da tributação do rendimento”. Entre os meios que caminham nesse sentido está determinado no preâmbulo que “...é consagrada a ampliação do sistema de retenção na fonte”.

7 - Este é um dos casos demonstrativos de uma transformação em relação ao papel da Administração que SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária Deveres de Cooperação Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, in “Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal”, Lisboa, 1995, pág. 17, qualifica como uma situação em que a “...execução das tarefas financeiras de obtenção de recursos pecuniários para o Estado tem como marca essencial uma redução do papel desempenhado pela Administração e o correspondente aumento da participação dos particulares nos procedimentos de aplicação da lei fiscal”. No entanto, e especificamente em relação à retenção na fonte, ANIBAL ALMEIDA, *Estudos de Direito Tributário*, Coimbra, 1996, pág. 104, considera que uma razão “...bem menos confessável, daquela prática actual, está, obviamente, em ser muito mais vantajoso, sob o ponto de vista do fisco, pôr a trabalhar, gratuitamente, em seu proveito os residentes que ele consegue surpreender em relações estáveis com os contribuintes...”.

8 - Este objectivo é salientado relativamente à retenção na fonte por MANUEL FAUSTINO, *IRS Teoria e Prática*, Lisboa, 1993, págs. 272-273.

9 - *Vide*, por exemplo, o artigo 143º do CIRS que determina que o ano fiscal coincide com o ano civil.

1.3 - Estas vantagens têm implícita a assunção de um princípio de colaboração dos particulares com a administração, sentindo-se este movimento não só no Direito Fiscal 10, mas também no Direito Administrativo. Assim, hoje em dia, observa-se uma transferência quanto ao cumprimento de obrigações que antes pertenciam à administração para os sujeitos privados. Acentua-se a limitação da Administração às suas verdadeiras tarefas.

No caso da Administração Fiscal, há uma crescente consideração de que se deve cingir a uma posição de mero controle dos contribuintes, ficando para estes adstritas todas aquelas tarefas relacionadas com a determinação em concreto da sua posição na relação jurídica fiscal. Para exemplificar as afirmações anteriores devem realçar-se os casos mais impressionantes dessa colaboração, como sejam a obrigação de declaração dos rendimentos para efeitos fiscais e, até no IRC, o aparecimento de uma verdadeira auto-liquidação, pois a determinação do imposto a pagar, com a aplicação da taxa, é feita pelo próprio contribuinte e não pela Administração Fiscal a que apenas cabe fiscalizar.

A retenção na fonte, que também ela corresponde a um dever de colaboração, deve ser vista com especial atenção, pois aqui é um terceiro e não o contribuinte que cumpre as obrigações. Estas estão a cargo de um sujeito que tem uma determinada relação de natureza factual com o contribuinte (é devedor de certa quantia, p. ex. o salário do trabalhador dependente) e são, por um lado, a obrigação de reter, isto é deter, um determinado montante monetário, e, por outro, a entrega do montante retido nos cofres do Estado¹¹.

Nestas situações, um sujeito que tem um débito para com outro não procede ao seu pagamento integral, mas retira, por via da retenção¹², uma certa quantia, que entregará, a título definitivo ou meramente provisório, ao sujeito

¹⁰ - Quanto aos deveres de colaboração SALDANHA SANCHES, ob. cit., págs. 70-76, entende-os de forma ampla, considerando-os como autónomos e com uma vida própria.

¹¹ - O incumprimento quanto à obrigação de retenção na fonte pode referir-se a qualquer uma das obrigações em separado, devendo levar a resultados distintos quanto à responsabilidade.

¹² - Entendida aqui como uma mera obrigação a cumprir, juntamente com a entrega do montante em causa ao sujeito activo, para que se possa proceder ao pagamento. PASQUALE RUSSO, *Lezioni di Dirritto Tributario Parte Generale*, Milão, 1992, pág. 183, não só se refere a duas obrigações distintas como relaciona isso mesmo com o aparecimento de vários sujeitos. A diferença entre as duas obrigações é salientada por JOAN-FRANCESC PONT I CLEMENTE, *El Pago Fraccionado de los Tributos*, Madrid, 1993, págs. 80-84, considerando uma como direito-dever e a outra como simples dever.

activo da relação jurídica de imposto¹³. Pode notar-se nesta relação tripartida uma situação de funcionalidade entre duas obrigações, pois a retenção na fonte apenas é aceitável para as situações em que há obrigação de imposto. Até perde razão de ser quando exista uma isenção¹⁴. Não poderia ser de outra maneira na estrita medida em que quando estas aparecem o facto tributário não produz os seus efeitos, pelo que não seria admissível imputar ao terceiro uma situação jurídica pior do que a do “substituído”.

Pode, então, salientar-se uma complementaridade entre a obrigação principal – de pagamento de um imposto – e a obrigação secundária – de retenção na fonte. As duas, têm na sua base, pressupostos de facto diferentes, mas também normas distintas a estabelecerem a sua previsão.

1.4 - Neste preciso plano, um elemento que deve também ser recordado é o da aplicação do princípio da legalidade fiscal (previsto na Constituição 15 e na Lei Geral Tributária 16).

Ao concretizar os elementos que estão sujeitos a este princípio encontram-se, entre outros, o facto tributário, e os sujeitos activos e passivos do imposto. Como consequência directa, a substituição fiscal tem de ser estatuída, em todos os seus aspectos, de acordo com o princípio da legalidade.

Resulta clara a necessidade de o regime da retenção na fonte ter de ser determinado por lei, ou decreto-lei autorizado. A sua aplicação sucede até naquelas situações em que não se extingue a obrigação de imposto, mas apenas

¹³ - O enquadramento da figura da retenção na fonte, para o caso dos impostos sobre o rendimento, é explicitamente produzido por ANTÓNIO LOBO XAVIER, *Facturas Falsas e Crime de Burla; Natureza dos Pagamentos por Conta em Sede de IRC*, in “Revista de Direito e de Estudos Sociais”, Ano XXXIX, Janeiro-Setembro de 1997, págs. 227-228.

¹⁴ - De acordo com ALBERTO XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1981, págs. 281-282, o norma tributária por vezes “...faz paralisar a eficácia desse facto pela previsão de um outro cuja verificação impede a produção dos efeitos típicos do primeiro: esse outro facto é a isenção.”

¹⁵ - Artigo 103º da Constituição da República Portuguesa

2 – Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes.

¹⁶ - Artigo 8º da Lei Geral Tributária

2 – Estão ainda sujeitas ao princípio da legalidade tributária:...

b) A regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributária.

resulta a obrigação de dedução à colecta dos montantes retidos. 17. Estas deduções à colecta são basilares quanto à determinação do imposto a pagar pelo que se encontram entre os elementos fundamentais da relação jurídica de imposto. Não são admitidas deduções à colecta que não estejam determinadas por lei ou decreto-lei autorizado, até porque de outra forma a insegurança jurídica tornar-se-ia enorme.

Uma vez que no princípio da legalidade se encontram todos os elementos estruturantes para a determinação do imposto a pagar, será inconstitucional qualquer estatuição relativamente à retenção na fonte que não siga as determinações legais. Relembramos, ainda, que o princípio da legalidade, além desta vertente de reserva, ainda assume uma característica de tipicidade 18 pelo que todos os elementos do regime da retenção na fonte têm de estar determinados por lei.

1.5 - Para concluir esta análise mais genérica sobre a retenção na fonte não se pode deixar de sublinhar um último ponto que a caracteriza. A sua natureza, eminentemente, financeira 19. A retenção na fonte implica não só a dedução, como também a entrega de montantes monetários.

Pode afirmar-se que a obrigação de retenção não é configurável relativamente a rendimentos em espécie. Prova-o até a complementaridade que existe entre retenção na fonte e imposto. Na medida em que este é uma prestação pecuniária, unilateral, coactiva, definitiva, sem carácter sancionatório, paga pelos particulares a entidades que exerçam funções de natureza pública. Não é descabida a conclusão de que se o imposto não pode ser pago em espécie, a retenção na fonte também não se pode efectuar sem que se deixe de atender a elementos de natureza monetária.

¹⁷ - O número 2 do artigo 78º do CIRS é muito claro na determinação da dedução à colecta dos "...pagamentos por conta e das importâncias retidas na fonte que tenham aquela natureza...". Este regime é estrito, desde logo, pela impossibilidade de se proceder àquele tipo de deduções quando haja retenção na fonte a título definitivo, pois nessa situação extingue-se a relação jurídica fiscal.

¹⁸ - Sobre o princípio da legalidade, e a sua tradução na reserva de lei e na tipicidade, *vide* GOMES CANOTILHO; VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3ª edição, Coimbra, 1993, págs. 458-459.

¹⁹ - ALBERTO XAVIER, *ob. cit.*, pág. 407, expressa mesmo "A substituição tributária é, pois, o fenómeno jurídico que corresponde ao fenómeno financeiro da retenção na fonte."

2 – A tributação dos rendimentos em espécie no IRS

2.1 - Como já há pouco foi referido, o conceito de imposto passa pela existência de uma obrigação pecuniária, ou, dito de outro modo, pelo cumprimento de uma obrigação de pagar feita em dinheiro ²⁰. Note-se que não se deve considerar como uma situação normal aquela em que um qualquer contribuinte, ou um terceiro, venha a pagar o imposto em géneros de qualquer espécie ²¹.

Mas também se coloca, em sede distinta - a do nascimento da obrigação de pagar imposto -, um outro problema. Será que se deve admitir como demonstrativo da capacidade contributiva a percepção de rendimentos em géneros? Isto é, e tomando como exemplo, os casos em que alguém ganha num concurso uma casa ou que tem à sua disposição um automóvel como remuneração do seu trabalho, poderão os sujeitos em causa ser tributados em sede de imposto sobre os rendimentos?

2.2 - A resposta, tanto no plano dos princípios, como no das regras legais, tem de ser positiva. Quanto aos princípios porque a tributação tem de respeitar o princípio da capacidade contributiva. E este afere-se pelo rendimento, património e despesa ²². Ora, o conceito de rendimento parece apontar tendencialmente para a ideia de acréscimo

²⁰ - Tem de se salientar que há casos verdadeiramente excepcionais em relação a esta regra. Entre estes, e na sequência do nº 2 do artigo 40º da Lei Geral Tributária, admite-se que em casos contados apareça a figura da dação em cumprimento. Relativamente a esta matéria *vide* CASALTA NABAIS, ob. cit., págs. 236-237.

²¹ - Esta afirmação é aceite mesmo por aqueles que entendem que não é condição essencial do imposto a sua natureza pecuniária. Neste sentido, SOARES MARTINEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, 1993, págs. 28-29, antes de descrever várias situações em que se admite o pagamento em espécie, afirma o seguinte "...o objecto da relação jurídica de imposto é de natureza patrimonial. E a respectiva prestação apresenta geralmente natureza pecuniária."

²² - De acordo com o número 1 do artigo 4º da Lei Geral Tributária "Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património."

patrimonial 23. Com isso fica facilitada a consideração, dada a amplitude admitida, de que não apenas os elementos monetários, mas também em géneros, devem ser considerados.

Essa conclusão tem como primeiro fundamento um claro alargamento da base de incidência do imposto que é incompatível com a não consideração dos rendimentos em espécie. Por outra banda, também se tem de atender à desigualdade de tratamento que consubstanciaria uma solução contrária, pois não é aceitável que se conceda a possibilidade de efectuar pagamentos em espécie como um subterfúgio para não pagar impostos. Esse caminho levaria a uma evasão de imposto e a um desfavorecimento de todos aqueles que recebem os rendimentos em dinheiro em relação àqueles que os auferem em espécie. Há até por parte do legislador uma tendência para atenuar ou eliminar essa desigualdade considerando crescentemente casos concretos de tributação quanto a rendimento em espécie.

2.3 - No plano legal esse caminho é muito claro. Em primeiro lugar, o número 2 do artigo 1º do CIRS determina genericamente quanto à incidência que os rendimentos, sejam em dinheiro ou em espécie, estão sujeitos a tributação 24.

Essa opção leva até que no artigo 24º do CIRS sejam determinadas regras quanto à equivalência monetária em relação aos rendimentos em espécie, pois o imposto tem de ser calculado e pago em dinheiro. Assim, e de forma sucessiva, deve ser considerado o preço tabelado oficialmente; a cotação oficial de compra; a cotação de compra na bolsa de mercadorias de Lisboa, ou o preço médio do respectivo ano, ou do último determinado, e que constem da estiva camarária; os preços de bens ou serviços homólogos publicados pelo Instituto Nacional de Estatística; e, por fim, o valor de mercado em condições de concorrência.

²³ - Sobre esta tendência SALDANHA SANCHES, *Conceito de Rendimento na Reforma do IRS, in "Fiscalidade" nº 7/8, Julho-Outubro 2001, pág. 35.*

²⁴ - A mesma solução é, aliás, seguida noutros ordenamentos jurídicos. Ao usar como exemplo o caso francês pode observar-se o artigo 13º do *Côde General des Impôts* que determina a necessária consideração entre os rendimentos a considerar do "...*valeur des profits et avantages dont le contribuable a joui en nature...*".

Como se pode observar, o legislador teve uma grande preocupação no que concerne à definição do regime a aplicar para a determinação do valor a considerar nos rendimentos em espécie, estando até expressas regras especiais quanto aos casos de utilização de habitação; de empréstimos sem juros ou a taxa reduzida; de ganhos derivados de valores mobiliários criados em benefício de trabalhadores ou de membros de órgãos sociais; e, pela atribuição do uso de viatura automóvel ou sua aquisição por parte de um trabalhador ou membro de um órgão social. Como se nota, o nosso legislador não se bastou com a admissibilidade desta tributação, também tentou determinar até ao mais ínfimo pormenor a sua praticabilidade.

Por outro lado, não se pode deixar passar em claro uma falha deste regime. Referimo-nos à falta de uma previsão legal que determine o que deve entender-se especificamente por rendimentos em espécie.

Com toda a certeza não seria muito difícil encontrar uma definição que os abarcasse. Mas a opção foi a de ir referindo alguns casos, utilizando a técnica da exemplificação, sobretudo a nível da categoria A (alínea b) do nº 3 do artigo 2º do CIRS). Entre estes, encontram-se os ganhos derivados de planos de opções, de subscrição ou outros de efeito equivalente, sobre valores mobiliários, criados para trabalhadores ou membros de órgãos sociais; os resultantes de ganhos provenientes de utilização pessoal de viatura automóvel; ou sua aquisição por preço mais baixo. Como se vê, é óbvio que o legislador pretende essa tributação, poderia era optar pela sua definição, e seria importante que o tivesse feito para que não existissem zonas, verdadeiramente, nebulosas ²⁵.

3 – A tributação dos prémios de concursos

²⁵ - As vantagens da consideração de modo expreso são objecto de análise de JOSE JUAN FERREIRO LAPATZA; JUAN MARTIN QUERALT; FRANCISCO CLAVIJO HERNANDEZ; FERNANDO PEREZ ROYO; JOSE MANUEL TEJERIZO LOPEZ, *Curso de Derecho Tributario - Parte Especial Sistema Tributario Los Tributos en Particular*, 11ª edição, Madrid, 1995, pág. 78.

3.1 - Uma outra questão que se coloca é a da tributação, ou não, de prémios ganhos num concurso. Quanto a isso, e com a opção que o nosso legislador tomou pela tributação do rendimento acrescido 26, considera-se dentro do campo de incidência do imposto sobre o rendimento pessoal, não só aqueles que têm a sua origem na remuneração de factores produtivos, como também os que nascem de factos verdadeiramente fortuitos e inesperados. Entre os últimos estão os prémios oriundos de concursos. Logo, os rendimentos que tenham a sua origem em jogos de sorte e de azar terão, obrigatoriamente, de ser tributados, até porque o nosso CIRS, desde o seu início de vigência, os incluiu de forma expressa nas categorias de rendimento a tributar 27.

O legislador, no que ao IRS diz respeito, começou por os considerar entre a categoria I, relativa a outros rendimentos. Assim, aquela categoria que até poderia corresponder a uma cláusula geral com a referência a várias situações que não coubessem em nenhuma das outras cédulas, acabou por ser uma determinação apenas aplicável aos prémios relativos a lotarias, rifas, apostas mútuas, jogo do loto, bingo, ou atribuídos em quaisquer sorteios e concursos.

Hoje essa categoria desapareceu e os rendimentos em causa também são tributados, mas estão inseridos numa outra categoria - a G - em que se prevêem os incrementos patrimoniais (nº 2 do art. 9º CIRS). Deste modo, construiu-se uma categoria mais ampla que abarca os rendimentos cuja essência é de acrescido, mantendo-se também no que aos rendimentos que nesta sede nos ocupam um regime legal verdadeiramente especial.

3.2 - Este começa a notar-se quanto às taxas e extinção da obrigação tributária. Quanto às taxas a aplicar, porque estão enquadradas nas alíneas b) e f) do número 2 do artigo 71º do CIRS, que determina uma tributação por taxas proporcionais. Por outro lado, surgem enquadradas entre as taxas liberatórias, que se caracterizam não só por

²⁶ - A definição do conceito de rendimento acrescido é objecto de análise de TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, 1997, págs. 296-298. Neste conceito abrange "...não só ganhos resultantes da actividade produtora, como outros ganhos alheios a ela...".

²⁷ - Se assim não fosse não poderiam ser objecto de imposto. No IRS apenas os rendimentos descritos são aceites como idóneos para o aparecimento de imposto. Tomou, então, o nosso legislador uma posição claramente garantística quanto aos contribuintes, pois não admitiu o aparecimento de uma norma genérica que determinasse a incidência.

serem proporcionais, mas também por não estarem sujeitas à periodicidade do imposto (razão pela qual a obrigação de pagar o imposto nasce instantaneamente com a prática do facto tributário).

Mas, mesmo entre estas, tem certas especificidades, pois a possibilidade do seu englobamento está totalmente excluída (n.º 6 do artigo 71.º do CIRS *a contrario*). Por outro lado, e quanto aos prémios de rifas, totoloto, jogo do loto, bem como de sorteios ou concursos, aplica-se a taxa mais alta das expressamente previstas no CIRS. Parece claro que há uma tendência do nosso legislador para sacrificar e onerar de modo suplementar estes rendimentos cujo grau de imprevisibilidade é realmente bastante elevado.

Sobre a extinção da obrigação tributária, a sua especialidade aparece na sujeição à retenção na fonte a título definitivo prevista no número 1 do mesmo artigo 71.º do CIRS. Terá, então, de se aplicar o mecanismo da substituição fiscal com um terceiro, a entidade que promove o concurso, a entregar ao sujeito activo da relação jurídica tributária, o Estado, a quantia do imposto que esteja em dívida pelo contribuinte.

4 – A retenção na fonte e os rendimentos em espécie: o caso especial dos rendimentos de concursos

4.1 - Na prática, e devido à admissibilidade genérica do mecanismo da retenção na fonte, acaba por se colocar uma questão de difícil resolução. Esta resume-se, no fundo, à retenção na fonte - operação de natureza financeira - dos rendimentos em espécie que estejam sujeitos a tributação. Até se deve concretizar um pouco mais a dúvida colocada: poderá alguém que ganha um electrodoméstico num concurso, ou que utiliza um automóvel da empresa como remuneração do seu trabalho, estar, pela percepção desse rendimento, sujeito a uma retenção na fonte?

4.2 - Quanto a esta matéria começamos por sentir a necessidade de repetir algo que já foi descrito, referindo que qualquer uma destas realidades está sujeita à tributação, pois para isso não é necessário que o rendimento seja

monetário. Já não nos parece tão aceitável, por variadas razões, a assunção da possibilidade de se estabelecer a retenção na fonte nos casos de rendimentos recebidos em espécie.

Na situação do automóvel utilizado por um trabalhador, o CIRS não deixa qualquer margem para dúvidas. Excepciona, claramente, a aplicação da retenção na fonte relativamente a casos expressamente previstos de rendimentos em espécie auferidos a título de categoria A (nº 1 do artigo 99º CIRS).

Mas o exemplo do prémio do concurso é mais complicado. Aí, o CIRS apenas estatui a aplicação em geral do regime da retenção na fonte a título definitivo para os casos de tributação por via de taxa liberatória (nº 1 do artigo 71º do CIRS), nada estando determinado na legislação para as várias situações em específico. Por isso, há quem conclua que os rendimentos provenientes de concursos - sejam os prémios de natureza monetária ou em espécie - estão sempre sujeitos a retenção na fonte.

4.3 - Este entendimento é claramente apresentado pela administração fiscal como o melhor. Demonstrativo disso mesmo é o ofício-circular nº 8/92, de 16 de Abril, em que se trata da matéria da tributação no IRS dos prémios atribuídos em sorteios e concursos.

Começa por afirmar-se a sujeição dos prémios a uma taxa de 35% de IRS. Entende-se também que esses rendimentos estão sujeitos à retenção na fonte que deverá ser efectuada pela entidade promotora do concurso. Esta deve proceder ao cumprimento da obrigação material de retenção e posterior entrega do montante em dívida ao sujeito activo.

De acordo com o regulamento, o montante a pagar será sempre calculado atendendo ao valor líquido do prémio. Há, até, uma estatuição especial em que se determina que esse valor nunca pode ser inferior ao que resultaria

da aplicação das regras do artigo 24º do CIRS, aplicando-se, para a sua determinação em concreto, um quociente de 0,65 28.

Por fim, são trazidas à colação umas indeterminadas “regras gerais de direito” que de acordo com o ofício-circular nº 8/92 levam a que o prémio seja atribuído em dinheiro ou em espécie, tenha de ser anunciado ao público pelo seu valor líquido.

Se estas posições forem seguidas, seja em relação aos rendimentos em espécie, como relativamente aos monetários, tem de se considerar em todos os prémios um rendimento em excesso que será aquele que resulta da aplicação do quociente de 0,65. Há um remanescente do prémio para efeito de retenção na fonte, ou, melhor ainda, para determinação do imposto a pagar.

5 - Crítica. A inadmissibilidade da aplicação da retenção na fonte aos rendimentos em espécie

5.1 - Toda a solução que foi encontrada neste ofício-circular parte da admissibilidade da retenção na fonte relativamente a rendimentos em espécie. Esta posição começa por não atender à verdadeira configuração da retenção na fonte.

A figura em causa, quer seja provisória - com um mero pagamento antecipado -, ou definitiva - com um pagamento definitivo -, passa por uma operação de natureza financeira intimamente relacionada com a característica monetária do rendimento auferido. Por outras palavras, a retenção na fonte, além do cumprimento de uma obrigação de entrega da quantia devida, corresponde a uma subtracção de um determinado montante. A obrigação de retenção passa pela detenção de uma quantia em dinheiro.

²⁸ - De acordo com o ofício-circular e sobre esse montante ilíquido que se aplica a taxa de 35%, considera-se, então “3 – A obrigação de retenção e entrega do imposto retido incumbe sempre à entidade promotora do sorteio ou do concurso, sendo o valor do imposto determinado, em todos os casos, pela aplicação da taxa referida no número anterior ao valor ilíquido do prémio”.

Também não se pode esquecer que a retenção na fonte *in natura* é impossível para os casos de bens indivisíveis – ninguém imagina, por exemplo, a retenção de um automóvel – e inadequada para os bens divisíveis, por a dívida do IRS se extinguir com o pagamento e não com a entrega de uma qualquer coisa ²⁹. Ao entrar nas referências a exemplos, estas conclusões tornam-se ainda mais impressionantes, concluindo-se que, como é óbvio, não se pode entregar para efeito de pagamento de um imposto o motor de um automóvel, ou uma parte de um conjunto de livros que alguém tenha recebido.

Para auxiliar à defesa desta posição surge o regime legal da responsabilidade em caso de substituição, determinado no artigo 28º da Lei Geral Tributária e 103º do CIRS. Independentemente das críticas que em relação a qualquer um deles se pode estabelecer, aparece quanto à determinação da responsabilidade um conjunto de expressões que também elas demonstram a falta de adequação da retenção sobre rendimentos em espécie. O número 1 destes artigos determina a responsabilidade “...pelas quantias retidas e não entregues...”, e o seu número 3 salienta que “...o substituído é apenas subsidiariamente responsável pelo pagamento da diferença das importâncias...”. Em todo o preceito está presente uma filosofia que é de pagamento e não de entrega de uma coisa.

Como argumento complementar pode ainda ser considerada a letra do Decreto-Lei nº 42/91 de 22 de Janeiro (com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 134/2001 de 24 de Abril) que prevê o regime de retenção na fonte no IRS. Mediante a sua análise pode-se notar uma estreita ligação entre a retenção e o pagamento de rendimentos (nº 1 do artigo 1º e nº 1 do artigo 3º). Mas, para além desta característica, tem de salientar-se a inexistência de qualquer referência expressa à retenção na fonte sobre rendimentos em espécie.

²⁹ - O CIRS chega mesmo a determinar o local do pagamento e o modo como se deve efectuar (artigos 105º e 106º do CIRS) salientando-se a consideração do pagamento poder ser efectuado em moeda corrente, transferência bancária, cheque, vale de correio ou outro meio autorizado por lei. Pode-se concluir deste regime legal que os meios de extinção da obrigação de imposto têm natureza monetária.

5.2 - Assim, e em relação aos rendimentos em espécie, parece que a retenção na fonte está excluída. Mas, ainda, se pode admitir em termos meramente teóricos uma solução alternativa.

Nesta fase pode, então, aceitar-se uma solução do género de um pagamento por conta, em que o contribuinte paga antecipadamente o imposto devido a um prémio ganho em espécie num concurso. É uma solução inadequada. Em primeiro lugar, porque os rendimentos relativos a prémios são pagos por taxas liberatórias, pelo que fogem à lógica periódica do IRS presente nos pagamentos por conta. Em segundo lugar, esta solução teria de estar expressamente prevista na lei o que não acontece.

5.3 - Mas o facto é que a lei determina, em geral, no número 1 do artigo 71º do CIRS, a retenção na fonte a título definitivo do imposto devido por rendimentos tributados por taxas liberatórias. Entre estes, encontram-se os prémios de rifas, totoloto, jogo de loto, e sorteios ou concursos, bem como os prémios de lotaria, apostas mútuas desportivas e bingo. Acontece que o faz para as situações em que se pode admitir a retenção na fonte, a dos pagamentos de quantias monetárias.

Apesar disto, apareceu o ofício-circular nº 8/92 a defender uma denominada “retenção na fonte”. Estamos então perante uma segunda hipótese de solução, embora também ela ferida de inconstitucionalidade por desrespeito ao princípio da legalidade.

Se não vejamos. A aceitação da tributação dos rendimentos em espécie está baseada no número 2 do artigo 1º do CIRS que estatui a sua submissão a este imposto. Para se tornar prática essa tributação, o artigo 24º do CIRS emana um conjunto de normas sobre as correspondências a praticar. Mas não existe nenhum preceito que apareça a permitir, expressamente, a retenção na fonte sobre rendimentos em espécie.

5.4 – Se observarmos o ordenamento jurídico espanhol nota-se que há uma norma legal a estabelecer o regime quanto ao pagamento por terceiros do imposto devido a rendimentos em espécie. De facto, no *Reglamento del Impuesto*

sobre la Renta de las Personas Físicas, aprovado pelo Real Decreto 214/1999 de 5 de Fevereiro, distinguem-se, dentro da categoria dos *pagos a cuenta*, as *retenciones a cuenta*, os *ingresos a cuenta* e os *pagos fraccionados*.

Estes últimos correspondem, basicamente, aos nossos pagamentos por conta. As *retenciones a cuenta* são equivalentes quanto à técnica utilizada à retenção na fonte. Já os *ingresos a cuenta* existem especificamente para as situações de rendimentos em espécie (nº 2 do artigo 69º do *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*).

Muitas das normas que se aplicam aos *ingresos a cuenta* e às *retenciones a cuenta* são uniformes, mas há diferenças a salientar. Quanto a estas nota-se que nos *ingresos a cuenta* (artigos 95º a 100º do *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*), o terceiro que procede ao pagamento tem de quantificar o rendimento de acordo com uma forma própria. Há situações em que se pode socorrer do modo como no artigo 44º da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, aprovada na *Ley 40/1998 de 9 de Dezembro*, se determina o valor dos rendimentos em espécie. Noutros casos, tem de se aplicar uma percentagem, ou sobre o valor da compra despendido por aquele que entrega o rendimento em espécie³⁰, ou sobre o seu valor de mercado.

Portanto, nota-se que os *ingresos a cuenta* passam por duas operações: uma adição relativamente ao valor efectivo do rendimento e, sobre o seu resultado, uma posterior subtracção para cálculo do imposto a pagar. Fácil é, então, concluir que esta figura é bem distinta, nos seus contornos, da retenção na fonte.

Independentemente das diferenças que existam entre o ordenamento jurídico português e espanhol, deve salientar-se o especial cuidado com que a lei espanhola trata esta situação. Regula todos os aspectos essenciais deste pagamento feito por terceiros, determinando uma regra diferente para calcular o rendimento que estará na sua base. Um regime idêntico nos seus aspectos essenciais foi, entre nós, estabelecido mas por via de um simples regulamento.

³⁰ - Para o caso dos rendimentos em espécie derivados de prémios esse valor é de 20% (artigo 98º do *Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*).

5.5 - No caso presente, e em relação aos prémios, ainda se deve atender à questão da publicidade de que um concurso, muitas vezes, é objecto. Por isso mesmo, no ofício-circular determinou-se que os prémios devem ser anunciados pelo seu valor líquido, aceitando-se como ilíquido aquele que surgir da aplicação do quociente de 0,65. O problema que se coloca aqui é independente da natureza do rendimento. A questão está na determinação de um rendimento suplementar para efeito de tornar prática a retenção na fonte. Ora, esta regra que, naturalmente, está relacionada com a incidência, tem que estar prevista numa lei ou num decreto-lei autorizado.

Não pode um simples regulamento, já ele demonstrativo de alguma incerteza quanto ao regime a aplicar, seguir uma solução que traz um aumento artificial quanto ao índice de capacidade contributiva a considerar, apenas por se pretender a concessão de um prémio já desonerado de imposto. Esta é, de facto, a razão pela qual se distingue entre rendimento líquido e ilíquido, pois não se está propriamente a atender aos gastos que o contribuinte tem para alcançar aquele rendimento.

A aceitar-se a determinação do regulamento em causa poder-se-ia estar a desrespeitar o princípio da capacidade contributiva. O princípio, apesar de não ser formalmente constitucional, está inscrito na Lei Geral Tributária, no número 1 do artigo 4º, pelo que, para além de inconstitucionalidade, este regulamento pode estar ferido de ilegalidade.

Com esta posição não estamos a pôr em dúvida a legalidade da tributação de rendimentos em espécie, pois esta segue no ordenamento jurídico fiscal os trâmites previstos na Constituição. Apenas consideramos que, tendo em atenção o actual quadro, não se pode aceitar a retenção na fonte sobre essas realidades.

6 – Conclusões

A retenção na fonte, que tanto pode ser utilizada para o pagamento definitivo de um imposto como para meros pagamentos antecipados, é composta por duas obrigações – a de retenção e a de entrega da quantia retida. Hoje em

dia, é para a doutrina claro que esta figura tem uma natureza financeira, na medida em que está relacionada com realidades monetárias.

Parece, então, que se deve defender a impossibilidade de cumprir a obrigação de retenção quanto a situações de rendimentos em espécie. Para essa conclusão concorrem, não só, argumentos de natureza física, mas também legal, na medida em que não existem determinações em qualquer lei ou decreto-lei autorizado que permitam o seu aparecimento. Este último facto aparece intimamente relacionado com a necessidade de a obrigação de retenção na fonte ter de cumprir os requisitos do princípio constitucional da legalidade fiscal.

Sem negar que os rendimentos em espécie têm de ser sujeitos à tributação, tem de se considerar o ofício-circular nº 8/92 ferido não só de inconstitucionalidade, como também de ilegalidade. Esta última surge na sequência do desrespeito de que o princípio da capacidade contributiva é alvo, em virtude da aplicação de um quociente de 0,65 para a determinação do valor líquido do prémio. Esta aceitação, sem mais, levaria ao aparecimento de um remanescente artificial para a determinação do imposto a pagar.

Para terminar, tem de se aceitar que o pagamento por um terceiro do imposto devido a rendimentos em espécie, passa geralmente, por uma figura com contornos diferentes da retenção na fonte. Esta é a razão pela qual não se pode denominar como retenção na fonte aquilo que não o é, e o aparecimento de um mecanismo do género dos *ingresos a cuenta* terá sempre de respeitar as regras constitucionais e legais vigentes em Portugal.