



LISBOA

UNIVERSIDADE
DE LISBOA



FACULDADE DE DIREITO
Universidade de Lisboa

**TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO, FAMÍLIA E REGIMES DE BENS DE
CASAMENTO NO DIREITO PORTUGUÊS**

CÉLIA CERQUEIRA BEZERRA

**MESTRADO EM DIREITO
ESPECIALIDADE EM CIÊNCIAS JURÍDICAS**

LISBOA – 2018

**UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO**

**TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO, FAMÍLIA E REGIMES DE BENS DE
CASAMENTO NO DIREITO PORTUGUÊS**

CÉLIA CERQUEIRA BEZERRA

**Dissertação orientada pela Professora Doutora Paula Rosado Pereira,
especialmente elaborada para a obtenção de grau de mestre em Direito –
Especialidade em Ciências Jurídicas**

LISBOA – 2018

Dedico esta dissertação:

Ao meu pai, Carlos Costa *in memoriam*.

À minha mãe, Adélia,
por ter me ensinado os primeiros pilares de bons valores de vida.

Aos meus filhos: Huayna, Maíra e Jorginho,
pelo incentivo, carinho e torcida nesta jornada.

Ao meu genro Martin, pelo apoio e incentivo.

Aos meus netos: Maryeva e Magnus, pelos amores que são.

Agradecimentos

Primeiro, a Deus, por eu acreditar neste sonho.

À minha família, pelo apoio e amor incondicional.

À Professora Doutora Paula Rosado Pereira,
pelos valiosos ensinamentos, estímulos e cuidados
na orientação desta dissertação.

À Instituição Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa,
pelo acolhimento.

Aos meus professores do ano letivo,
pelos ensinamentos.

E à Sra. Maria da Conceição Valente - da Divisão Académica,
por sua competência e prontidão nas informações prestadas.

Começar de novo é sempre uma opção.
Os rompimentos, quando maduros, libertam!
Carrego em minhas lembranças quantas vezes fui feliz
e quantas vezes dececionei-me.
Orgulho-me de nunca ter sido omissa, inclusive no cultivo
de uma consciência social crítica.
Neste caminhar, minha família sempre foi o meu porto seguro,
território do amor verdadeiro.
Pátria mãe, Brasil. Apaixonante Portugal! Laços eternos nos unem.
FDUL, dos anfitriões intelectuais, gratidão!
Levarei os seus nomes e ensinamentos além das fronteiras.
Que Deus, e as melhores energias do Universo, sejam sempre o nosso norte!

Célia

Lista de siglas

Art. – Artigo

AT – Autoridade Tributária

CC – Código Civil

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CCom – Código Comercial

CPPT – Código de Processo e Procedimento Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

DAA – Declaração de Ajuste Anual

EBF – Estatuto dos Benefícios Fiscais

IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LUF – Lei da União de Facto

NIF – Número de Identificação Fiscal

SS – Seguintes

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TAF – Tribunal Administrativo e Fiscal

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TR – Tribunal da Relação

BverfG - Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal Alemão)

Est – Einkommensteuer (Imposto de Renda)

EstG – Einkommensteuergesetz (Lei do Imposto de Renda)

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

CNJ - Conselho Nacional de Justiça

CF – Constituição Federal

STF – Supremo Tribunal Federal

Resumo

Neste trabalho, propomos um estudo metodológico crítico sob uma perspectiva de entre o direito civil e o direito fiscal. Este estudo propõe avaliar os aspetos relevantes do direito da família, regime de bens de casamento e a tributação do rendimento dos cônjuges, no direito português.

Assim, abordamos o casamento como uma das formas de constituição de família. No entanto, diante da realidade inegável da união de facto, não se pôde deixar de estudar também esta outra forma de constituir família, uma vez que casados e unidos de facto produzem ambos, efeitos fiscais.

A questão central que se quer responder decorre da valoração tripartida entre família e sua relevância fiscal, a influência dos regimes de bens de casamento na tributação dos cônjuges segundo a capacidade contributiva destes e o apuramento da dívida de IRS dos casados.

A nossa proposta é aqui tratada em três partes distintas, sendo elas: (1) os aspetos relevantes do direito da família e regime de bens de casamento, (2) interligação entre Direito Civil (Direito da Família) e Direito Fiscal e (3) experiências de outros países, interação do Direito da Família e Direito Fiscal com outros ramos do conhecimento. Nesta última parte, trazemos uma maneira diferente de pensar o direito, com novos caminhos de perceção.

Insta mencionar que neste trabalho, o Direito Civil tem supremacia sobre o Fiscal, face àquele, oferecer base estruturante para este receber. Neste sentido, estudamos a afirmação do princípio da igualdade nas relações familiares, a importância da família na Constituição da República Portuguesa, formas de constituição de família, as várias modalidades de casamento, os vários tipos de regimes de bens de casamento, a união de facto e a modificação das relações familiares, por exemplo. E nesta simbiose de disciplinas jurídicas, trazemos do Direito Fiscal a relevância fiscal da família, princípios do Direito Fiscal aplicáveis à tributação da família, a influência da família na estrutura da relação jurídica tributária, a distinção entre quociente conjugal e quociente familiar, o agregado familiar, a não atração da residência do cônjuge e um ponto de extrema importância também, que diz respeito ao regime tributário do rendimento dos cônjuges vigente após a reforma do IRS de 2015, que traduz-se em regime regra da tributação separada e o regime opcional da tributação conjunta.

Ao final, trazemos a novidade para este estudo, que são as novas percepções acerca da fiscalidade, uma orientação mais moderna que, paulatinamente, vem se afirmando onde a matéria fiscal deixa de estar isolada dos demais ramos do conhecimento, enriquecendo, desta forma, a compreensão da fiscalidade para além das clássicas perspectivas jurídica e económica. Surge, portanto, de especial relevo, o estudo da fiscalidade nas suas diversas dimensões.

No contexto de quebra de paradigmas no sentido de interligar áreas diferentes de conhecimento, uma maneira diferente de pensar o direito, este trabalho dá o seu pequeno contributo de interligar o Direito Civil (Direito da Família), nossa casa de partida, ao Direito Fiscal, no âmbito do estudo acerca da família, regime de bens de casamento e tributação do rendimento dos cônjuges.

Assim, nesta simbiose entre as duas disciplinas, concluímos este trabalho procurando um lugar de inovação quando se propõe tratar cientificamente a matéria e demonstrar a atual realidade jurídica da família portuguesa, sua proteção constitucional e relevância na esfera da fiscalidade.

Palavras-Chaves: Família, casamento, regime de bens, tributação, união de facto.

Abstract

In this work, we propose a critical methodological study from a perspective of civil and tax laws. This study proposes to evaluate the relevant aspects of family law, the marriage property regime and the taxation of spouses' income in Portuguese law.

Thus, we approach marriage as one of the forms of family formation. However, faced with the undeniable reality of the cohabitation regime, this other form of constituting a family could not be neglected, since married and cohabitant couples, in fact, produce both fiscal effects.

The central question to be answered is based on the tripartite valuation of the family and its fiscal relevance, the influence of the marital property regimes on the taxation of the spouses according to their ability to contribute, and the determination of the IRS debt of married couples.

Our proposal is discussed here in three distinct parts, which are: (1) the relevant aspects of family law and marriage property regime, (2) interconnection between Civil Law (Family Law) and Tax Law and (3) experiences of other countries and interaction of Family Law and Tax Law with other branches of knowledge. In this last part, we bring a different way of thinking the Law, with new perception paths.

It is important to mention that, in this work, Civil has supremacy over the Fiscal Law, where the first offers the basic structure for the second one. In this aspect, we study for example the affirmation of the principle of equality in family relations, the importance of the family in the constitution of the Portuguese Republic, forms of family formation, the various types of marriage, the respective property regimes, and the modification of family relationships. In this symbiosis of legal disciplines, we bring from Tax Law the fiscal relevance of the family, principles of Tax Law applicable to family taxation, family influence in the structure of the tax legal relationship, the distinction between conjugal quotient and family quotient, household, the non-attraction of the residence of the spouse and, also a point of extreme importance that concerns the tax regime of the income of the spouses in force after the reform of the IRS of 2015, which translates into separate tax regime and optional joint taxation.

Finally, we bring the novelty to this study, which is the new perceptions about taxation, a more modern orientation that, gradually, has been affirming where the fiscal matter is no longer isolated from the other branches of knowledge, thus enriching the

understanding of taxation beyond the classical legal and economic perspectives. The study of taxation in its various dimensions is therefore of particular importance.

In the context of breaking paradigms in order to interconnect different areas of knowledge in a different way of thinking about law, this work provides its small contribution to link Civil Law (Family Law), our home of departure, to Tax Law, in the context of the study of the family, the marriage property regime and the taxation of the income of the spouses.

Thus, in this symbiosis between these two disciplines, we conclude this work looking for an area of innovation, proposing to treat scientifically the matter and demonstrate the current legal reality of the Portuguese family, its constitutional protection and relevance in the sphere of taxation.

Keywords: Family, marriage, property regime, taxation, cohabitation

Índice

Introdução.....	1
PARTE I – ASPETOS RELEVANTES DE DIREITO DA FAMÍLIA E REGIMES DE BENS DE CASAMENTO.....	3
Capítulo I – O instituto “família” na atualidade	3
1. Evolução.....	3
2. Afirmção do princípio da igualdade nas relações familiares.....	4
3. A importância da família na Constituição da República Portuguesa.....	5
4. Os diversos tipos de família em Portugal.....	7
5. Formas de constituição de família.....	8
Capítulo II - O casamento como forma tradicional de constituição de família	10
1. Noções gerais	10
2. Regime jurídico do casamento	10
2.1. Modalidades de casamento	11
2.2. Promessa de casamento	12
2.3. Pressupostos da celebração do casamento – impedimentos	13
2.4. Casamento entre pessoas do mesmo sexo	14
2.4.1. Problema de constitucionalidade?	16
2.4.2. Entendimento do Tribunal Constitucional	17
3. Efeitos pessoais do casamento	18
3.1. Alteração de estado civil – ser “cônjuge”.....	18
3.2. Vinculação a deveres conjugais – solidariedade familiar?.....	19
4. Efeitos patrimoniais do casamento.....	23
4.1. Tipos de regimes de bens.....	23
4.1.1. Comunhão de adquiridos	26
4.1.2. Comunhão geral de bens	28
4.1.3. Separação de bens	30
4.1.4. Liberdade de escolha.....	31
5. Princípio da imutabilidade do regime de bens	33
Capítulo III – A união de facto	34
1. A união de facto à luz do direito	34
2. União de facto e casamento - realidades idênticas ou distintas?.....	35
Capítulo IV – Modificação das relações familiares.....	38
1. Preliminares.....	38
2. Modalidades	38

2.1. Separação de facto	38
2.2. Separação de bens.....	39
2.3. Separação de pessoas e bens.....	40
2.4. Divórcio	42
2.5. Dissolução da união de facto	45
3. Efeitos.....	45
PARTE II - INTERLIGAÇÃO ENTRE DIREITO CIVIL (DIREITO DA FAMÍLIA) E DIREITO FISCAL	48
Capítulo I – Relevância fiscal da família.....	48
1. A unidade fiscal.....	48
2. Princípios de direito fiscal aplicáveis à tributação da família	55
2.1. Princípio da capacidade contributiva.....	55
2.2. Princípio da universalidade	62
2.3. Princípio da igualdade tributária.....	63
2.4. Princípio da justiça distributiva	64
3. Aspectos relevantes da tributação do rendimento familiar	64
3.1. A influência da família na estrutura da relação jurídica tributária	65
4. Distinção: quociente conjugal e quociente familiar	67
Capítulo II – A família e suas respetivas ligações com o IRS	73
1. Rendimento tributável da família	73
2. Normas da Lei Geral Tributária	74
2.1. Tributação e situação familiar	75
2.2. Responsabilidade tributária	76
2.2.1. Responsabilidade solidária.....	77
2.2.2. Responsabilidade subsidiária	77
3. Normas do Código do IRS	77
3.1. Âmbitos de incidência	78
3.1.1. Incidência pessoal	79
3.1.1.1. Agregado familiar	80
3.1.1.2. Uniões de facto.....	83
3.2. Residência – não atração da residência do cônjuge.....	87
4. Processo de determinação do rendimento coletável.....	90
4.1 A declaração automática de rendimentos	90
4.2. Tributação de casados e de unidos de facto.....	92
4.3. Agregado familiar	92
4.4. Taxas.....	94

4.4.1. Taxas gerais	94
4.4.2. Quociente familiar	95
4.4.3. Mínimo de existência.....	96
5. Deduções à coleta.....	97
5.1. Deduções dos descendentes e ascendentes.....	100
6. Especificidades da tributação dos cônjuges	101
6.1. O casamento altera a situação passiva tributária?	101
6.2. A situação tributária dos cônjuges anterior à reforma de 2015	102
6.2.1. Diferenciação em relação aos unidos de facto.....	104
6.2.1.1. A união de facto altera a situação passiva tributária?	106
6.2.2. Discussão da (in)constitucionalidade do regime regra de tributação conjunta.....	106
6.3. O regime tributário do rendimento dos cônjuges vigente após a reforma de 2015	107
6.3.1. Regime regra da tributação separada	109
6.3.2. Regime opcional da tributação conjunta.....	110
6.3.3. Conformidade da solução fiscal com a CRP	111
6.4. Influência dos regimes de bens na tributação dos cônjuges	111
6.5. Apuramento da responsabilidade por dívidas de IRS dos cônjuges.....	112
6.5.1. O regime que resulta da reforma do IRS e LGT e o Código Civil	113
6.5.2. Crítica doutrinária ao regime vigente antes da reforma do IRS de 2015 e jurisprudência acerca de dívida fiscal	118
PARTE III – EXPERIÊNCIAS DE OUTROS PAÍSES, INTERAÇÃO DO DIREITO DA FAMÍLIA E DIREITO FISCAL COM OUTROS RAMOS DO CONHECIMENTO	121
Capítulo I – Experiências de outros países quanto a algumas temáticas aqui abordadas	121
1. Aspectos diversos.....	121
Capítulo II – Uma maneira diferente de pensar o direito – novos caminhos de perceção	129
1. Interdisciplinaridade do Direito da Família e Direito Fiscal com outras áreas do conhecimento científico	129
Conclusão	133
Bibliografia.....	135

Introdução

Nos ordenamentos jurídicos típicos dos Estados Sociais, a família surge como um núcleo fundamental da comunidade, sendo especialmente protegida por um leque de direitos, mas também sobre ela recaindo um conjunto de deveres que deverá cumprir por força da sua inserção num meio social, nele se integrando, dele beneficiando e para ele contribuindo.

O Direito da Família, influenciado pelas mutações dessa organização, corre para dar conta de estabelecer regras em decorrência dos diversos tipos de família que se formam e consolidam-se, como por exemplo a união de facto já há tempos conhecida e mais recentemente o casamento civil entre pessoas do mesmo sexo, dentre outras questões correlatas.

As famílias portuguesas têm proteção do Estado e de relevância constitucional, marco importante na igualdade entre cônjuges e a não discriminação dos filhos nascidos fora do casamento.

O Código Civil molda-se a essas novas realidades de famílias e no âmbito de regimes de bens de casamento apresenta três tipos de regimes, sendo a comunhão de adquiridos o regime supletivo. Há também a possibilidade de os nubentes escolherem um que mais lhes aprouver, dentro dos limites da lei. Limites estes designados no próprio Código.

A união de facto consolida-se cada vez mais e tem amparo da lei. Pese embora não ser foco neste trabalho em razão da prioridade da discussão sobre os regimes de bens de casamento, essa forma expressiva de constituição de família não pôde ser deixada à margem.

As modificações, ou término das relações familiares, aqui também são discutidas.

Sobre a regulamentação da família enquanto instituição jurídica versam diferentes ramos do Direito, nomeadamente, o Fiscal. Aí se encontram as normas que regulam as relações tributárias da família ou, na expressão específica fiscalista, do agregado familiar. Chega-se à importante discussão de saber o que entender, para efeitos fiscais, por família. Que elementos integram a família enquanto expressão de um “agregado familiar” com relevância fiscal? Assim, discorre-se sobre a consideração da família como unidade fiscal e as consequências daí decorrentes.

Há uma complexa interligação entre ramos de Direito, no caso, o Direito da Família e o Direito Fiscal que se encontram em diversos momentos, mormente no que diz respeito ao regime de bens de casamento e dívidas de IRS dos cônjuges.

Será discutido quem é responsável pelo pagamento das dívidas tributárias em caso de os sujeitos passivos serem casados. Assim como em outros pontos, neste será traçado um percurso pelas matérias de Civil e Fiscal com relevância para a questão, evidenciando o elo entre as duas disciplinas jurídicas.

No que diz respeito à estrutura, o presente trabalho é composto por três partes, sendo a primeira relativa aos aspetos relevantes de Direito da Família e regimes de bens de casamento. A segunda, acerca da interligação entre o Direito Civil (Direito da Família) e Direito Fiscal e por último, na terceira parte, sobre experiências de outros países, interação do Direito da Família e Direito Fiscal com outros ramos do conhecimento. Nesta última, falamos acerca de uma maneira diferente de pensar o direito e de novos caminhos de perceção.

Em suma, frise-se que, nesta dissertação, o Direito Civil exerce a supremacia sobre o Direito Fiscal e aquele oferece sua base para este receber.

Neste entrelaçamento de disciplinas, importante mencionar que fazer esta ligação do Direito Civil com o Direito Fiscal em sede de tributação do rendimento, família e regimes de bens de casamento, denotou-se uma tarefa difícil em razão da exiguidade de bibliografia que especificamente abordasse a relação entre estas duas áreas jurídicas.

Assim, apresenta-se uma construção deste conteúdo, com pilares orientados pela Constituição da República Portuguesa, Código Civil, Código do IRS, leis correlatas, bibliografias de uma e da outra disciplina e, sem deixar de dizer, construção esta, que assenta na humildade e coragem. A considerar alguns degraus de discussão para novas abordagens científicas neste sentido. Porquanto interdisciplinar o direito, quebra paradigmas, abre interpretação, discussão e, naturalmente, contribui para a sua aplicabilidade.

PARTE I – ASPETOS RELEVANTES DE DIREITO DA FAMÍLIA E REGIMES DE BENS DE CASAMENTO

Capítulo I – O instituto “família” na atualidade

1. Evolução

O direito da família, seguramente, é influenciado pelas mudanças com reflexo nas estruturas sociais. Aliás, o direito corre para regulamentar essas mutações que passam a existir no seio familiar. Pais do Amaral escreveu que “a noção de casamento, a admissibilidade ou inadmissibilidade do divórcio, a posição da mulher casada perante o marido, a situações dos filhos constituem matéria cuja solução tem sofrido grandes modificações”¹.

O núcleo familiar foi sofrendo alterações. Deixou de ter destaque a figura do chefe de família, que caiu em desuso, e assistiu-se à afirmação da igualdade entre cônjuges. Caminhando para tempos mais recentes, tal núcleo tornou-se mais reduzido e passou a ser constituído pelo casal e pelos filhos solteiros. Note-se que, nesse seguimento, os direitos e deveres conjugais passaram a ser iguais e os filhos concebidos fora do casamento deixaram de ser tidos como ilegítimos.

Mas não só o núcleo familiar foi alvo de mudanças. Também outras figuras jurídicas com ele sofreram alterações, tais como a própria noção de casamento e o processo de divórcio.

A maior e mais recente das inovações diz respeito à possibilidade de pessoas do mesmo sexo poderem celebrar casamento.

Margarida Silva Pereira escreve que “a identificação do conceito de família parte da origem biológica”², baseando-se numa ideia de proximidade entre os membros, dando ênfase à família nuclear restrita.

Esclarece a autora que o núcleo da família abarca os parentes próximos, tal como o próprio casal, bem como os que, por disposição legal, tenham características análogas àqueles, o que permite, como refere o tribunal neste caso, enquadrar aqui os adotados por um casal homossexual³.

¹ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 12.

² PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p.16.

³ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. pp. 16-17.

Observa-se que aos poucos a instituição família vai ganhando nova roupagem, saindo de padrões tradicionais de relações para se focar no afeto. Nesse contexto, o direito corre para dar base legal aos diversos tipos de agrupamentos familiares que se formam.

2. Afirmação do princípio da igualdade nas relações familiares

Se nos tempos mais recuados era usual a figura do chefe de família, com a evolução da estrutura e conceção normativa do instituto familiar, paulatinamente, foi-se afirmando o princípio da igualdade nas relações familiares, essencialmente no que diz respeito à função dos cônjuges.

Durante largos anos, o marido tinha, no âmbito do casamento, uma supremacia na titularidade de direitos. Com a publicação do Código Civil⁴ de 1867, a situação jurídica da mulher continuava desfavorável enquanto cônjuge. Neste sentido, do art. 1185º do CC de então resultava que “Ao marido incumbe, especialmente, a obrigação de proteger e defender a pessoa e os bens da mulher; e a esta a de prestar obediência ao marido”.⁵

Como escreve Pais do Amaral, a justificação prestada para tal diferenciação residia no facto de que “não podia haver, em absoluto, liberdade e igualdade em qualquer sociedade; porque, sendo indispensável uma direcção, uma entidade que delibera, administre e mande; cumprindo aos outros executar as deliberações daquela.”⁶

Foi o Código Civil de 1966 que veio procurar eliminar os traços de regime que denotassem a posição inferior da mulher, tendo ainda visado proceder a uma distribuição de funções entre os cônjuges no âmbito da sociedade conjugal.

Quanto aos preceitos em que assentaram essa mudança, estabelecia o art. 1674º que o poder marital se mantinha ao cônjuge masculino, tendo disposto o art. 1677º que, para a cônjuge feminina, incumbia o governo doméstico. O art. 1690º de então teve ainda a inovação de reconhecer a possibilidade de a mulher contrair dívidas.

⁴ Adiante designado apenas por referência a CC.

⁵ <http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Codigo-Civil-Portugues-de-1867.pdf> acesso em 26.05.2018 às 21h00.

⁶ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. pp. 97-98, por referência ao pensamento e obra de Cunha Rodrigues.

3. A importância da família na Constituição da República Portuguesa

A figura da família, em razão do seu impacto e relevância sociais, não poderia deixar de ser regulada e protegida pela Lei máxima de um Estado de Direito. Na Constituição da República Portuguesa⁷, são diversos os preceitos que são dirigidos especificamente à família enquanto instituto jurídico e que aqui abordamos, em razão da sua relevância constitucional⁸. Desde logo, o art. 36º CRP é o preceito constitucional especialmente dedicado às questões da família e do casamento.

Assim, do seu nº1 resulta a garantia de a todos os cidadãos se conferir “o direito de constituir família e de contrair casamento em condições de plena igualdade”, conforme pugnada nos termos do art. 13º CRP e considerando também o princípio da igualdade.

Nesta linha de pensamento, do nº3 do mesmo preceito constitucional resulta ainda a igualdade de direitos e deveres entre cônjuges para efeitos de capacidade civil e política, bem como para a manutenção dos descendentes.

Na esteira do nº3 do art. 36º da CRP, a norma constitucional determina que estes “têm iguais direitos e deveres quanto à capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos”.

Assim, em consequência dessa imposição constitucional, o legislador ordinário viu-se obrigado a proceder a alterações à legislação infraconstitucional. Fê-lo, desde logo, com o Decreto-Lei nº 496/77, de 21 de novembro, de forma a compatibilizar o regime do Código Civil com o disposto na lei fundamental portuguesa.

Neste sentido, passou a dispor o nº1 do art. 1671º CC que “o casamento se baseia na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges” estabelecendo o seu nº2 que “a direção da família pertence a ambos os cônjuges”.

Sem embargo, com esta redação, fica consagrada a plena igualdade de direitos e de posição dos cônjuges no âmbito do casamento, e fica manifesto o desaparecimento da ideia de família dirigida por um chefe de família e de divisão de funções entre os cônjuges.

A este propósito, importa também sublinhar o previsto no nº4 do art. 36º CRP, uma vez que aí se consagra a proibição de discriminação dos filhos nascidos fora do casamento.

⁷ Adiante apenas por referência a CRP.

⁸ Sobre a temática veja-se o importante contributo do constitucionalista Jorge Miranda, disponível em MIRANDA, J. (2014). “Sobre a relevância constitucional da família”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, Ano 11. UP: Porto.

Igualmente relevante é o art. 67º CRP, dedicado à tutela constitucional do instituto jurídico que é a família, enquanto elemento fundamental da sociedade. No seu nº1 se dispõe que esta “tem direito à proteção (...) e à efetivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros”, sendo estes âmbitos de proteção e incumbência do Estado.

Nas alíneas do preceito constata-se alguns dos deveres que o Estado assume perante a família, devendo garantir os direitos que dessa obrigatoriedade de proteção resultam.

Dentro deles, podemos destacar a necessidade de promover a independência social e económica dos agregados, de garantir apoios sociais à infância e à terceira idade, de garantir o direito ao planeamento familiar informado e acesso aos meios e métodos que o assegurem e ainda a promoção da conciliação das atividades profissionais com a vida familiar.

Especificamente dirigida à tributação da família, a alínea *f*) do nº2 do art. 67º da CRP estabelece e incumbe, designadamente, ao Estado “regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”.

Dispõe ainda o art. 81º, alínea *b*) da CRP que é incumbência do Estado “Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal.”

A proteção da família é também manifesta a nível tributário, resultando do art. 104º, nº1 CRP que a tributação deve ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Como salienta Rui Marques, a importância da família no texto constitucional é marcada por diversos preceitos que lhe atribuem direitos sociais, como o direito à habitação, à saúde e à educação, entre outros, a proteção enquanto instituto, como sejam a proteção da maternidade e paternidade, a proteção das crianças, dos deficientes e dos idosos, bem como direitos económicos enquanto limites à tributação.

Nas palavras do Autor, “esses direitos consagrados constitucionalmente levam a que [o poder estadual], devidamente enquadrado pelos fins da justiça social e da redução das desigualdades na distribuição do rendimento, efetive as condições que permitam a realização pessoal dos membros do agregado familiar”, situação que é “desejada e protegida pelo legislador”⁹.

⁹ MARQUES, R. (2016). “Constituição fiscal, direito sociais e tributação da família”. *O Direito*. Ano 148. nº 2. Lisboa. p. 323.

Além da Constituição e, naturalmente, de preceitos da legislação fiscal, existem ainda outras fontes que contêm normas atinentes à fiscalidade da família que não podem deixar de ser consideradas.

Veja-se a este propósito, por exemplo, o disposto na Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 10 de dezembro de 1948, figurando no seu art. 16º, nº3 a consideração da família como “elemento natural e fundador da Sociedade e tem direito à proteção (...) do Estado”. Para além desta, também a Convenção Europeia dos Direitos do Homem dispôs no art. 8º, nº1 que “qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar”.

Como podemos observar, o instituto família em Portugal tem a proteção do Estado garantida constitucionalmente, inclusive na esfera fiscal ao garantir a CRP que a tributação deve ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

4. Os diversos tipos de família em Portugal

O art. 1576º do CC apresenta como “fonte das relações jurídicas familiares o casamento, o parentesco, a afinidade e a adoção”. Nos termos dessa tipificação, estas seriam as únicas fontes das relações familiares, formando a conceção de família.

Contudo, o direito corre para regulamentar realidades outras. Nessas novas realidades familiares incluem-se, nomeadamente, as ditas famílias de facto, hoje regulamentadas pela lei, e ainda relações que surgem das mais variadas formas/circunstâncias pela união hétero ou homossexual, não consolidadas pelo casamento e não abrangidas pela LUF. Acrescem-se também as famílias monoparentais, as famílias recombinadas ou pluriparentais.

A união de duas pessoas que se propõem constituir família sem proceder a um ato de formalização desta, dispensando as formalidades do casamento, é uma realidade em genuíno alargamento. Diante disso, as uniões de facto têm elevado crescimento e cada vez mais tornam-se uma natural forma de constituição de família.

Por outro lado, do aumento relevante de divórcios decorreu, concomitantemente, o número crescente de famílias monoparentais, assim como o número de famílias pluriparentais. Esta em razão de a criança passar a conviver com os novos cônjuges, ou companheiros, pelo que um dos membros do casal não é o seu pai ou a sua mãe. Essa

realidade vem crescendo consideravelmente. Não é o caso de dizermos se somos contra ou a favor, é simplesmente a realidade. E o direito da família vai-se adequando ao que não se pode mudar.

5. Formas de constituição de família

O primeiro preceito do livro concernente ao direito da família, o art. 1576º CC, relativo às fontes das relações familiares, diz o seguinte: “são fontes das relações jurídicas familiares o casamento, o parentesco, a afinidade e a adoção”.

O raciocínio caracterizador subjacente ao preceito suscita a questão de saber se não poderão ser consideradas outras formas de composição de família, atenta a diversidade de relações que se vêm estabelecendo mais recentemente.

Desde logo, é sabido que a formação de um núcleo familiar pode ocorrer de diversas formas. Entre as modalidades prováveis sucedem consideráveis diferenças, mormente relacionadas com a maior ou menor exigência de formalidades para a sua constituição, com a maior ou menor amplitude de regulação ou ainda com os efeitos que produzem relativamente aos seus elementos. Mais concretamente, para o que interessa a este estudo, falamos da constituição de família originada pelo casamento e fundada no reconhecimento de uma união de facto, realidades presentes na atualidade jurídica portuguesa e que importa estudar.

O problema nesta esfera reside no facto de a Constituição portuguesa não definir o que seja a “família”, situação agravada pelo entendimento de alguns autores no sentido de que a tipificação das relações jurídicas familiares encontradas no Código Civil impossibilita a valoração de outros moldes de constituição da família.

No entendimento de Cristina Araújo Dias, a instituição família garantida constitucionalmente no art. 67º CRP “não pode estar sujeita à definição da legislação ordinária”¹⁰, uma vez que é aquela que serve de orientação para esta.

Esta relevante observação da autora permite que se considere que “a família constitucionalmente protegida não é apenas aquela definida no Código Civil”¹¹, pelo que

¹⁰ DIAS, C. (2012). “A jurisprudência do Tribunal europeu dos Direitos do Homem e as novas formas de família – The european Court of Human Rights and the new concept of family”. *Revista Jurídica*. nº15. Porto: UP. p. 36, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/?locale=pt> consultado em 28/03/2018.

¹¹ DIAS, C. (2012). “A jurisprudência do Tribunal europeu dos Direitos do Homem e as novas formas de família – The european Court of Human Rights and the new concept of family”. *Revista Jurídica*. nº15. Porto: UP. p. 36, disponível em <https://repositorio-aberto.up.pt/?locale=pt> consultado em 28/03/2018.

nela se incluirão outros modelos familiares, como o da união de facto, sejam os unidos de facto hétero ou homossexuais.

Capítulo II - O casamento como forma tradicional de constituição de família

1. Noções gerais

O casamento sempre teve uma marcante presença, de grande relevância social, como fonte familiar, o que, aliado à sua importante componente histórica associada à religião, determinou o seu posicionamento como forma tradicional. É, por isso, desde tempos imemoriais, a forma de constituição de família por excelência, servindo de modelo familiar.

O casamento contribuiu, inclusive, para juízos inconvenientes e censuráveis relativamente às novas formas de constituição de família. Esta realidade foi sendo paulatinamente modificada mediante a intervenção do legislador, a quem o casamento serviu de referência para regular de modo diferente a constituição de família, sem as formalidades deste.

O casamento é, sem sombras de dúvidas, pela sua tradição, o modo de composição de relações familiares de maior reconhecimento. De facto, o casamento é considerado pelo art. 1576º do CC, logo em primeiro lugar, como uma das fontes das relações jurídico-familiares. Assim, na parte do direito da família, é instituto de especial consideração, atenta a consistente regulamentação que lhe é dirigida, nomeadamente quanto às formalidades para a sua celebração, aos seus efeitos e às vicissitudes com que se possa deparar.

Neste trabalho trataremos do regime jurídico do casamento em item subsequente, e especificamente dos seus efeitos pessoais e patrimoniais nos subcapítulos, e também, a seguir, do princípio da imutabilidade dos regimes de bens.

2. Regime jurídico do casamento

Podemos encontrar no Código Civil a maior parte de regulamentação relativa ao casamento, aí se prevendo o conjunto de regras que versam sobre variadas questões conexas com o seu regime jurídico. Esta regulamentação decorre do Livro IV, Título I, arts. 1577º a 1766º do CC, posto que os preceitos seguintes dizem já respeito às formas de extinção da relação familiar fundada no casamento.

O art. 1577º do CC configura o casamento como “o contrato celebrado entre duas pessoas que pretendem constituir família mediante uma plena comunhão de vida”. Neste

sentido, Jorge Duarte Pinheiro refere, sobre o casamento, “pela assunção do compromisso recíproco de plena comunhão de vida, pela personalidade e pela solenidade”¹².

A celebração de um casamento acarreta uma escolha muito expressiva na vida das pessoas. Ao optarem por unir as suas vidas e constituir família fundada no casamento, os nubentes sabem que daí decorrem importantes modificações nas suas esferas pessoal e patrimonial.

Desde logo, devem ter em atenção a própria noção de casamento no âmbito jurídico, para que sejam respeitados os seus requisitos, já que o contrato que firmam deve corresponder à definição legal para que produza os efeitos decorrentes dessa fonte de relações jurídicas familiares.

Por outro lado, devem também saber que, após a sua celebração, decorre a sua sujeição aos efeitos previstos na lei, operando estes a título pessoal e a título patrimonial, pelo que as suas posições são alteradas.

De seguida tratamos em especial de algumas dessas questões conexas com o casamento.

2.1. Modalidades de casamento

A ordem jurídica portuguesa reconhece validade à ordem jurídica canónica para regular determinados aspetos do casamento católico, em parte devido ao facto de grande número de casamentos em Portugal ser celebrado pela forma canónica. Por essa constatação, entende Pais do Amaral que o legislador português teve o intuito de “devolver” ao direito canónico a possibilidade de regulamentar certos aspetos do casamento católico¹³.

Neste sentido, dispõe o art. 1587º, nº1 do CC, que existem duas modalidades de casamento, aí se estabelecendo que o casamento é católico ou civil, esclarecendo o art. 1588º CC que “o casamento católico se rege, quanto aos efeitos civis, pelas normas comuns deste código”. Tal significa que aos casamentos celebrados segundo a lei canónica são reconhecidos os efeitos civis.

Em Portugal, foi adotado o sistema de casamento civil facultativo. No entanto, como elucida Pais do Amaral, a facultatividade resulta apenas para os católicos, já que

¹² PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*, 4º ed. Lisboa: AAFDL. p. 389.

¹³ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 12.

aqueles que tenham religião diferente terão de se casar através do regime civil, uma vez que a lei nacional não reconhece valor a outra religião¹⁴. Assim, apenas aqueles que professem a religião católica poderão optar entre casamento católico ou civil.

2.2. Promessa de casamento

O art. 1591º CC dispõe sobre a promessa de casamento, definindo-a como “o contrato pelo qual, a título de esponsais, desposórios ou qualquer outro, duas pessoas se comprometem a contrair matrimónio (...)”. Alerta Margarida Silva Pereira para o facto de o ato de celebrar festivamente um noivado já assumido não significar uma promessa de casamento, uma vez que tal ato é subsequente a essa promessa, tal como o não são as prendas simbolicamente trocadas, que apenas são liberalidades¹⁵.

Neste esteio, continua aquele artigo estatuinto que a promessa de casamento “não dá direito a exigir a celebração do casamento, nem a reclamar, na falta de cumprimento, outras indemnizações que não sejam as previstas no art. 1594º CC”.

Do preceito resulta claro que pelo facto de ter sido realizada uma promessa no sentido de realização futura do casamento, isso não garante a sua efetivação. nomeadamente o instituto da eficácia real dos contratos ou mesmo a execução específica da prestação.

Nos termos do art. 830º CC, no caso de incumprimento de contrato-promessa, é possível ser solicitada a execução específica. No entanto, tal possibilidade está dependente da compatibilidade com a natureza da obrigação assumida. É evidente que o caso do casamento está fora dessa possibilidade de execução forçada, embora o direito não deixe de responsabilizar, em certa medida, o incumpridor.

Uma vez que o consentimento para celebrar o casamento deve ser livre e alheio a pressões, a consequência legal prevista passa por proceder a uma limitação dos danos reparáveis e do seu montante. Na anotação ao art. 1591º do CC, Abílio Neto refere que a justificação deste regime particular em face de uma promessa passa pelo facto de ao consentimento para o matrimónio ser retirada liberdade, no caso de a promessa de casamento ser plenamente eficaz e funcionar com os outros contratos-promessa. Exemplifica com o caso em que alguém, para não ter de pagar um valor muito avultado

¹⁴ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 37.

¹⁵ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 191.

por indemnização pela não celebração do casamento, acabaria por ser “forçado” a casar, situação que a lei obviamente não deseja¹⁶.

2.3. Pressupostos da celebração do casamento – impedimentos

No que diz respeito aos pressupostos da celebração do casamento, há que atender ao regime dos impedimentos matrimoniais. Assim, resulta do art. 1596º do CC que “o casamento católico só pode ser celebrado por quem tiver a capacidade matrimonial exigida na lei civil”.

Significa isto que, para aferição da capacidade matrimonial, houve uma preocupação do legislador em aproximar os regimes da lei canónica e da lei civil quanto a um dos impedimentos ao casamento, remetendo a questão para as especificidades previstas no regime dos impedimentos matrimoniais relativos ao casamento civil.

Para que o casamento seja validamente celebrado e não enferme de vícios que poderão ditar a sua invalidade, é necessário que se reúnam os seus pressupostos.

Estes pressupostos que aqui aduzimos traduzem-se no escrutínio da situação em relação a eventuais impedimentos matrimoniais, isto é, na aferição da existência de “circunstâncias que de qualquer modo obstem à realização do casamento”¹⁷, cujo regime consta dos art. 1600º a 1609º do CC.

Sob a epígrafe “regra geral”, o art. 1600º do CC visa a capacidade para contrair casamento, surgindo esta como primeiro pressuposto para a validade da sua celebração.

Daqui se extrai que “têm capacidade para contrair casamento todos aqueles em quem não se verifique algum dos impedimentos matrimoniais previstos na lei”.

Da parte final deste artigo decorre ainda a consagração da tipicidade dos impedimentos, já que relevam apenas os que constam do texto legal.

Como salienta Jorge Duarte Pinheiro, a aferição da existência de qualquer destes impedimentos é realizada por referência ao momento da cerimónia de casamento¹⁸.

No caso de algum deles se verificar, não deve ser realizado o casamento, sob pena de invalidade e aplicação de sanções especiais matrimoniais às partes, bem como da sujeição a responsabilidade civil, penal e disciplinar do funcionário do registo civil que tenha presenciado e reconhecido o casamento.

¹⁶ NETO, A. (2010). *Código civil anotado*. 17ª ed. Revista e atualizada. Lisboa: Ediforum. p. 1263.

¹⁷ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p.404.

¹⁸ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p.404

Na classificação dos impedimentos matrimoniais, destacam-se os impedimentos dirimentes e impedientes. Os impedimentos dirimentes, no ensinamento de Jorge Duarte Pinheiro, são aqueles cuja verificação torna o casamento anulável, os demais serão considerados impedientes¹⁹, já os impedimentos podem ainda ser suscetíveis ou não de dispensa, nos termos do art. 1609º do CC.

Os impedimentos podem ainda ser absolutos ou relativos. Os absolutos, impedem a concretização do casamento por uma pessoa com qualquer outra, revelando-se verdadeiras incapacidades para contrair matrimónio. Quando relativos, impedem a realização do casamento entre determinadas pessoas, correspondendo a ilegalidades.

O art. 1601º CC elenca os impedimentos dirimentes absolutos, prevendo nas suas alíneas que estes se traduzem na proibição de casamento relativamente a pessoas com idade inferior a 16 anos, com demência notória, mesmo durante os intervalos lúcidos, a interdição ou inabilitação por anomalia psíquica, e o casamento anterior não dissolvido.

Consagrando os impedimentos dirimentes relativos, o art. 1602º CC enumera os casos de “parentesco na linha reta, o parentesco no segundo grau da linha colateral, a afinidade na linha reta e, por fim, a condenação anterior de um dos nubentes, como autor ou cúmplice, por homicídio doloso, ainda que não consumado, contra o cônjuge do outro”.

Já o art. 1604º do CC prevê as situações tidas como “impedimentos impedientes, sendo elas a falta de autorização dos pais ou tutor do nubente menor, quando não suprida judicialmente, o prazo antenupcial, o parentesco no terceiro grau da linha colateral, o vínculo de tutela, curatela ou administração legal de bens e a pronúncia do nubente pelo crime de homicídio doloso, ainda que não consumado, contra o cônjuge do outro, enquanto não houver despronúncia ou absolvição, por decisão passada em julgado”.

2.4. Casamento entre pessoas do mesmo sexo

Antes da alteração que teve lugar em 2010, o art. 1577º do CC definia o casamento como um “contrato celebrado entre pessoas de sexo diferente que pretendem constituir família”. Por força desse preceito, consagrava a lei portuguesa apenas a possibilidade de casamento heterossexual. Indo mais longe, o casamento contraído por duas pessoas do

¹⁹ Idem, p. 405.

mesmo sexo era considerado, nos termos da anterior redação do art. 1628º, alínea e), como juridicamente inexistente.

Nas palavras de Margarida Silva Pereira, “as consequências contemporâneas do casamento heterossexual e a emergência do casamento homossexual têm raiz comum”, referindo a autora que “esta raiz se encontra na aceitação da igualdade perante a lei, apesar das diferenças de sexos”²⁰.

Por força da Lei n.º 9/2010, de 31 de maio, que veio permitir o casamento civil entre pessoas do mesmo sexo, na atual redação do art. 1577º do CC, o casamento é descrito como “o contrato celebrado entre duas pessoas que pretendem constituir família mediante uma plena comunhão de vida”, tendo sido suprimida a exigência de serem pessoas de sexo diferente.

Não obstante, a importante inovação trazida pela lei que permite o casamento entre pessoas do mesmo género não deixa de ser sujeita a críticas, pela pouco trabalhada alteração que operou. De facto, o reduzido texto da lei, de onde resultam apenas cinco artigos, deixou por regular e implicar alterações significativas noutros diplomas legais, uma vez que apenas indicou as normas do Código Civil que sofriam alteração.

A esse respeito, Jorge Duarte Pinheiro pronuncia-se criticando a atitude do legislador ordinário, que descreve como “comodista que, além de deixar uma imagem de leviandade, é suscetível de originar insegurança”²¹.

Exemplifica o Autor que, no Código do Registo Civil, permanece uma disposição em contradição com a nova orientação legislativa em relação à hétero/homossexualidade do casamento.

Trata-se do art. 155º, nº2, de onde resulta que incumbe ao conservador declarar que as partes se encontram unidas pelo casamento, mediante indicação dos nomes completos do marido e da mulher. Atento o desajuste da previsão normativa, deve esta ser submetida ao crivo do art. 5º da Lei nº 9/2010 e ser interpretada de modo a adaptar-se a uma hipótese de celebração do casamento entre pessoas do mesmo sexo.

O casamento entre pessoas do mesmo género é uma realidade que o direito vem a dar passos para acompanhar. Entre situações já pacificadas e outras polemizadas, é um assunto que não pode deixar de ser discutido no contexto do direito da família.

²⁰ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 136.

²¹ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p. 402.

2.4.1. Problema de constitucionalidade?

A Constituição da República de 1976 foi pensada e aprovada numa época em que as mencionadas novas questões em torno das relações familiares não se colocavam.

Para discussão sobre o novo conceito de casamento, é pertinente a questão suscitada por Margarida Silva Pereira: “por que motivo se considera que a igualdade perante a lei, uma vez reconhecida, impõe uma visão diferente da sociedade conjugal e uma reflexão nova sobre o casamento homossexual?”²².

Evidenciando a autora o facto de a Constituição não resolver textualmente a questão do casamento homossexual, será que isso se traduziria numa negação de tal possibilidade ou antes na remissão para o legislador ordinário dessa regulamentação?

Respondendo às questões por si formuladas, Margarida Silva Pereira entende que não seria necessário que a Constituição se pronunciasse sobre tal questão, uma vez que a consagração da liberdade de constituir família abarcaria já uma opção dos cidadãos pelos diferentes modelos de família²³.

Adotando uma posição favorável ao casamento entre pessoas do mesmo sexo, há quem argumenta que, com a revisão constitucional de 2004, onde foi proibida a discriminação em razão da orientação sexual, prevista no n.º 2 do art. 13.º CRP, teria passado a ser permitido o casamento nesses moldes.

Para Margarida Silva Pereira, a questão não se resume ao argumento da não discriminação em razão do sexo, enquanto corolário do princípio da igualdade.

Para a autora, trata-se também do necessário reconhecimento de idêntica dignidade aos dois sexos, traduzida no direito à liberdade e à afirmação plena que se revela em todas as dimensões da vida. Aliás, escreve “se a igualdade perante a lei se concretiza na igual capacidade de afirmação e transcendência de cada cônjuge, o casamento é uma sede de paridade”²⁴.

Continua justificando que o reconhecimento do direito a casar das pessoas homossexuais corresponde “à emergência numa sociedade livre em que a diferença ancestralmente reconhecida, possui agora instrumentos para se defender e afirmar”²⁵.

Por outro lado, parte da doutrina defensora da constitucionalidade do casamento homossexual entende haver uma desconexão entre o casamento e a procriação.

²² PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 136.

²³ Idem p. 138.

²⁴ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL pp.136-137.

²⁵ Idem, p. 138.

Nas palavras de Pais do Amaral, a procriação não constitui um elemento essencial do casamento, exemplificando que a impotência sexual nunca foi tida como um impedimento matrimonial. Para além disso, acrescenta o autor que a possibilidade conferida a pessoas de avançada idade, já em momento da vida não fértil, de celebrar o casamento também ajuda a contrair a tese de que a procriação deve ser fundamento para a possibilidade de celebração.

Em suma, a acompanhar o entendimento de Pais do Amaral, temos que a procriação não é requisito basilar para a concretização do casamento. Assim, face aos vários argumentos aduzidos pela doutrina, e considerando que em Portugal o casamento entre pessoas do mesmo género vem cada vez mais a consolidar-se, só resta ao direito dar passos no mesmo sentido. Para tal muito tem contribuído a jurisprudência.

2.4.2. Entendimento do Tribunal Constitucional

A rápida evolução no âmbito das novas relações de família, sem que a lei acompanhasse todo esse movimento, despoletou a necessidade de intervenção do Tribunal Constitucional, para que se pronunciasse, entre outras diversas questões, sobre o casamento entre pessoas do mesmo sexo.

Antes da alteração legislativa introduzida em 2010 pela Lei nº 9/2010, a questão da constitucionalidade relativa à possibilidade de pessoas do mesmo sexo contraírem casamento foi submetida ao Tribunal Constitucional.

Em 2009, duas mulheres, pretendendo casar-se, recorreram ao Tribunal Constitucional, com vista a saber se no âmbito constitucional o casamento abrangia relações entre pessoas do mesmo sexo, sendo que o CC excluía essa possibilidade.

Para tanto, estas duas mulheres alegaram que “a lei fundamental evoluiu num sentido específico de proteção dos direitos que possam ser afetados por força da orientação sexual das titulares”, e continuaram defendendo que “a dignidade da pessoa humana se concretiza num imperativo de igual tratamento das pessoas, estando expressamente proibida a discriminação com base na orientação sexual, e finalmente temos o direito de todos de contrair casamento, num sentido de universalidade”.

No acórdão²⁶ em que se pronunciou sobre o caso, o tribunal frisou que “a questão que, no âmbito do presente recurso, se coloca ao tribunal não reside em saber se a

²⁶ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional nº 359/09, processo, nº 779/07, Relator Carlos Pamplona de Oliveira, de 9 de Julho de 2009, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/>, consultado em 25/02/2018.

Constituição permite o estabelecimento de um regime de casamento homossexual (...) consiste em saber se é constitucionalmente imposta, como pretendem as recorrentes, a configuração do casamento de forma a abranger uniões entre pessoas do mesmo sexo”.

Assim, veio a decidir por fim que “a alegada violação do direito a contrair casamento e, ainda, a dos princípios da dignidade da pessoa humana e da igualdade, sendo certo que é manifestamente deslocada a invocada violação da garantia de constituição e tutela de família, resultante do artigo 36.º, n.º 1, conjugado com o artigo 67.º da Constituição, já que nada obsta a que as recorrentes, mesmo sem a celebração jurídica do casamento, pudessem ou possam constituir «família»”.

Esclareceu o tribunal que a opção “competiria apenas ao legislador e não ao tribunal Constitucional, o qual apenas devia controlar se o modelo escolhido” - casamento hétero ou homossexual - infringia algum parâmetro constitucional. “Optando o legislador pelo modelo tradicional de casamento, justificava-se a diferença estabelecida, não se mostrando violado o princípio da igualdade.”

Teve a decisão a vantagem de permitir um entendimento do conceito constitucional de casamento como um conceito alargado, que reconhece não só várias configurações legislativas, mas, inclusive, variadas conceções éticas ou sociais.

3. Efeitos pessoais do casamento

3.1. Alteração de estado civil – ser “cônjuge”

Atenta a necessidade de certeza nas relações familiares e o seu carácter duradouro, a celebração válida do casamento produz efeitos ao nível do estado civil da pessoa, gerando o estado de casado.

Nos ensinamentos de Pais do Amaral, o estado civil pode definir-se como “a situação de uma pessoa em relação ao matrimónio”²⁷, sendo casado/a durante o casamento, divorciado/a quando tenha sido posto fim a este por divórcio, ou viúvo/a, no caso de morte de um dos cônjuges durante o período do matrimónio. Note-se que a relação familiar em união de facto não tem associado o mesmo carácter de estabilidade, pelo que a situação de unido de facto não é considerada como um verdadeiro estado civil, não se

²⁷ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 44.

enquadrando, aliás, na definição, posto que não define qualquer situação relativamente ao matrimónio.

Deve ainda referir-se que este estado de “casado” é único ou exclusivo, ou seja, uma pessoa não pode em simultâneo ter vários estados, o que a impede de estar casada com mais do que uma pessoa. Tal é uma manifestação da proibição de poligamia.

Por conseguinte, é este estatuto de pessoa casada que acarretará efeitos a nível fiscal, pois enquanto cônjuge, no âmbito da tributação do agregado familiar, terá a possibilidade de optar pelo regime de tributação e de usufruir de benefícios pensados para as famílias.

3.2. Vinculação a deveres conjugais – solidariedade familiar?

Determina o art. 1672º do CC que os cônjuges estão reciprocamente vinculados aos deveres conjugais de respeito, fidelidade, coabitação, cooperação e assistência. Analisamos aqui em que se traduz cada um destes.

Considerando a complexidade dos contornos destes deveres, elucida Margarida Silva Pereira dever ter-se em conta que os deveres conjugais só se compreendem no âmbito de uma relação paritária, podendo estender-se a aspetos que a lei não tenha previsto, devido à complexidade da vida e às constantes mudanças²⁸.

Com destaque, em primeiro lugar, surge o dever de respeito, condição considerada de presença essencial para qualquer saudável relação entre pessoas. Aliás, como refere Pais do Amaral considera que, atenta a sua importância, facilmente na amplitude deste se incluiriam todos os demais²⁹.

Este dever de respeito, ainda que previsto no âmbito conjugal e, portanto, com contornos próprios quando necessário, não se afasta do dever geral de respeito. Desta forma, implica que os indivíduos assumam um comportamento que não cause ofensas à honra, dignidade e integridade dos outros, de modo a que os seus direitos de personalidade, cuja previsão legal consta do art. 70º do CC, não sejam afetados.

Nesse sentido, Margarida Silva Pereira entende que o dever de respeito se traduz na obrigação assumida pelos cônjuges de admitir a personalidade do outro cônjuge, na sua plenitude³⁰.

²⁸ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p.144.

²⁹ AMARAL, L. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*, Almedina. p. 101.

³⁰ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p.154.

Por fim, o dever de assistência, indicado por último, mas de essencial importância, desdobra-se, nos ensinamentos de Pais do Amaral, em duas obrigações: a de contribuir para os encargos da vida familiar e a de prestar alimentos³¹.

Assim, resulta do art. 1675º, nº1 do CC a separação entre as duas obrigações em que o dever de assistência se divide.

A contribuição que cada cônjuge deve realizar afere-se por um critério de proporcionalidade e não de igualdade, uma vez que são tidas em conta as verdadeiras possibilidades de cada um. Com isto, procura-se um certo equilíbrio relativamente à obrigação dos cônjuges de contribuir para os encargos da vida familiar. Aqui é evidente a ideia de igualdade de direitos e deveres dos cônjuges na sociedade conjugal.

Este dever, como se percebe, funciona numa absoluta lógica de solidariedade entre os membros da relação conjugal.

A sua importância é tal que este subsiste mesmo nos casos de separação judicial de pessoas e bens e, inclusive, após o divórcio, na perspectiva de prestação de alimentos. Ainda, nos termos do nº2 do art. 1675º do CC, “o dever de assistência mantém-se durante a separação de facto se esta não foi imputável a qualquer dos cônjuges”, esclarecendo o nº2 desse artigo que “se a separação de facto for imputável a um dos cônjuges, ou a ambos, o dever de assistência só incumbe, em princípio, ao único ou principal culpado”.

Neste esteio, refere Pais do Amaral, a obrigação de prestação de alimentos apenas se autonomiza a partir do momento em que os cônjuges se encontram numa verdadeira separação de facto ou de direito³².

No entanto, do nº3 do preceito resulta ainda que, a título excecional, pode o julgador, por razões de equidade, impor tal dever ao cônjuge inocente ou menos culpado.

Em bom rigor, o incumprimento de deveres conjugais não tem associada a aplicação de qualquer sanção legalmente prevista. Justificando tal “omissão”, Pais do Amaral esclarece que, no caso de violação destes deveres, não se pode exigir ao faltoso o seu cumprimento pelo simples facto de não ser possível obrigar alguém à prática de determinado ato.

Acresce o autor que tal comportamento violador dos deveres conjugais também não dá direito ao cônjuge prejudicado de exigir uma indemnização, apenas lhe restando a possibilidade de, querendo, pôr fim ao casamento³³.

³¹ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. pp. 186 a 194.

³² AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina p. 194.

³³ *Idem*, p. 14.

No entanto, parece que a jurisprudência tem aberto caminho no sentido de permitir ao cônjuge lesado pela violação de deveres conjugais poder demandar a reparação dos danos causados, o que ocorrerá com a condenação na obrigação de pagamento de uma indemnização.

Nesse sentido, é pertinente a análise de acórdão³⁴ do Supremo Tribunal de Justiça³⁵ de 2016, sobre matéria de violação de deveres conjugais, onde o Tribunal não só realiza um esboço e evolução do quadro matrimonial no ordenamento jurídico português no que diz respeito a deveres conjugais, como fundamenta de forma bastante clarificadora a decisão tomada.

Relativamente à evolução do direito matrimonial português, cabe frisar que a Constituição da República Portuguesa de 1976, no art. 36º, nº 3, veio consagrar o princípio da igualdade de direitos e deveres dos cônjuges “quanto à capacidade civil e política e à manutenção e educação dos filhos”.

No seguimento da consagração constitucional, Antunes Varela veio pronunciar-se no sentido de tal preceito vir colocar termo ao anterior “modelo de sociedade conjugal diferenciada, assente na complementaridade dos sexos, refletida na função específica de cada um dos cônjuges dentro da família” em razão da necessidade de fomentar uma “sociedade funcionalmente indiferenciada ou, pelo menos, não tipicamente diferenciada, assente sobre dois novos princípios: o da igualdade de direitos e deveres dos cônjuges (igualdade jurídica) e o da direção conjunta ou da codireção, quer nas relações de carácter pessoal, quer nos assuntos de natureza patrimonial”³⁶.

As alterações legislativas que se seguiram, na decorrência da evolução constitucional no âmbito da instituição família, incidiram sobre o regime dos deveres conjugais, tendo o Decreto-Lei n.º 496/77, de 25 de novembro, acrescentado o dever de respeito e de cooperação aos já consagrados deveres de fidelidade e de coabitação, a anteceder o também pré-existente dever de assistência. O mesmo diploma introduziu ainda alterações ao regime de divórcio, afastando o anterior regime que consagrava causas tipificadas, para vir o art. 1778º do CC instituir um sistema de duas variantes: uma com base na violação culposa, grave ou reiterada, dos deveres conjugais (divórcio-sanção) e outra baseada nas situações objetivas especificamente previstas (divórcio-remédio).

³⁴ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo nº 2325/12.3TVLSB.L1. S1, Relator Tomé Gomes, de 12 de maio de 2016, disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 25/02/2018.

³⁵ Adiante por referência apenas STJ.

³⁶ VARELA, A. (1999). *Direito da Família*. 5ª ed. Vol. I. Lisboa: Livraria Petrony. pp. 334 e 335.

Em paralelo, como novidade, veio o artigo 1792.º do CC prever a possibilidade de um dos cônjuges reparar os danos não patrimoniais causados ao outro cônjuge pela dissolução do casamento, aí se estabelecendo, na redação de então, que o pedido de indemnização devia ser deduzido na própria ação de divórcio.

Com isto, deu-se a consagração do direito a indemnização por danos não patrimoniais decorrentes do próprio divórcio, motivado na violação dos deveres conjugais.

Nesse seguimento, surge a questão aqui estudada, ou seja: no âmbito geral da responsabilidade civil, referente aos deveres conjugais, cabe ao cônjuge lesado, independentemente de divórcio, o direito a ser indemnizado?

Voltemos ao caso submetido para apreciação do STJ. A autora alegava a violação dos deveres de respeito, fidelidade, coabitação, cooperação e assistência, o que, de resto, conseguiu provar, pedindo a condenação do Réu, cônjuge daquela, no pagamento de uma indemnização, a título de danos patrimoniais e não patrimoniais.

Na decisão, o tribunal, por referência ao art. 1792º do CC, pronunciou-se sobre a demanda, esclarecendo que “no que respeita à admissibilidade do direito a indemnização por danos decorrentes da violação dos deveres conjugais pessoais, desenhavam-se, na doutrina nacional, duas perspetivas”.

Segundo o citado acórdão, a primeira, imbuída de um “cariz tradicional, no sentido de negar tal direito, ancorada na tese da denominada fragilidade da garantia daqueles deveres”³⁷, assenta na ideia de impossibilidade de imposição de tais deveres e no carácter íntimo destes. Nesta perspetiva, a exigência de deveres conjugais consubstanciaria uma intromissão externa conflituante com o princípio da autorregulação familiar. Mas, por outro lado, o Judiciário não pode ignorar tal tutela.

Acerca desta discussão, vejamos a manifestação de alguns doutrinadores.

Pais do Amaral posiciona-se no sentido de entender que os direitos pessoais familiares são “tutelados por uma garantia mais frágil do que a generalidade dos outros direitos”³⁸, ainda que reconheça que tal consideração não afasta a responsabilidade civil ou penal do ato que está na origem do incumprimento do dever conjugal, mas não sendo,

³⁷ Sobre este conceito, consultar HÖRSTER, H. (1995). “A respeito da responsabilidade civil dos cônjuges entre si (ou: a doutrina da “fragilidade da garantia” será válida?”. *Revista Scientia Iuridica*. Tomo XLIV. nºs 153-255, jan.-jun. Braga: UMINHO.

³⁸ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p.14.

para o autor, a indemnização sindicável com fundamento na mera violação do dever conjugal.

De igual modo, Ângela Cerdeira afirma que “os deveres conjugais previstos no CC se traduzem em verdadeiros poderes jurídicos de exigir o respetivo cumprimento”³⁹.

Ao nosso ver, entendemos que o art.1792º do CC há de ser cumprido até que legislação diferente venha dispor em sentido diverso.

4. Efeitos patrimoniais do casamento

Os efeitos patrimoniais do casamento encontram-se conexos com os direitos obrigacionais ou reais. Como alerta Pais do Amaral, a circunstância de os sujeitos intervenientes nestas relações serem simultaneamente sujeitos de uma relação jurídica familiar não altera os pontos e características essenciais daquelas, mas acarreta determinadas modificações na sua “dinâmica”.

Neste sentido, continua o Autor afirmando que tais relações passam a ser influenciadas pelas relações familiares dos seus sujeitos⁴⁰.

Considerando os efeitos patrimoniais despoletados pelo casamento, há que considerar o regime de bens e o regime de dívidas dos cônjuges.

4.1. Tipos de regimes de bens

Em termos históricos, em Portugal, desde os primeiros tempos, fora usado o sistema de comunhão geral, sendo este umas vezes resultado de convenção expressa nesse sentido, outras considerado pelo facto de os cônjuges viverem em economia comum durante um ano e um dia⁴¹. A evolução temporal e de mentalidades deu origem ao surgimento de novos regimes de bens e possibilidades de estipulação nessa matéria por parte dos cônjuges.

Do regime de bens resultam importantes orientações para a dinâmica das relações obrigacionais e reais quando delas façam partes pessoas casadas, pois, a partir deste, estabelece-se a estrutura/divisão patrimonial dos cônjuges. Importa ainda considerar o regime atualmente em vigor.

³⁹ CERDEIRA, A. (2000). *Da responsabilidade civil dos cônjuges entre si*. Coimbra: Coimbra Editora. p. 175.

⁴⁰ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p.13.

⁴¹ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 143.

No ordenamento jurídico português, o regime relativo aos regimes de bens, correspondendo estes à “regulamentação das relações patrimoniais entre os cônjuges e entre estes e terceiros”⁴², está compreendido nos art. 1698º a 1736º do CC.

Segundo Pais do Amaral, o regime de bens pode ser definido como “um conjunto de normas que regulam as relações de natureza patrimonial dos cônjuges entre si e as que, na vida familiar, estabelecem com terceiros”⁴³.

Já como escrevem Leite de Campos e Mónica de Campos, os “traços essenciais de cada regime de bens típico são quatro: propriedade dos bens; sua administração; responsabilidade por dívidas; poderes de disposição”⁴⁴.

É sob a liberdade dos esposados, consagrada no art. 1698º CC, que, mediante convenção antenupcial, correspondendo esta a “um ato acessório do casamento (...) só produzindo efeitos depois do casamento”⁴⁵, estes podem escolher “um dos regimes previstos neste código, quer estipulando o que a esse respeito lhes aprouver, dentro dos limites da lei”. Como limites legais, apontam-se, por exemplo, os arts. 1699º e 1720º do CC.

Esclarece Pais do Amaral que a convenção antenupcial, enquanto contrato que é, se encontra submetida aos requisitos de validade dos contratos em geral (tal como às regras de nulidade ou anulabilidade), ainda que para ela existam certas especificidades a ter em conta, nomeadamente quanto à capacidade para a sua celebração.

Note-se que, diferentemente da aferição da capacidade em geral, nos termos do art. 1708º, nº1 CC, têm capacidade para celebrar convenções antinupciais aqueles que tiverem capacidade para contrair casamento.

Além disso, as convenções só são válidas, como decorre do art. 1710º do CC, se forem celebradas por declaração prestada perante um funcionário do registo civil ou por escritura pública⁴⁶.

Assim, o sistema jurídico português concernente ao regime casamento, as suas consequências e os seus efeitos, não impõe aos consortes, salvo disposição imperativa em contrário, qualquer regime de bens, assim como não limita aos modelos definidos no CC. Antes, dando-lhes liberdade para adotarem um desses ou inclusive para elaborarem um

⁴² Assim os caracterizam FALCÃO, M. [et. al.]. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 79.

⁴³ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 135.

⁴⁴ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. p. 255.

⁴⁵ MENDES, J. (1991). *Direito da Família*. Lisboa: AAFDL. p. 158.

⁴⁶ MENDES, J. (1991). *Direito da Família*. Lisboa: AAFDL. p. 140.

novo regime, ou ainda simplesmente combinarem aspetos dos vários tipificados. Lembra-se que tal liberdade, evidentemente, não é irrestrita e sobre isto o próprio código traz os seus parâmetros.

Apesar do apresentado regime geral de liberdade, deste se excetuam os casos das alíneas a) e b) do nº1 do art. 1720º do CC, onde se preveem os casos de casamentos realizados na ausência do competente e prévio processo preliminar de casamento, e, da mesma forma, quando um dos nubentes haja perfazido 60 anos de idade. Somente nestes casos há a imperatividade absoluta, que, no caso concreto, é a do regime de separação.

Assim, admitindo-se escolha entre os regimes típicos, as partes podem, quando a lei o permite, optar entre os dois regimes de comunhão, sendo que “em ambos existe uma massa de bens comuns, propriedade de ambos os cônjuges, ao lado de bens próprios de cada um deles que, na comunhão geral, se reduzem a pouco”⁴⁷, ou pelo regime da separação, onde “não há bens comuns”⁴⁸.

Em termos gerais, o art. 1404º do CC dispõe que as regras da compropriedade são aplicáveis, com as devidas adaptações, à comunhão de quaisquer outros direitos, sem colocar em causa o disposto especialmente para cada situação, pelo que “na falta de disposição especial (...) será utilizável para compor a solução mais justa nos quadros do Direito da Família”⁴⁹.

Sobre a natureza dos bens, Diogo Leite de Campos e Mónica Martinez de Campos ensinam que “os bens comuns constituem um património em compropriedade e um património autónomo (...) a doutrina defende, frequentemente, a esse propósito, que os bens comuns integram um património coletivo”⁵⁰, sendo este compreendido como “aquele que pertence em comum a várias pessoas, sem se repartir entre elas por quotas ideais”⁵¹.

Ainda relativamente à natureza dos bens comuns, em decisão do Tribunal da Relação de Coimbra, evidenciou-se que “I – O património comum dos cônjuges constitui uma massa patrimonial a que, em vista da sua especial afetação, a lei concede certo grau de autonomia - embora limitada e incompleta - mas que pertence aos dois cônjuges, em bloco, sendo ambos titulares de um único direito sobre ela. II - Os bens comuns dos

⁴⁷ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. p. 255.

⁴⁸ Idem p. 265.

⁴⁹ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina p. 257.

⁵⁰ Neste sentido, cf. as palavras de Carlos Alberto da Mota Pinto em PINTO, C. (2005). *Teoria Geral do Direito Civil*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora. pp. 352 e ss.

⁵¹ CAMPO, D. & CAMPOS, M. (2016) *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. p. 256, para quem se trata de um regime de compropriedade, só divisível nos casos legalmente previstos.

cônjuges constituem objeto não duma relação de compropriedade - mas duma propriedade coletiva ou de mão comum. III - Cada um dos cônjuges tem uma posição jurídica em face do património comum, posição que a lei tutela. Cada um dos cônjuges tem, segundo a expressão da própria lei, um direito à meação, um verdadeiro direito de quota, que exprime a medida de divisão e que virá a realizar-se no momento em que esta deva ter lugar”⁵².

4.1.1. Comunhão de adquiridos

“De longe o regime de bens mais aplicado em Portugal”⁵³, o regime da comunhão de adquiridos “caracteriza-se pela existência concomitante de bens próprios e comuns”⁵⁴, tendo regulação específica nos arts. 1721º a 1731º do CC.

Assim, é este considerado o regime supletivo, art. 1717º do CC, sendo aplicável na falta de convenção antenupcial, ou “no caso de caducidade, invalidade ou ineficácia” desta.

Desta forma, na ausência de escolha pelas partes ou na ocorrência de qualquer das mencionadas eventualidades, é de aplicar-se ao casamento o regime de comunhão de adquiridos. Isto, também, se não for de aplicar, imperativamente, a convenção antenupcial de separação de bens.

E, neste caso, revela-se imperativo procurar quais os bens próprios de cada um dos cônjuges e quais os que, comunicáveis, se consideram comuns a ambos. Adiantando uma explicação, Leite de Campos e Marta Martínez de Campos escrevem que “a regra geral é a de que são comuns todos os bens adquiridos a título oneroso na constância do matrimónio, e são próprios de cada um dos cônjuges os levados por ele para o casamento ou adquiridos a título gratuito depois do casamento”⁵⁵.

Para auxílio nessa tarefa, lista o art. 1722º do CC o conjunto de bens próprios para efeitos do regime de comunhão de adquiridos. São, por força do nº1, alínea a), aqueles que cada um dos cônjuges já tenha no momento da celebração do casamento.

⁵² Cf. o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, processo 4931/10.1TBLRA.C1, de 8/11/2001 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 24/02/2018.

⁵³ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 285.

⁵⁴ FALCÃO, M., SERRA, M. & TENREIRO, S. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 80.

⁵⁵ CAMPO, D. & CAMPOS, M. (2016) *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. p. 257.

Por força da alínea b), compreendem-se também os bens que, ainda que adquiridos já em momento posterior à celebração do casamento, advenham de sucessão ou doação, estando aqui compreendidos os “bens adquiridos através de liberalidades de uso”⁵⁶.

Ainda que advindos a título gratuito, os bens serão tidos como comuns “se o doador ou testador assim o tiver determinado (...) entende-se que o determinou se a liberalidade for feita a favor de ambos os cônjuges (art. 1729º, nº1 do CC)”⁵⁷.

Sobre a articulação entre os arts. 1722º, nº1 b) e 1729º, nº1 do CC, Pires de Lima e Antunes Varela escrevem que “o ingresso de bens doados ou deixados a um dos cônjuges, previsto no nº1 do art. 1729º, não constitui propriamente uma exceção ao disposto na alínea b) do nº1 do artigo 1722º. Trata-se apenas de reconhecer a existência de casos em que a vontade do doador ou do autor da disposição *mortis causa* é a de beneficiar conjuntamente os dois cônjuges”⁵⁸.

Por último, nos termos da alínea c), verifica-se que são também considerados próprios dos cônjuges os bens adquiridos na constância do matrimónio por virtude de direito próprio anterior.

Exemplo desta possibilidade reside, ilustrativamente, em “A adquiriu com bens provindos do seu salário, de rendimentos de outros bens, uma quinta e casou no dia seguinte. A quinta é sua” ou “A entrega a C o bem X (uma casa) recebido por si antes de casar, recebendo no lugar desta um quintal”⁵⁹.

A norma não é taxativa, mas meramente exemplificativa, pelo que devem ser consideradas outras situações em que os bens também mantêm a qualificação de próprios, como acontece no art. 1723º do CC que traz esta definição e especificidades nos arts. 1726º, 1727º e 1728º CC.

Para além destes, há doutrina⁶⁰ que considera também o art. 1733º do CC, sob a epígrafe de bens incomunicáveis, como aplicável ao regime de comunhão de adquiridos.

Diversamente, são considerados bens comuns do casal os que surgem referidos nos arts. 1724º a 1729º, com exceção do art. 1727º do CC.

⁵⁶ Idem p. 258.

⁵⁷ Idem p. 258.

⁵⁸ VARELA, A. & LIMA, P. (2010). *Código Civil Anotado*. Vol. IV. 2ª ed. p. 435.

⁵⁹ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 286.

⁶⁰ Assim entendem Marta Falcão, Miguel Pestana Serra e Sérgio Tenreiro Tomás, em FALCÃO, M., SERRA, M. & TENREIRO, S. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 80, onde esclarecem que se as normas de comunhão de adquiridos são aplicáveis à comunhão geral, por maioria de razão também o são nesta situação, socorrendo-se do art. 1699º, nº1, d) do CC como possibilitador da sua construção.

Das alíneas do art. 1724º do CC conclui-se que bens comuns serão os que resultam do trabalho dos cônjuges, bem como os bens adquiridos a título oneroso na existência do casamento, desde que não sejam excluídos pelo CC.

Veja-se que o “regime dos instrumentos de trabalho é delimitado em termos muito específicos. O legislador sabe que, integrados na comunhão de bens, nem por isso estes deixam de ter uma funcionalidade própria, e correspondente dinâmica, de uma pessoa identificada, o cônjuge, trabalhador”⁶¹.

Relativamente à primeira alínea, está em causa principalmente o salário, o rendimento auferido pelo cônjuge. Uma vez este já reformado após conclusão de atividade profissional, temos de saber se a natureza do bem se altera⁶².

O Tribunal da Relação de Coimbra já se manifestou quanto a esta discussão, esclarecendo que “Mal se compreenderia que o salário recebido pela prestação de trabalho fosse, como é por força do artº 1724º, al. a) do Cód. Civil, um bem comum e que a pensão mensal do reformado por invalidez, que mais não é do que a compensação pela capacidade de ganho perdida e pela conseqüente ausência (total ou parcial) de salário, tivesse natureza distinta. Aliás, se a pensão mensalmente recebida pelo reformado casado no regime de comunhão de adquiridos constituísse um bem próprio e exclusivo dele, qual seria a sua contribuição para as despesas familiares e economia do lar? E com que justiça, ficando essa pensão de fora, entraria na comunhão o produto do trabalho do outro cônjuge? (...) Acresce que as mencionadas prestações recebidas a título de pensão de reforma não se enquadram em qualquer das previsões do nº 1 do artº 1722º e/ou do nº 1 do artº 1733º do Cód. Civil, não podendo, portanto, ser consideradas bem próprio e incomunicável. Consequentemente, também por força da al. b) do artº 1724º do Cód. Civil, devem classificar-se de bem comum do casal.”⁶³.

4.1.2. Comunhão geral de bens

O regime concreto de comunhão geral de bens é regulado nos arts. 1732º a 1734º CC, aplicável quando os cônjuges o escolham.

⁶¹ PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 283.

⁶² Cf. PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família, Contemporâneo – Lições*. 4ª ed. Lisboa: AAFDL p. 521. O autor explica que os bens ou proventos de natureza semelhante ao produto do trabalho dos cônjuges, como sejam pensões ou complementos de reforma, por aplicação do art. 1699º, nº1, d) CC, não integram o conceito de bens comuns.

⁶³ Neste sentido, o Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, processo 800/12.9TBCBR.C1, de 29/10/2013 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 25/02/2018.

No entanto, há situações em que não têm tal possibilidade de escolha, o que ocorre quando o casamento seja celebrado por quem “tenha filhos, ainda que maiores ou emancipados”, art. 1699º, nº2 CC.

Sem embargo, entende-se que esta restrição não deve ser considerada “se só houver filhos em comum, pois o objetivo da solução preconizada neste artigo é proteger os filhos enquanto herdeiros legítimos ou legitimários”⁶⁴ - é esta a orientação maioritária da doutrina⁶⁵.

Não obstante, para além da restrição mencionada, este regime de bens também não pode ter lugar no caso de casamentos urgentes, situações em que se aplica o regime imperativo de separação de bens, art. 1720º, nº1, a) do CC.

O regime da comunhão geral caracteriza-se por “a maioria dos bens integrarem a comunhão”⁶⁶ ou por haver “em princípio, só uma massa patrimonial: os bens comuns”⁶⁷, continuando Leite de Campos e Mónica Martinez de Campos a explicar que “a existência de bens próprios deve considerar-se excecional, reduzindo-se só àqueles casos que forem deixados ou doados a um dos cônjuges com a cláusula de incomunicabilidade”⁶⁸. Neste regime, são comuns a ambos os cônjuges os bens que eles tenham trazido para a sociedade conjugal, adquiridos a título gratuito ou oneroso.

Dispõe o art. 1732º do CC que, quando os cônjuges tiverem optado pela comunhão geral, o património comum será compreendido pelos bens presentes e futuros dos cônjuges, desde que não sejam excetuados por lei, o que sucederá, por exemplo, quando os bens sejam legalmente caracterizados como próprios, não se comunicando.

Tal sucede com os bens indicados no art. 1733º, nº1 do CC, nas suas várias alíneas, com a situação excecional do seu nº2.

Os referidos bens são excecionados por este preceito devido ao facto de “se tratarem, eminentemente, de bens de natureza íntima e estritamente pessoal”⁶⁹.

⁶⁴ FALCÃO, M, SERRA, M. & TENREIRO, S. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 81

⁶⁵ Também partilha desse entendimento Jorge Duarte Pinheiro, em PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4ª ed. Lisboa: AAFDL. pp. 492 e 493.

⁶⁶ FALCÃO, M, SERRA, M. & TENREIRO, S. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 80.

⁶⁷ CAMPO, D. & CAMPOS, M. (2016) *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. p. 264.

⁶⁸ Idem p.264.

⁶⁹ FALCÃO, M, SERRA, M. & TENREIRO, S. (2016). *Direito da Família – Da teoria à prática*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 81.

4.1.3. Separação de bens

O regime de separação de bens, regulado entre os arts. 1735º e 1735º do CC, tem como “caraterística fundamental a inexistência de património comum, no máximo existirão bens em compropriedade (...) mas nunca bens comuns”⁷⁰, pelo que “cada cônjuge é titular dos bens que detinha à data do casamento, bem como dos bens que adquira futuramente”⁷¹.

Este regime poderá vigorar em três hipóteses: ter sido escolhido pelos cônjuges na convenção antenupcial; surgir, em razão das circunstâncias, como regime de bens imperativo nos casos previstos no art. 1720º do CC; e em separação judicial de bens, procedendo-se à partilha do património comum.

Um interessante caso sobre a forma como o regime de bens pode ser utilizado pelos cônjuges, evidenciando, em caso de divórcio, não só as caraterísticas do regime, mas também a intenção de prejudicar a situação patrimonial do outro cônjuge, ao invocar um regime que lhe era desfavorável, foi decidido pelo Supremo Tribunal de Justiça⁷², que, na sua decisão, estabeleceu que “I - No regime de separação de bens, inexistem bens comuns dos cônjuges, mas apenas, bens em compropriedade, sendo configurável a existência de um mandato tácito para enquadrar as hipóteses em que um dos cônjuges adquire bens em nome próprio mas com dinheiro que é também do outro, atento o facto de a comunhão de vida implicar realizações económicas conjuntas. II - Resultando da factualidade provada que os cônjuges ignoravam que o seu casamento estava imperativamente sujeito ao regime da separação de bens e que acreditavam que vigorava entre eles um regime de comunhão (o que explicaria a desnecessidade de rodear a utilização do dinheiro de ambos de quaisquer cautelas ou de fazer intervir a autora como compradora para que os bens fossem comuns) e tendo decorrido 40 anos de vida comum, constitui abuso do direito a invocação, pelo réu, daqueloutro regime para se arrogar a propriedade exclusiva de bens que foram adquiridos com dinheiro da sua cônjuge, havendo, pois, que considerar que tais bens pertencem a ambos, em regime de compropriedade”.

⁷⁰ Idem, pp. 81 e 82.

⁷¹ PREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL. p. 295.

⁷² Cf. o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo 3/11.0TBOHP.C1. S1, de 14/04/2015 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 25/028/2018.

4.1.4. Liberdade de escolha

Não obstante a aparente tipicidade de regime de bens, posto que a lei dedica a cada uma seção específica dentro do Código Civil, diferenciando assim a sua regulação e efeitos jurídicos, não nos esqueçamos de que, por força do disposto no art. 1698º do CC, é dada aos cônjuges a liberdade de convencionar o regime que lhes aprouver, desde que dentro dos limites legais consagrados.

Como o próprio nome indica, na modalidade liberdade de escolha, os nubentes optam por um regime que difira dos regimes típicos e estabelecem, de acordo os parâmetros legais, o que melhor lhes aprouver, podendo combinar características dos regimes tipo conhecidos. O regime demonstra-se bastante permissivo, visto que os nubentes não só têm a liberdade de escolher o regime de bens, mas ainda lhes é facultada a inclusão de normas volitivas que são estranhas à construção de um regime de bens, tal qual as encontramos previstas nos arts. 1700º e ss do CC.

Importante mencionar, acerca dos “limites da lei”, que as matérias excluídas da liberdade de estipulação do conteúdo da convenção antinupcial estão enunciadas no art. 1699º CC. Também, não menos importante, é saber que o artigo 1733º CC contém uma lista de bens, denominados comunicáveis, que são retirados da liberdade de configuração das partes.

Das restrições avançadas não resulta a proibição de os cônjuges alterarem - salvo o imperativo dos bens considerados comunicáveis em qualquer circunstância, devido à especial relação que têm com o cônjuge individualmente considerado - a titularidade dos bens que foram levados para o casamento e que, durante a constância deste, foram adquiridos.

Para além disto, apesar de discutível, também não está vedada diretamente a regulamentação do regime de responsabilidade por dívidas a aplicar no caso concreto, abrindo desta forma margem para se estipular qual dos cônjuges (ou ambos), quando, como, que bens e em que circunstâncias responderá pelas dívidas fiscais contraídas. Esta constatação não é isenta de críticas e considerações doutrinárias de diversa ordem.

Rita Lobo Xavier compreende a proibição de afastar o regime de responsabilidade por dívidas na alínea b) do nº1 do art. 1699º CC, uma vez que daí resulta a impossibilidade

de alteração dos direitos e deveres patrimoniais dos cônjuges, o que se traduz, para a Autora, também na proibição de mudar os deveres impostos para proteção de terceiros⁷³.

Por seu turno, Jorge Duarte Pinheiro considera que as regras sobre o regime de dívidas pertencem ao estatuto patrimonial imperativo do casamento, como resulta do art. 1618º, nº2 CC, em conjugação com a integração sistemática do regime das dívidas⁷⁴.

Para Sofia Henriques, o regime que regula as dívidas dos cônjuges é de ordem pública, na medida em que visa tutelar os credores destas, mas não tem como finalidade tutelar o património comum ou a posição do outro cônjuge.

Para a autora, a tutela de terceiros exige que estes possam fazer-se valer das estipulações dos arts. 1691º e ss do CC, mas já não assim para os cônjuges que, nas relações internas, poderão afastar esse regime, por exemplo, estabelecendo “quais dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges”⁷⁵.

Entende, assim, que se deve distinguir as relações externas, com terceiros, das relações internas, entre cônjuges, concluindo que as alterações ao regime de dívidas dispostas na convenção antinupcial apenas são oponíveis nas relações internas.

Significa isto que as alterações apenas têm eficácia interna, não afetando a tutela de terceiros credores com quem contratem. Exemplifica que, no caso em que externamente ambos os cônjuges sejam responsáveis, no entanto, na convenção subsiste que tão só um deles deva responder, haverá lugar a compensações entre os cônjuges⁷⁶.

No mesmo sentido, haveremos de relevar em consideração a possibilidade de o regime alterado que figura na convenção antinupcial poder ser mais benéfico para os credores que o próprio regime legal previsto, caso, por exemplo, ainda que em separação de bens, convencionassem que ambos respondem pelas dívidas. Neste caso, não existiria razão para a manutenção da lógica de defesa dos terceiros, pelo que as disposições da convenção poderiam aplicar-se.

Neste caso específico, a resposta à aqui versada questão da responsabilidade por dívidas tributárias dos cônjuges, atendendo ao regime de bens consagrado, dependerá da análise casuística do conteúdo da convenção antinupcial.

⁷³ XAVIER, R. (2000). *Limites à autonomia privada na disciplina das relações patrimoniais entre os cônjuges*. “Coleção Teses de Doutoramento”. Coimbra: [Almedina](#). p. 486.

⁷⁴ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4ª ed. Lisboa: AAFDL. pp. 93 e ss.

⁷⁵ HENRIQUES, S. (2009). *Estatuto patrimonial dos cônjuges – Reflexos da atipicidade do regime de bens*, Coimbra: Coimbra Editora. p. 333.

⁷⁶ HENRIQUES, S. (2009). *Estatuto patrimonial dos cônjuges – Reflexos da atipicidade do regime de bens*, Coimbra: Coimbra Editora. p. 334.

5. Princípio da imutabilidade do regime de bens

É no art. 1714º do CC que se encontra positivado o princípio da imutabilidade das convenções antinupciais e do regime de bens decorrente da lei. Do seu nº1 resulta que “fora dos casos previstos na lei, não é permitido alterar, depois da celebração do casamento (...) os regimes de bens legalmente fixados”, pelo que estão sujeitos à regra da imutabilidade os regimes de bens livremente fixados pelos cônjuges, os regimes de bens supletivos nos termos do art. 1717º do CC e ainda os regimes de separação imperativamente impostos pelo art. 1720º do CC.

Até à celebração do casamento, os nubentes podem alterar disposições do regime de bens constantes de convenção antenupcial, sendo tal possibilidade vedada, segundo o estipulado no nº1 do art. 1712º do CC, a partir do instante da celebração do casamento.

O fundamento do princípio da imutabilidade assenta num conjunto de considerações. Desde logo, surge a necessidade de proteção dos terceiros. Se fosse possível que os cônjuges, após a celebração do casamento, mudassem os termos do regime de bens, nomeadamente “a massa patrimonial que respondia pelas dívidas que haviam contraído”⁷⁷, colocariam em causa expectativas daqueles que com um deles, ou com ambos, contrataram.

Num segundo plano, o princípio da imutabilidade surge associado à necessidade de acautelar uma possível ascendência psicológica de um cônjuge sobre o outro e, dessa forma, ser imposto a esta modificação do regime de bens que acarretasse uma situação em que se verificam prejuízos patrimoniais para este e que fosse patrimonialmente mais vantajosa para aquele⁷⁸.

Ainda assim, apesar da imposição do princípio da imutabilidade do regime de bens, o certo é que o nº1 do art. 1715º CC prevê exceções, admitindo, a título excepcional, a alteração destes. Também, pese embora não ser foco de nosso trabalho, remetemos para a leitura dos artigos 1700º a 1707º e 1711º do CC como informações complementares.

A nosso ver, *data venia*, a imutabilidade dos regimes de bens é passível de discussão judicial para análise de caso concreto, a ter, evidentemente, cautela quanto aos direitos de terceiros.

⁷⁷ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 139.

⁷⁸ *Idem* p. 140.

Capítulo III – A união de facto

1. A união de facto à luz do direito

Paulatinamente, foram proliferando as situações em que um casal se junta, mas sem ter procedido à celebração de um casamento que oficialize a constituição de uma família. Acontece que a existência desta comunhão de vida análoga ao casamento era, anteriormente, uma realidade que passava como algo despercebido ao direito.

No entanto, devido à crise com que o casamento se deparou nas últimas décadas, e ocorrendo em paralelo uma crescente opção pela constituição de relações de união de facto, estas, sempre a reivindicar o contexto de proteção às famílias, fortaleceram-se e deixaram de ser marginalizadas pela legislação.

Sob a designação de “direito convivencial”, Jorge Duarte Pinheiro entende que a situação de união de facto “identifica-se com a convivência de duas pessoas em condições análogas às dos cônjuges ou com uma coabitação, na tripla vertente de comunhão de leito, mesa e habitação”⁷⁹.

Reconhecendo a sua emergência nos dias atuais, Pais do Amaral acrescenta que esta “união de duas pessoas em condições semelhantes às dos cônjuges”, pela sua proliferação, “merece alguma proteção jurídica, mas não estão englobadas nas fontes das relações jurídicas familiares previstas no art. 1576º do CC)”⁸⁰.

O início desse caminho deu-se com o disposto no Decreto-Lei n.º 496/77, de 25 de novembro, que atribuiu repercussão jurídica às relações de união de facto. E consagrou-se nos termos do art. 2020º do CC.

O Professor Pais do Amaral dá como exemplo da proteção jurídica que é conferida a estas uniões análogas às dos cônjuges precisamente aquela que vem regulada no art. 2020º, nº1 do CC, nos termos do qual o membro sobrevivente da união de facto tem o direito de exigir alimentos da herança do unido de facto que faleceu, de forma semelhante ao regime previsto para o caso de morte de um dos cônjuges em que o sobrevivente poderá exigir direito semelhante, art. 2018º do CC⁸¹.

⁷⁹ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p. 651.

⁸⁰ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 10.

⁸¹ Idem. p. 10.

Mas foi com a importante Lei n.º 135/99, de 28 de agosto, depois revogada e substituída pela Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, que se veio a enunciar num único diploma o leque de direitos atribuídos por lei às pessoas que vivam em união de facto.

Em termos legais, ainda que não esteja esta modalidade abarcada no elemento das fontes de relações jurídicas familiares previstas no art. 1576º do CC, foi já no decorrer do século XXI que tal forma de constituição foi reconhecida juridicamente e lhe foi atribuída proteção jurídica, por força do regime criado pela mencionada Lei n.º 7/2001, com a redação atual resultante da alteração da Lei n.º 2/2016, de 29 de fevereiro.

2. União de facto e casamento - realidades idênticas ou distintas?

No enquadramento legal, diz o art. 1º, n.º2 da Lei n.º 7/2001, a união de facto é definida como “a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos”. Assim, podemos concluir que determinada união de facto que haja tido uma duração inferior não é ainda protegida.

Atenta a estabelecida analogia entre as relações familiares assentes no casamento e em união de facto, importa analisar se estas constituem efetivamente realidades idênticas ou, pelo contrário, apesar da aparente proximidade, são realidades distintas.

A par do desenvolvimento progressivo quanto à regulamentação dessas uniões, têm sido remetidos ao Tribunal Constitucional vários pedidos solicitando a apreciação da constitucionalidade de interpretações decorrentes de recusa em conceder aos membros da união de facto determinados direitos que assistem aos cônjuges.

Na análise das questões que lhe foram submetidas, o Tribunal Constitucional tem partido do entendimento segundo o qual a proteção da família, nos termos da Constituição, deve abranger não só a família constituída pelo casamento, mas também a família que assenta numa união estável e duradoura de pessoas, surgida à margem dos direitos e deveres que a lei civil atribui aos cônjuges, tendo assim uma conceção mais realística.

No que diz respeito à Constituição da República Portuguesa, dispõe o art. 36º, n.º1 CRP que “todos têm o direito de constituir família e de contrair casamento”.

O problema surge na interpretação desta norma. Tem sido defendido o direito a escolher a forma de constituir família, ainda que esta ocorra à margem dos efeitos civis que decorrem da celebração do casamento.

Esta orientação tem por base a distinção que o n.º 1 do preceito estabelece entre o “direito de constituir família” e o “direito de contrair casamento”, o que deve ser entendido como o direito de constituir família, por outro meio que não o casamento, mas também por este. Para além deste raciocínio, é também chamado à consideração o art. 26.º, n.º1 CRP, onde está previsto o direito ao desenvolvimento da personalidade, no qual se incluirá a decisão de optar pelo meio de constituição de família.

Assim sendo, tendo tal direito – o de optar pela constituição de família fundada na união de facto - consagração na CRP, a imposição constitucional de proteção da família necessariamente inclui um dever de tutelar as mencionadas uniões análogas às das famílias fundadas no casamento.

Neste contexto, veja-se a conceção do Tribunal Constitucional, aclarada pelo acórdão⁸² do Tribunal Constitucional, o qual foi chamado a pronunciar-se sobre a constitucionalidade do regime previsto no art. 8.º, n.º1 do Decreto-Lei n.º 322/90, de 18 de outubro, que estabelece as condições de proteção dos “familiares” dos beneficiários do regime geral de segurança social por eventualidade da morte, concedendo, naquele preceito, “o direito às prestações previstas neste diploma e o respetivo regime jurídico são tornados extensivos às pessoas que se encontrem na situação prevista no n.º 1 do artigo 2020.º do Código Civil”, ou seja, em união de facto.

Pronunciou-se o tribunal no sentido de não se verificar inconstitucionalidade. Na decisão assim ficou: “a) Não julgar inconstitucional as normas do n.º 1 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 322/90 e do artigo 3.º do Decreto-Regulamentar n.º1/94, de 18 de Janeiro, quando interpretadas no sentido segundo o qual o direito à atribuição da pensão de sobrevivência por morte do beneficiário, ou quem com ele convivia em união de facto, depende de o interessado estar nas condições do artigo 2020.º do Código Civil, isto é, ter direito a obter alimentos da herança, por não os poder obter das pessoas referidas no artigo 2009.º, n.º 1, alíneas a) a d) do mesmo Código. b) Consequentemente, negar provimento ao recurso.”

Concluindo, as situações são idênticas enquanto formas de constituição de família e de união de pessoas que pretendem constituir um agregado familiar, sendo um tratamento legal diferenciado, sem justificação, considerado inaceitável. No entanto, importa ressaltar que não é imposta uma equiparação geral do regime da família fundada

⁸² Cf. o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º651/09, processo n.º 1019/2008, Relatora Maria Lúcia Amaral, de 15 de dezembro de 2009, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt> consultado em 28/02/2018.

no casamento e da família assente em união de facto, reconhecendo-se expressamente que o legislador ordinário goza, neste campo, de uma ampla margem de conformação.

Lembra Jorge Duarte Pinheiro que a união de facto se distingue do casamento em três planos: no da constituição, no dos efeitos e no da extinção⁸³.

Primeiramente, a união forma-se desde o momento em que os sujeitos vivem em coabitação, dispensando-se qualquer cerimónia ou forma especial para a sua constituição. Para além disso, a lei não consagra qualquer previsão de direitos e deveres recíprocos entre os membros da união, tal como não regula questões de administração e disposição de bens ou dívidas dos unidos de facto. Por fim, a união dissolve-se de modo bastante simples, sendo bastante a vontade de uma das partes, sem necessidade de qualquer intervenção estadual ou especial formalidade.

Assim, apesar de ambas as figuras, casamento e união de facto, serem apontadas como constitutivas de relações familiares em termos idênticos, entre elas surgem diferenças que importa não esquecer.

Não obstante, é importante dizer que a “união de facto” cada vez mais ganha o *status* de família, evolui no reconhecimento do direito e traz desdobramentos no sentido de união protegida e desprotegida.

Entretanto, neste trabalho, o foco é o instituto do casamento em razão dos regimes de bens de casamento também em estudo. A união de facto, quando aqui mencionada, é o pela imprescindibilidade que se impõe no âmbito da família. E, conseqüentemente, no contexto da ligação do Direito da Família com o Direito Fiscal, na atualidade, não há como não falar acerca da tributação do rendimento também nessa forma de constituição de família. Entretanto, a união de facto, por si só, merece um trabalho apartado, pela importância do tema.

Em suma, nesta apertada síntese, tem-se que a união de facto, embora tenha evoluído muito no âmbito da sua consolidação e atraído para si os olhos da legislação e também da jurisprudência, ainda é alvo de distinção em relação ao instituto denominado casamento. Sendo este de proteção mais alargada e protegido também no que diz respeito à prova documental, difere da união de facto que, muitas vezes, há de recorrer a prova testemunhal para confirmar a sua existência.

⁸³ PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p. 652.

Capítulo IV – Modificação das relações familiares

1. Preliminares

Estudadas as formas de constituição da família, cabe também considerar as formas pelas quais esta pode ser extinta, isto é, de que modo podem os elementos familiares separar-se e, pôr fim ao vínculo que os une.

Note-se que a referência aqui feita às modalidades de extinção das relações familiares, patrimoniais ou pessoais, diz apenas respeito às formas pelas quais os cônjuges ou unidos de facto dispõem relativamente aos laços entre eles, não abrangendo, conseqüentemente, as relações de parentesco.

A lei civil prevê as vicissitudes pelas quais a relação matrimonial pode passar. No Código Civil estão previstas como formas de modificação das relações familiares fundadas no casamento o divórcio, a separação judicial de pessoas e bens e a separação de bens. Para além destas modalidades, vamos abordar ainda a separação de facto, pela relevância que apresenta na aplicação de algumas destas modalidades.

Assim, no presente capítulo, propomos tratar em detalhe, num único subcapítulo, as modalidades que podem estar presentes na modificação das relações familiares.

2. Modalidades

Apresentamos primeiro as figuras que provocam menos impacto na estrutura conjugal e, posteriormente, aquelas que significam uma verdadeira rutura relacional entre cônjuges e unidos de facto.

Denotamos que a sociedade conjugal pode ser atingida relativamente às pessoas e aos bens ou só no que toca aos bens dos seus membros. Esta é uma das diferenças a ter em conta na compreensão das diferentes figuras que aqui se tratam.

2.1. Separação de facto

A figura da separação de facto surge como um dos possíveis fundamentos previstos no art. 1781º do CC para a efetivação do divórcio sem o consentimento de um dos cônjuges.

O art. 1782º, nº1 do CC define a separação de facto como a situação em que “não existe comunhão de vida entre os cônjuges e há da parte de ambos, ou de um deles, o propósito de não a restabelecer”.

Assim, a caracterização da situação como de separação de facto exige a verificação de pelo menos dois requisitos. Por um lado, a inexistência de uma vida em comum do casal e, por outro, o propósito de não reconstituir a vida em comum.

2.2. Separação de bens

A figura da separação de bens, ou, como está prevista, a simples separação judicial de bens, é caracterizada por fazer operar uma separação que se restringe unicamente aos bens, não atingindo os deveres previstos no art. 1672º do CC que recaem sobre os cônjuges. Assim sendo, a modificação tem repercussões apenas ao nível do regime de bens, que passa a ser o da separação.

Dispõe o art. 1767º do CC que qualquer um dos cônjuges, receando perder o que é seu devido a má administração do outro, pode requerer a separação dos bens, funcionando assim como uma providência com vista à proteção do seu património.

Cabendo a administração dos bens a ambos os cônjuges, qualquer destes pode recorrer a esta possibilidade. Daqui se extraem os pressupostos da separação.

Para que ela possa ter lugar, é necessário que o requerente esteja na iminência de perder o que é seu, devendo tal perda resultar de factos concretos que fundamentem o receio. Note-se que não é suficiente a prática de um ou outro ato isolado, mas antes uma “gestão sistematicamente malconduzida”⁸⁴, que acarretará, muito provavelmente, prejuízos.

Escreve Pais do Amaral que em causa não está uma sanção a aplicar contra o cônjuge administrador, relevando-se antes como um meio de defesa dos interesses patrimoniais do consorte⁸⁵, atuando preventivamente.

Apesar da simplicidade na dinâmica da separação de bens, esta tem um carácter litigioso. Resulta do art. 1768º CC que “a separação só pode ser decretada em ação intentada por um dos cônjuges contra o outro”.

Terá o cônjuge autor de em ação declarativa constitutiva solicitar ao tribunal esse efeito jurídico, que alterará a ordem jurídica existente relativamente à massa patrimonial

⁸⁴ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 163.

⁸⁵ Idem p. 162.

dos cônjuges, independentemente da vontade do cônjuge réu. Só tem legitimidade para propor esta ação, como resulta do art. 1769º, nº1 CC, o “cônjuge lesado ou, estando ele interdito, o seu representante legal, ouvido o conselho de família”.

Quanto aos efeitos que estão presentes no instituto da separação de bens, os mesmos estão previstos no art. 1770º do CC. O nº1 da norma estabelece que, após o trânsito em julgado da sentença que decretou a separação judicial de bens, o regime de bens de casamento dos cônjuges passa a ser o da separação e é realizada a partilha do património comum. Tal procedimento ocorre “como se o casamento estivesse dissolvido”.

Assim, deixa então de haver bens em comum, ficando cada cônjuge com a administração e livre disposição quanto ao seu património. Relembre-se, a respeito do princípio da imutabilidade dos regimes de bens, que o art. 1715º, nº1, alínea b) do CC prevê como exceção que permite a alteração daqueles a simples declaração judicial de separação de bens.

2.3. Separação de pessoas e bens

Estabelece o art. 1771º do Código Civil que é irrevogável a simples separação judicial de bens. Esta figura intermédia promove a separação de pessoas e bens que, embora não dissolva a união jurídica operada pelo casamento, implica já a cessação de determinados deveres conjugais e afeta as relações patrimoniais. Não chega a dissolver os laços matrimoniais, pelo que os cônjuges permanecem casados.

O art. 1794º do CC, referente à separação judicial de pessoas e bens, remete a sua regulação, com as necessárias adaptações, para o regime do divórcio. Por força desta remissão, a separação judicial de pessoas e bens compreende as mesmas características daquele, com a possibilidade de consentimento recíproco ou sem consentimento de um dos cônjuges. Admite os mesmos fundamentos que justificam a modalidade de divórcio e pode ser requerida administrativa ou judicialmente.

Lembram ainda Leite de Campos e Mónica Martinez de Campos que tal remissão esclarece que as causas da separação sem consentimento do outro cônjuge serão as mesmas que no divórcio sem consentimento, já que este preceito manda aplicar as regras dos arts. 1779º e 1781º CC⁸⁶.

⁸⁶ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina. pp. 325 e 326.

Do art. 1795º, nº1 do CC resulta a possibilidade de esta forma de separação ser pedida em reconvenção, “mesmo que o autor tenha pedido o divórcio” e “tendo o autor pedido a separação de pessoas e bens, pode igualmente o réu pedir o divórcio em reconvenção”.

Quanto aos efeitos que decorrem da procedência do requerimento de separação judicial de pessoas e bens, estabelece o art. 1795º-A que esta “não dissolve o vínculo conjugal, mas extingue os deveres de coabitação e assistência, sem prejuízo do direito a alimentos”, acrescentando que “relativamente aos bens, a separação produz os efeitos que produzia a dissolução do casamento”.

Porém, em boa verdade, mantém-se ainda o casamento, pelo que não pode qualquer dos cônjuges contrair novas núpcias. Em suma, veem-se afetados não só as relações pessoais, como também o regime de bens do casamento.

A nível pessoal, mantêm-se naturalmente, uma vez que se mantém também o casamento, o dever de fidelidade, de respeito e de cooperação, ainda que em moldes mais ténues. No entanto, como curiosamente esclarecem Leite de Campos e Mónica Martinez de Campos, o cônjuge separado de pessoas e bens pode validamente constituir uma união de facto⁸⁷, nos termos do art. 2º, alínea c) da LUF.

No plano patrimonial, os efeitos são os mesmos que os da dissolução do casamento. Na verdade, o casamento “para subsistir sob a sua forma mais simples, não é preciso que se mantenham quaisquer relações patrimoniais entre os cônjuges”⁸⁸.

A separação judicial de pessoas e bens termina em duas situações: com a reconciliação dos cônjuges ou pela dissolução do casamento, sendo vista como uma transição para este, como resulta do disposto no art. 1795º-B do CC.

Trata-se, respetivamente, de esperar que os cônjuges recuem, ou avancem, na decisão já tomada.

À luz do art. 1795º-C do CC, a reconciliação traduz-se em os cônjuges poderem, a todo o tempo, restabelecer não apenas a vida a dois, mas da mesma forma o completo benefício e eficácia plena dos direitos e deveres conjugais.

⁸⁷ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina p. 326.

⁸⁸ *Idem* p. 327.

2.4. Divórcio

Em terceiro lugar, surge o divórcio, que significa a dissolução da relação matrimonial fundada no casamento, colocando termo à generalidade dos deveres conjugais a que os cônjuges estavam vinculados.

Nos termos do nº1 do art. 1773º do CC, o divórcio pode ser por consentimento recíproco ou sem o consentimento de um dos consortes. Do nº2 resulta que, no caso de divórcio por mútuo consentimento, este pode ser requerido por ambos os cônjuges, de comum acordo, na conservatória do registo civil ou no tribunal, esta última opção na eventualidade de o casal não ter alcançado acordo sobre aspetos relevantes do divórcio.

Já o nº3, versando sobre o divórcio sem consentimento, estabelece que este deve ser requerido no tribunal por um dos consortes contra o outro, com base num dos fundamentos legalmente previstos.

Relativamente ao divórcio por mútuo consentimento que opere por via administrativa, isto é, junto de uma conservatória do registo civil, elenca o art. 1775º, nº1 do CC a documentação a ser apresentada, daí constando, entre outros, a relação especificada dos bens comuns, a certidão de sentença judicial que tenha regulado o exercício das responsabilidades parentais e o acordo sobre a prestação de alimentos, o acordo sobre o destino da casa de morada de família e escritura da convenção antinupcial.

Acrescenta o nº2 que, via de regra, se outra coisa não resultar dos documentos apresentados, “entende-se que os acordos se destinam tanto ao período da pendência do processo como ao período posterior”.

No que diz respeito ao divórcio por mútuo consentimento com recurso ao tribunal, esclarece Pais do Amaral serem três os motivos que obrigam a que o divórcio se desenrole no tribunal e não na conservatória do registo civil.

Uma delas, aponta o autor, diz respeito às situações em que os requerentes do divórcio não se conformaram com as alterações que o Ministério Público, em processo de regulação, indicou relativamente ao exercício das responsabilidades parentais, como resulta dos arts. 1776º-A, nº4 e 1778º do CC. Outra verifica-se nas situações em que os requerentes não juntaram algum dos acordos exigidos pelo art. 1775º do CC, pelo que o requerimento terá de ser presente a tribunal. Por fim, nos casos em que, tendo sido proposta ação de divórcio sem consentimento de um dos consortes, estes depois acabem por acordar e optar pela modalidade de divórcio por mútuo consentimento⁸⁹.

⁸⁹ AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina. p. 179.

Quando não haja um acordo entre os cônjuges, não pode a qualquer deles ser vedada a possibilidade de pôr termo ao casamento a que não pretende mais pertencer e obrigá-lo a viver casado com quem não queira.

Trata-se de um direito potestativo ao divórcio que lhe é reconhecido e que, dentro da configuração legal, poderá exercer quando pretenda. Nas palavras de Pais do Amaral, este direito caracteriza-se pelo “poder conferido a um dos cônjuges de, por um ato da sua exclusiva iniciativa, embora coadjuvado por uma decisão judicial, produzir uma alteração na esfera jurídica do outro cônjuge, independentemente da sua vontade”⁹⁰. Este direito, por ser eminentemente pessoal, não pode ser exercido por outras pessoas que não as que façam parte da sociedade conjugal.

Por sua vez, o divórcio sem anuência de um dos consortes, tem sempre de seguir a vida judicial, como resulta do art. 1773º, nº3 do CC, carecendo de um fundamento previsto na lei.

Frise-se que no art. 1781º, nº1 do CC se encontram os fundamentos invocáveis para efeitos desta modalidade de divórcio, isto é, causas do divórcio litigioso. A última alínea consagra uma cláusula de carácter geral, de forma a permitir a relevância de outros factos que mostrem explicitamente a rutura da sociedade conjugal. De notar que a Lei nº 61/2008, de 31 de outubro, aboliu a possibilidade de invocação como fundamento do divórcio da violação culposa de deveres conjugais.

Assim, determina o nº1 do art. 1779º da lei maior civil que, nos casos de divórcio sem a anuência do outro consorte, a tentativa de conciliação dos cônjuges é requisito. Se não resultar, assim como prevê o nº2, o juiz procurará alcançar o referido acordo para que o divórcio siga por essa modalidade, o que poderá ocorrer em qualquer altura do processo, com as adaptações necessárias.

No que diz respeito à legitimidade, o art. 1785º, nº1 do CC estipula sobre a possibilidade de requerer o divórcio sem consentimento por um dos consortes, fazendo uma diferenciação consoante os fundamentos invocáveis. O mencionado art. 1785º remete-nos para o art. 1781º, segundo o qual qualquer dos consortes pode requerer o divórcio quando a separação de facto já tiver um ano consecutivo e também quando, por quaisquer razões, se demonstre claramente a rutura da relação conjugal.

Ainda no contexto do divórcio sem o consentimento do outro consorte, poderá ser requerido o divórcio por um dos cônjuges quando o outro tiver as suas faculdades mentais

⁹⁰ Idem p. 184.

comprometidas e tal impossibilite a vida em comum, assim como por ausência do outro cônjuge e que não se tenha notícias há pelo menos um ano.

Diz ainda o art. 1785º, nº 2 que “Quando o cônjuge que pode pedir o divórcio estiver interdito, a ação pode ser intentada pelo seu representante legal, com autorização do conselho de família; quando o representante legal seja o outro cônjuge, a ação pode ser intentada, em nome do titular do direito de agir, por qualquer parente deste na linha reta ou até ao 3.º grau da linha colateral, se for igualmente autorizado pelo conselho de família”.

É importante trazer à baila que o direito ao divórcio não é transmitido por morte. Entretanto, se já corre o processo e o requerente vier a falecer, a referida ação pode ser continuada pelos herdeiros para fins patrimoniais. Também para fins patrimoniais, essa causa poderá ser continuada em desfavor dos herdeiros do réu.

Não pode deixar de ser dito que, apesar das importantes novidades trazidas pelo novo regime jurídico do divórcio, nem todas as suas consequências são bem vistas.

Há ainda quem aponte que as soluções legais inovadoras podem esconder uma regulamentação desta modalidade de extinção das relações familiares que deixa alguns dos elementos da família em situação de dificuldades socioeconómicas.

A esse respeito, salienta Maria Clara Sottomayor que a recente reforma operada relativamente ao regime jurídico do divórcio não acautelou suficientemente a posição das mulheres e das próprias crianças, partilhando da opinião que “a lei deve, para ser justa, atender à realidade social, e não a uma sociedade do futuro que se quer construir”⁹¹.

Em suma, temos que o divórcio, assim como a união de facto, é uma realidade crescente nas relações familiares portuguesas e apenas cabe ao direito, cada vez mais, moldar-se para acompanhar as referidas realidades. Saliente-se que ainda não se chegou ao ponto de dizer que para divorciar basta estar casado, mas esse instituto jurídico tem as suas regras simplificadas e há muito, no âmbito social, os divorciados deixaram de ser vistos com olhos de censura.

⁹¹ SOTTOMAYOR, M. (2012). “E foram felizes para sempre...? Uma análise crítica do novo regime jurídico do divórcio”. *Atas do Congresso de 23, 24 e 25 de outubro de 2008*. Coimbra: Wolters Kluwer. p. 19.

2.5. Dissolução da união de facto

Deve-se ter em conta os casos de união de facto que, pela diferença entre o vínculo existente entre os elementos que a integram, apresentam particularidades próprias.

Resultam do art. 8º da Lei nº 7/2010, na atual versão da Lei nº 2/2016, as formas de dissolução da união de facto.

Nas alíneas constantes do nº1 do preceito prevê-se que a união se dissolva com a morte de um dos unidos de facto, por vontade de um, ou de ambos os membros, ou ainda com o casamento de qualquer deles.

Importante regra consta do nº2 do mesmo preceito, já que aí se prevê que, quando a dissolução tenha causa prevista na alínea b), “apenas tem de ser judicialmente declarada quando se pretendam fazer valer direitos que dependam dela”.

A declaração judicial de dissolução da união de facto deverá ser emitida em ação na qual o requerente tenciona efetivar os seus direitos dependentes da cessação da união de facto, ou em ação que respeite o regime processual das ações de estado. Assim declara o nº 3 do art. 8º da lei 7/2010.

O art. 2º-A da LUF ocupa-se também de regular a prova da cessação da união de facto protegida.

Aspeto importante lembrado por Jorge Duarte Pinheiro é o da liquidação dos interesses patrimoniais dos unidos de facto. Refere o Autor que alguma doutrina, nomeadamente Pereira Coelho, considera que, uma vez terminada a união de facto, cada um dos unidos terá o direito de participar na liquidação do património que fora adquirido pelo esforço comum dos membros dessa união⁹².

A união de facto nasce de modo muito espontâneo. Contudo, a dissolução dela muitas das vezes não goza de toda essa espontaneidade, mormente quando envolve filhos e património.

3. Efeitos

Como fomos demonstrando, as diferentes formas de modificação e dissolução das relações familiares entre cônjuges ou unidos de facto acarretam distintos efeitos, havendo distintas previsões consoante se trate de relação fundada no casamento ou através de uma união de facto. A diferença entre as situações assim o impõe.

⁹² PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL. p. 667.

Por um lado, relativamente às vicissitudes do casamento, há a situação em que se manifesta uma modificação do conteúdo patrimonial ou pessoal relacional do casal, mas se mantém ainda o vínculo matrimonial. É o caso, nesta ordem, da simples separação judicial de bens (“simples” como definido no código civil) e da separação judicial de pessoa e bens.

Por outro lado, o instituto jurídico de rotura potestativa do casamento é a do divórcio, que, impondo o termo jurídico à vida a dois, tem conseqüentemente uma alteração ao nível patrimonial e pessoal dos envolvidos. Com a declaração de divórcio, extinguindo-se a relação matrimonial, cessam para o futuro os efeitos do casamento, mas mantêm-se aqueles que tenham antes sido produzidos.

Será então necessário distinguir-se entre a cessação de efeitos no plano pessoal e no plano patrimonial, incluindo-se neste último a liquidação e partilha da comunhão conjugal, de acordo com o regime de bens, de acordo com o art. 1790º do CC⁹³.

Alerta Ana Cistina de Sousa Leal que é “a partir do trânsito em julgado da decisão” que homologa o divórcio ou da sentença que o decreta que se produzem os efeitos que daí decorrem, mas quanto ao domínio das relações jurídicas entre os cônjuges, tais efeitos retroagem à data em que fora proposta a ação⁹⁴.

Salienta ainda a Autora que, relativamente aos efeitos patrimoniais, aqueles que nos vão interessando, o objetivo da liquidação do património conjugal passa precisamente por dar “satisfação aos encargos e dívidas da sociedade conjugal ainda por cumprir (...) de modo a que não haja enriquecimento de um deles à custa do outro”⁹⁵.

Já no que diz respeito às uniões de facto, as formas de dissolução, apesar de terem pontos de contacto, são distintas.

Desde logo, não há um vínculo formal, o que agiliza qualquer processo de separação ou dissolução, bastando a vontade de um dos unidos nesse sentido, sem necessidade de consentimento do outro unido de facto, ou de, não concordando este com o fim da relação, ter de ser invocado qualquer fundamento.

Para além disso, é possível que a união de facto se dissolva com a celebração de casamento de um dos membros, situação extintiva incompatível com o regime de

⁹³ Para compreensão dos aspetos da aplicação do art. 1790º CC, cf. XAVIER, R. (2013). “Regime da comunhão geral de bens e partilha subsequente ao divórcio à luz no novo artigo 1790º do código civil”. *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Lebre de Freitas*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora.

⁹⁴ LEAL, A. (2014). *Guia prático do divórcio*. 2ª ed., Coimbra: Almedina. pp. 31-32.

⁹⁵ *Idem* p. 71.

casamento, já que existe a proibição de poligamia e a celebração de casamento por pessoa casada não só é impedimento ao novo matrimónio, como não extingue o já existente.

Já a morte de um dos unidos mais se assemelha ao regime matrimonial, uma vez que o falecimento de um dos cônjuges também dita o fim do casamento.

Naturalmente que a concretização de qualquer destas situações, quer as mencionadas para os (ex-)casados, quer para os (ex-)unidos de facto, tem efeito ao nível da tributação dos membros que pertencem ou pertenciam à relação.

Nas vicissitudes respeitantes à relação matrimonial, apenas se mantém a discussão sobre os modos de tributação dos cônjuges se o casamento se mantiver, pelo que, em caso de ter havido divórcio por acordo ou de ter sido judicialmente decretado, não há mais que haver preocupação com a tributação dos cônjuges.

Nos demais casos, em que os cônjuges permanecem casados, subsiste essa preocupação, com particularidades.

Tendo havido mera separação judicial de bens, a modificação tem repercussões apenas ao nível do regime de bens, que passa a ser o da separação. Assim, a tributação ao nível da família tem em conta o que foi já referido acima para os casos de tributação dos cônjuges quando o regime de separação resulta da convenção antenupcial.

Aquando da separação judicial de pessoas e bens, a alteração no que concerne aos bens produz os efeitos que produziria a dissolução do casamento, o que significa que deixa de haver bens em comum para responder por qualquer dívida fiscal.

No que diz respeito à dissolução das uniões de facto e à forma como os unidos são tributados, releva apenas saber se se mantém ou não a união. A manter-se, deve considerar-se no que concerne à tributação dos unidos; a dissolver-se, deixa de discutir-se a tributação e cada um surge como contribuinte individual.

Diante do exposto, tem-se que o direito acompanha, mesmo que no ritmo de “correr atrás”, a modificação das relações familiares e apresenta solução para cada modalidade em que, pelas circunstâncias diversas, ocorre a dissolução da relação.

PARTE II - INTERLIGAÇÃO ENTRE DIREITO CIVIL (DIREITO DA FAMÍLIA) E DIREITO FISCAL

Capítulo I – Relevância fiscal da família

1. A unidade fiscal

A família é um importante elemento a considerar na tributação do rendimento das pessoas singulares, porquanto o rendimento por esta gerado através dos seus elementos releva para efeitos de imposto, mormente o IRS, colocando-a como figura de destaque no panorama fiscal e evidenciando a sua relevância nessa matéria.

Comprovando isso mesmo, são esclarecedoras as palavras de Manuel Pires, que nos alerta para o facto de esta realidade social interferir em quase todos os domínios, sendo “uma unidade de consumo bem diferenciada, mas também uma unidade de obtenção de rendimento e de unidade de poupança”⁹⁶.

Começando precisamente pela discussão sobre o sentido da expressão “unidade fiscal” e a sua utilização quanto à tributação do agregado, deve ser esclarecido se se tem em vista a consideração de cada indivíduo enquanto elemento familiar ou se, pelo contrário, em causa está a própria família unitariamente considerada.

Assim, contribuindo para a compreensão da discussão, Manuel Pires avança com perguntas como: “a unidade contributiva deverá ser o indivíduo, o casal, a família ou o lar? No caso de a família ou o lar ser a unidade contributiva, qual a respetiva dimensão?”⁹⁷. Há que dar resposta a estas inquietações, pois delas depende a compreensão do fenómeno tributário.

Como escreveu Rui Morais, “estamos colocados perante o problema da escolha da unidade fiscal em relação à qual acontecerá a pessoalização do imposto”⁹⁸, ou seja, sobre que factual realidade há a considerar para efeito da carga tributária, decorrente da aplicação do processo de determinação do rendimento coletável.

⁹⁶ PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II Coimbra: Almedina. p. 496.

⁹⁷ PIRES, M. (1981). “Relatório nacional de Portugal”. In: *IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. p. 44.

⁹⁸ MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 23.

Como se compreenderá, para esse efeito, um contexto é a consideração da família e suas particularidades como unidade fiscal com todas as implicações que isso acarreta, outra realidade diferente é a consideração do mero somatório dos rendimentos de cada um dos cônjuges e, eventualmente, de pessoas que estejam a seu cargo e, mais distintamente, outra ainda é a consideração de cada elemento da família de forma isolada. Tal diferenciação repercute efeitos importantíssimos em sede de IRS.

O ponto de partida é a questão levantada por Rui Morais: “ao configurar-se um imposto pessoal sobre o rendimento surge uma opção fundamental: a quem deve ser referida a capacidade económica que se pretende tributar, à família ou ao indivíduo?”⁹⁹.

Surge o denominado dilema da escolha da “unidade fiscal”, que tem implicações a vários níveis, nomeadamente quanto à forma de tributação conjunta ou separada, quanto às deduções aplicáveis, quanto às taxas aplicáveis consoante o nível de rendimento considerado, entre outras.

A resposta adequada à interrogação levantada foi alvo de discussão, não lhe faltando considerações de carácter ideológico, sociológico, cultural e normativo relativas ao papel desempenhado pela família, visto ser esta encarada como uma “célula fundamental da sociedade” ou mesmo uma “instituição natural” do percurso de vida que não é alheia ao sistema tributário de cada Estado.

Manuel Pires vem também introduzir interrogações em sentido idêntico, nomeadamente quanto a saber se a unidade contributiva visa uma de duas opções: o indivíduo ou a família. No entanto, indo mais longe, o autor chega a sugerir uma possível nova unidade fiscal -o casal-, apesar de não aprofundar tal sugestão.

Entrando em maiores explicações, esclarece que no entendimento da unidade fiscal é necessário ter em conta “uma compatibilização equitativa entre várias exigências constitucionais, designadamente a igualdade, a proteção da família e a consideração na tributação dos rendimentos do agregado familiar”¹⁰⁰.

No caso de opção pela família enquanto unidade fiscal globalmente considerada, hoje em dia consagrada, entende Manuel Pires, muito pertinentemente, ser necessário ter em conta não só o estado socioeconómico e político do país, mas também “aspetos do tratamento das pessoas não casadas perante as casadas e ainda das unidades em que só

⁹⁹ MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina p. 23.

¹⁰⁰ PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II. Coimbra: Almedina. p. 509.

uma pessoa auferir rendimentos face às unidades com diversas pessoas auferindo rendimentos”¹⁰¹.

Afirma Leite de Campos que a família não pode ser tratada de forma desfavorável perante os outros contribuintes, pois tal implicaria uma contradição com os valores da justiça e igualdade.

Quer isto dizer que a tributação não pode funcionar como um desincentivo à opção de constituir uma família. Para que tal seja possível, a legislação fiscal deve prever soluções que fomentem a neutralidade fiscal no tratamento conferido a pessoas inseridas num seio familiar e pessoas consideradas individualmente, servindo-se da lógica da unidade fiscal, com as necessárias adaptações, para concretizar esse objetivo.

No ordenamento jurídico português, a CRP prevê um conjunto de preceitos conhecido como a “Constituição Fiscal”, que se encarrega de regular as questões relativas à tributação, de onde resulta uma nítida preocupação com o agregado familiar, sendo que o próprio texto constitucional atribui relevância ao instituto.

Neste sentido, dispõe o art. 104º, nº1 CRP que “o imposto sobre o rendimento pessoal visará a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, uma verdadeira declaração da importância da família no domínio fiscal.

Da exegese do mencionado artigo constitucional resulta que a unidade fiscal é o agregado familiar? A ser assim, estaria imposta constitucionalmente uma tributação em conjunto? A doutrina portuguesa não é unânime em considerar que do preceito se impõe a unidade fiscal, em sede de IRS, do agregado, trazendo para a discussão distintos argumentos.

Nas palavras de Xavier de Basto, “a norma certamente surpreende o observador atual, ao impor a unicidade da tributação pessoal e ao decidir constitucionalizar a escolha da unidade tributária, parecendo impor a opção por tributação conjunta do agregado familiar”¹⁰².

De acordo com a posição de Casalta Nabais, a consideração da família aparece como uma imposição constitucional, não só do art. 104º, nº1, mas também do próprio art. 67º, nº2, f) do texto constitucional.

¹⁰¹ PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II. Coimbra: Almedina. p. 507.

¹⁰² BASTO, X. (2009). “A Constituição e o sistema fiscal, XXV Anos da Jurisprudência Constitucional Portuguesa”. *Colóquio Comemorativo do XXV Aniversário do Tribunal Constitucional (24 e 25 de Outubro de 2008)*. Coimbra: Coimbra Editora. p. 176.

Porém, o autor questionou mais recentemente se fará ainda sentido o art. 104º CRP, em artigo¹⁰³ cujo título foi precisamente tal questão.

Por sua vez, Teixeira Ribeiro leciona que o art. 104º CRP, estabelecendo os ditames da tributação no contexto do imposto sobre o rendimento, opera sobre os rendimentos da família, incidindo amplamente sobre o rendimento desta, pelo que, em sua opinião “encontra-se, assim, constitucionalmente consagrada a unidade fiscal da família”¹⁰⁴.

Para Teixeira Ribeiro, que se pronunciou sobre a questão, o legislador constituinte, ao considerar as necessidades e os rendimentos da família, só poderá ter querido fazer incidir o imposto sobre todo o rendimento desta. Esclarece ainda que, nesse caso, o contribuinte não é a família, porque não tem capacidade tributária, mas um ou mais elementos da família.

Nos ensinamentos de Gomes Canotilho e Vital Moreira, “apesar de a Constituição determinar que o imposto sobre o rendimento tenha em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar, parece possível que o imposto venha a ser individual e não necessariamente familiar”¹⁰⁵.

Na opinião de Vítor Faveiro, a articulação dos arts. 104º e 67º CRP conduz forçosamente à conclusão de que as normas constitucionais pretendem criar um regime nos termos do qual a consideração dos rendimentos ou necessidades do agregado familiar nunca poderá resultar numa tributação mais gravosa do que aquela que resultaria para cada um deles se vivessem em separado, isto é, se não integrassem o agregado familiar.

Nas palavras do autor, “o sistema fiscal não pode conter esquemas ou preceitos de que resulte uma desproteção ou penalização de quem vive em família”¹⁰⁶.

O autor entende que o regime fiscal não deve desincentivar a constituição de uma família, antes pelo contrário, deverá servir de estímulo para que tal aconteça.

Na mesma linha de pensamento, Casalta Nabais escreveu que a consideração constitucional da família no domínio fiscal se integra na proibição de “discriminação desfavorável dos contribuintes casados ou com filhos face aos contribuintes solteiros ou

¹⁰³ A este propósito, cf. as palavras de José Casalta Nabais, em NABAIS, C. (2013). “Ainda fará sentido o art. 104º da Constituição?”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº1. jul-set. Lisboa: CEJUR.

¹⁰⁴ RIBEIRO, T. (1984). “A unidade fiscal”. *Boletim de Ciências Económicas – Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito*. Vol. XXVII. Coimbra: FDUC. p. 140.

¹⁰⁵ CANOTILHO, J. & MOREIRA, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada*. Vol. 1. 2º ed. revista e ampliada. Coimbra: Coimbra Editora. p. 466.

¹⁰⁶ FAVEIRO, V. (1981). “Família, Estado e imposto”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. pp. 150 e ss.

sem filhos”¹⁰⁷, concretizando-se tal imperativo mediante a imposição de diferentes cargas tributárias para cada caso concreto.

Continua o autor esclarecendo que em causa estão as dúvidas “como” e “quanto” tributar as famílias.

Perspetivando os preceitos aqui invocados, Manuel Pires entende que das disposições resulta “não ser suficiente a família não ser prejudicada, visto elas imporem a família dever ser protegida numa perspetiva fiscal”¹⁰⁸, entendendo o autor que não basta o alcance de uma situação de necessidade, mas antes de efetiva proteção.

Atenta a querela, a questão foi remetida para o Tribunal Constitucional¹⁰⁹ para que este se pronunciasse relativamente à constitucionalidade das normas que, na altura da decisão, determinavam a sujeição dos casados - não separados judicialmente de pessoas e bens, ao IRS, respeitante aos rendimentos do agregado familiar.

A questão foi levantada na medida em que, “segundo o Provedor de Justiça (...) as normas do artigo 5.º, n.º 4, da Lei n.º 106/88, de 17 de setembro e do artigo 14.º, n.º 2, do Código do IRS, ao consagrarem a sujeição de ambos os cônjuges ao IRS pelos rendimentos do agregado familiar, não se ajustam ao figurino constitucional, que é o de instituição de um imposto individual sobre o rendimento, não incidente sobre o agregado familiar (...). Na óptica do mencionado requerente, a Constituição não admite um sistema de tributação do rendimento que considere o agregado familiar como sujeito passivo do imposto”. Entende o requerente que “isso resulta, desde logo, da personalidade da tributação, claramente referida no artigo 104.º, n.º 1, da lei fundamental (...) numa perspectiva constitucional de personalidade da fiscalidade, os encargos e necessidades familiares terão de ser reportados à carga tributária de cada um dos respetivos membros sujeitos a imposto e não à do agregado em si (...)”.

A este propósito, entendeu o Tribunal Constitucional que “as normas que estabelecem a incidência do IRS sobre o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não são, em si mesmas, inconstitucionais”.

Várias razões foram apontadas pelo órgão decisor para chegar a essa conclusão: “Em primeiro lugar, a tributação conjunta dos rendimentos do agregado familiar constitui

¹⁰⁷ NABAIS, C. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. 2ª reimpr. Coimbra: Almedina. p. 525.

¹⁰⁸ PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II. Coimbra: Almedina. p. 499.

¹⁰⁹ Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/95, processo: n.º 405/88, Relator: Conselheiro Alves Correia, publicado no *Diário da República*, II Série, de 12 de abril de 1995 e disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt> consultado em 25/02/2018.

um instrumento técnico constitucionalmente adequado de regulamentação do imposto sobre o rendimento pessoal, «tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar», tal como determina o n.º 1 do artigo 104.º da Lei Fundamental, ou «de harmonia com encargos familiares», como determina o art. 67.º, n.º2, alínea f), da Constituição; (...) acentue-se, em segundo lugar, que não existe qualquer incompatibilidade entre a tributação conjunta dos rendimentos do agregado familiar e a exigência constitucional da pessoalidade do imposto sobre o rendimento, prevista no artigo 104.º, n.º 1, da Constituição. Com efeito, apesar de a família ser a unidade fiscal, ela não é sujeito fiscal, pois que não tem a capacidade tributária (...). Uma vez que, com a unidade fiscal família, o contribuinte não é esta, mas os seus membros, torna-se manifesto que o imposto continua a ter carácter pessoal; Em terceiro lugar, as normas constantes do artigo 5.º, n.º 4, da Lei n.º 106/88 e do artigo 14.º, n.º 2, do Código do IRS não violam o princípio da igualdade, condensado no artigo 13.º da Constituição (...) A solução encontrada pelo legislador constitui, como já foi referido, um mecanismo técnico-jurídico capaz de assegurar o cumprimento do preceito constitucional de proteção da família (...).”

Partilhando do entendimento do Tribunal Constitucional, escreve de forma esclarecedora Patrícia Azevedo, referindo que “a consagração da proteção constitucional da família, para efeitos de tributação do rendimento, poderia legitimar a opção pela denominada «personalização» da família, solução que, no entanto, não foi acolhida pelo legislador português, apesar das sucessivas referências ao «agregado familiar» e à responsabilidade conjunta das pessoas a quem incumbe a sua direção”¹¹⁰.

Em suma, como muito objetivamente concluem Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, as respostas às dúvidas sobre a unidade fiscal dependem da abordagem adotada e as diferentes conceções sobre indivíduo, casamento e família¹¹¹.

Neste sentido, alguns autores consideram que o indivíduo é a unidade tributária, enquanto outros conseguem conceber uma unidade marital ou, mais amplamente, o agregado familiar.

Importa relevar que a grande maioria dos doutrinadores emitiu sua opinião no contexto do regime regra da tributação conjunta. Com a reforma do CIRS em que o

¹¹⁰ AZEVEDO, P. (2014). “A consideração fiscal da família no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”. *Para Jorge Leite – Escritos Jurídicos*. Vol. II. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora. pp. 45 e ss.

¹¹¹ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 256.

regime regra passou a ocorrer o da tributação separada dos cônjuges e unidos de facto, essas palavras poderão não ser as mesmas.

Ao nosso ver, pese embora a família ter forte influência e relevância no sistema de tributação do rendimento, como acima explicitado, entendemos que é o indivíduo quem é tributado, importando salientar a magnitude do agregado familiar em que está inserido.

Neste sentido, podemos questionar, em caso de discussão judicial acerca de sonegação de imposto, por exemplo, quem funcionará no polo passivo da demanda? O agregado familiar ou o indivíduo? Com corresponsabilidade, ou não, de seu cônjuge, dependendo da situação concreta.

Reforçamos aqui o disposto do art. 13º do CIRS, onde se determina que, havendo agregado familiar, o imposto é averiguado de forma individual em relação a cada cônjuge ou unido de facto. Assim, fica expressa a individualidade do imposto e não a responsabilidade do agregado familiar. É relevante ter em conta que a tributação conjunta é opcional, sendo a tributação separada a regra.

E ainda, mesmo considerando o art. 13º, nº 3, do CIRS, referente à tributação conjunta, esta não é tão expressiva no contexto de que estamos a falar, porquanto num casal em situação de tributação conjunta, se um dos cônjuges, sujeito passivo, tiver um ganho na categoria B e o outro sujeito passivo uma perda nesta mesma categoria, a perda de um não se deduz ao ganho do outro. Nesse diapasão, invocamos o art. 55º, também do CIRS, acerca da dedução de perdas, para dizer que o reporte de perdas para os anos seguintes é feito no que respeita a cada titular de rendimentos. Diante disso, não há uma comunicação de perdas entre os sujeitos passivos que optarem pela tributação conjunta, nem no ano em que o rendimento e a perda forem apurados, nem em anos consecutivos, para efeitos de reporte.

Diante disso, tem-se que no regime da tributação conjunta há uma “solidariedade familiar”, a utilização do quociente conjugal, mesmo que um dos cônjuges tenha rendimentos. Enfim, não ocorre efetivamente uma tributação do agregado familiar. Os cônjuges, ou unidos de facto, continuam sendo a base para a tributação, mesmo no regime opcional da tributação conjunta.

Em havendo a cobrança de IRS para os constituintes/base da tributação, ou sejam, os cônjuges ou unidos de facto, remetemos a leitura para os itens responsabilidade tributária e dívida dos cônjuges.

2. Princípios de direito fiscal aplicáveis à tributação da família

Para compreensão do modo de funcionamento de qualquer sistema tributário e da forma como a atividade tributária se reflete sobre os contribuintes, é de fundamental importância ter o conhecimento dos princípios, muitos deles com expressa consagração constitucional ou nos próprios diplomas legais fiscais, que orientam a tributação.

A este propósito, lembra-nos a voz avisada de Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa que esses princípios se encontram “diretamente relacionados com valores e princípios fundamenais da ordem constitucional”¹¹² de cada Estado, tais como a dignidade da pessoa humana e a salvaguarda de direitos fundamentais.

2.1. Princípio da capacidade contributiva

Manifestando-se como um dos principais princípios norteadores da atividade tributária, o princípio da capacidade contributiva¹¹³ apresenta particularidades na proteção do contribuinte que importa analisar, especialmente na consideração desta capacidade por parte do agregado familiar.

Elucida-nos Cardoso da Costa sobre a estreita relação entre os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, frisando que estes comportam duas vertentes: uma de “generalidade”, nos termos da qual, em geral, todos os cidadãos estão obrigados ao pagamento de impostos, outra de “uniformidade”, que se caracteriza pela repartição dos impostos mediante um mesmo critério para todos.

O autor insere o princípio da capacidade contributiva (enquanto *ability to pay*) na segunda vertente do princípio da igualdade¹¹⁴.

Neste sentido, para efeitos de IRS, a incidência de imposto deve ser balizada de acordo com o critério do rendimento dos contribuintes.

A capacidade contributiva é requisito da maior importância na questão tributária; aliás, como descrevem Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, “o princípio

¹¹² MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 59.

¹¹³ Para estudo do conceito de capacidade contributiva, cf. as palavras de Clotilde Celorico Palma, em PALMA, C. (2001). “Da evolução do conceito de capacidade contributiva”. *Ciência e Técnica Fiscal*. n.º 402, abr.-jun. pp. 109-145.

¹¹⁴ COSTA, C. (2014). “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”. *Boletim de Ciências Económicas – Homenagem ao Professor Doutor António José Avelãs Nunes*. Vol. LVII. Tomo I. Coimbra: FDUC. p. 1159.

da capacidade contributiva, entendido este como pressuposto e medida dos impostos em geral e como prestações concretas, é o fundamento do sistema tributário”¹¹⁵.

Ainda que em termos não totalmente coincidentes, toda a doutrina considera dever a tributação obedecer a este princípio, sob pena de o fenómeno tributário ser injusto.

Nas palavras de Sérgio Vasques, o princípio é hoje visto como “critério adequado à repartição do imposto”¹¹⁶, relacionando o princípio com a própria ideia de justiça na tributação e que a exploração deste corolário tem como ponto de partida os impostos que incidem sobre o rendimento pessoal.

Conforme nos ensina o professor, segundo este princípio, o imposto deve ser repartido, tendo em conta a medida da capacidade contributiva que cada um mostre suportar, devendo corresponder maior imposto a quem demonstre maior força económica e, em oposição, menor importe a contribuintes com menos força económica.

Para o autor, esta fórmula resume o significado essencial do imposto, ainda que não baste, pois há que considerar outros pormenores da tributação.

Mais concretamente, referiu Saldanha Sanches que, com a tributação do rendimento, “vamos ter o rendimento do agregado familiar como índice da capacidade [contributiva] das pessoas”¹¹⁷.

Ensinou este autor que a Constituição, visando efetivar a capacidade contributiva, concebe um sistema tributário em que o corolário surge como princípio estruturante no sentido de permitir uma opção normativa relativamente à forma de distribuição dos encargos tributários, visando a justiça tributária¹¹⁸ que, por sua vez, só se alcança por intermédio do princípio da capacidade contributiva.

Sobre a determinação dos conceitos, continua o autor clarificando que “como sucede com o conceito de justiça que não pode caber numa definição exata e precisa (...) também a capacidade contributiva constitui simultaneamente um axioma ético”¹¹⁹.

Vamos ver em que consiste este princípio e verificar qual o conteúdo que lhe vem sendo atribuído. Como escreveu João Rodrigues, o respeito integral pelo corolário da capacidade contributiva passa pela “individualização”¹²⁰ do imposto de forma a que

¹¹⁵ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2003). *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. pp. 124 e 125.

¹¹⁶ VASQUES, S. (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23, jul-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. p. 16.

¹¹⁷ SANCHES, J. (1998) *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: LEX Editora. p. 143.

¹¹⁸ Idem p. 144.

¹¹⁹ Idem p. 145.

¹²⁰ RODRIGUES, J. (2003). “Algumas reflexões em torno da efetiva concretização do princípio da capacidade contributiva”. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Tribunal Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora. pp. 901-902.

permita ter em consideração as particularidades referentes aos distintos sujeitos tributários e à situação fiscal relevante em que se encontram.

Para o autor, é essencial assegurar que a *fattispecie* fiscal assenta sobre uma “efetiva força económica”¹²¹, posto que, como refere, a capacidade contributiva não se averigua com referência a um rendimento potencial, mas antes a um “quadro de concretização diferenciada atento às particularidades discriminadoras da efetiva situação fiscal de um determinado contribuinte”¹²².

No entendimento de Vítor Faveiro, a tributação deverá partir de uma situação de justiça e equilíbrio entre o índice de consumo dessa pessoa e o índice de capitalização do rendimento não consumido.

Na sua perspetiva, no caso de uma comunidade familiar, o critério de aferição da tributação tem de corresponder a uma dupla faculdade: a possibilidade de consumir bens aptos para satisfação do agregado, mas também a das necessidades próprias de cada agregado.

Para o autor, o ponto de partida passa pela consideração das necessidades da família em causa, necessidades próprias de cada elemento e necessidades do coletivo familiar¹²³. Na opinião de João Rodrigues, a tributação, segundo a capacidade contributiva, implica considerar o rendimento real do contribuinte¹²⁴, isto é, aquele que se apura com os métodos previstos na legislação tributária.

Escreve sobre a questão Sérgio Vasques que a pergunta de maior interesse passa por saber não o que o princípio da capacidade contributiva proíbe, mas o que este corolário impõe ao legislador tributário¹²⁵.

Ilustrando a complexidade da temática, escreve que “um imposto não se pode dizer em correspondência com o princípio da capacidade contributiva simplesmente por incidir sobre a riqueza, mas apenas quando incida sobre a riqueza de modo determinado”¹²⁶.

¹²¹ Idem p. 902.

¹²² Ibidem p. 905.

¹²³ FAVEIRO, V. (1981). “Família, Estado e imposto”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. pp. 149 e 150.

¹²⁴ RODRIGUES, J. (2003). “Algumas reflexões em torno da efetiva concretização do princípio da capacidade contributiva”. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa, Tribunal Constitucional*. Coimbra: Coimbra Editora. pp.906

¹²⁵ VASQUES, S. (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23, jul.-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. p. 18.

¹²⁶ VASQUES, S. (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23, jul.-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão p. 19.

Questiona autor: de que modo? Responde esclarecendo que a tributação deverá operar de um modo que permita refletir a força económica real do contribuinte, refletindo os recursos que a vida familiar tem disponíveis para liquidar o tributo. Neste sentido, nas palavras do Professor, a capacidade contributiva surge como pressuposto da tributação, mas também como limite do imposto.

Desta forma se entende, na esteira dos ensinamentos de Sérgio Vasques, que este princípio exige a “personalização do imposto”¹²⁷, ou seja, a consideração individual e concreta de cada contribuinte e a sua situação tributária.

Na experiência constitucional portuguesa¹²⁸, a construção de um regime adequado às exigências de capacidade contributiva foi sofrendo alterações e acrescentos.

A ideia da capacidade contributiva logrou consideração, desde logo, no primeiro texto constitucional - a Constituição de 1822¹²⁹.

Posteriormente, densificando aquela primeira aproximação ao conteúdo do princípio, a Carta Constitucional de 1826¹³⁰, fonte de direito do constitucionalismo monárquico, acrescentou a necessidade de os cidadãos contribuírem para os encargos públicos, conjugando os dois critérios parâmetros da tributação: o de respeito pelos rendimentos de cada um e a necessidade de cada um contribuir para o coletivo através do pagamento de impostos.

Aquando da primeira Constituição da República, a emblemática Constituição de 1911, esperava-se uma rigorosa previsão legislativa sobre os critérios de tributação, no entanto tal não sucedeu.

Em bom rigor, o texto constitucional de então era omissivo quanto à determinação de um critério que presidisse à lógica da tributação.

¹²⁷ Idem p. 19.

¹²⁸ Para estudo objetivo e sintético da evolução da experiência constitucional portuguesa relativamente à designada Constituição Fiscal, bem como as inovações introduzidas pela Constituição de 1976 a nível tributário, cf. as palavras avisadas do Professor Jorge Miranda em MIRANDA, J. (2005). “A Constituição fiscal portuguesa”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Vol. XLVI. n. °1 Lisboa: Coimbra Editora.

¹²⁹ No então art. 288º do texto constitucional, podia ler-se: “As Cortes repartirão a contribuição directa pelos distritos das Juntas de administração, conforme os rendimentos de cada um. O Administrador em Junta repartirá pelos concelhos do seu distrito a quota que lhe houver tocado; e a Câmara repartirá a que coube ao concelho por todos os moradores, na proporção dos rendimentos que eles e as pessoas, que residirem fora, ali tiverem”.

¹³⁰ No art. 145º da Carta estabeleceu-se que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres”.

A respeito de impostos, ocupou-se apenas de consagrar as linhas do conteúdo do princípio da legalidade¹³¹.

A constituição que se seguiu, de 1933, conhecida a sua orientação, em linhas gerais, limitou-se a sublinhar o já previsto pelas Constituições monárquicas.

Atualmente, na Constituição de 1976, pode encontrar-se no nº1 do art. 104º CRP a regra segundo a qual os rendimentos serão objeto de tributação tendo por base as “necessidades e rendimentos do agregado familiar”, acompanhado do nº1 do art. 103º CRP, que estabelece como princípio geral a “repartição justa dos impostos e da riqueza”. Eis a expressão da capacidade contributiva enquanto princípio ordenador do sistema jurídico tributário.

Em articulação com aqueles normativos constitucionais, outros atribuem ao Estado as obrigações de criar, regular e liquidar os impostos, aplicando sobre o rendimento pessoal um tributo que tenha em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar¹³², como resulta da conjugação dos arts. 67º, nº2, f), 103º, 104º e 107º CRP.

Também sobre a questão da capacidade contributiva, foi interpelado o Tribunal Constitucional a decidir. Escreveu Cardoso da Costa¹³³ que, pelos menos desde Acórdão¹³⁴ de 1997, o tribunal entendeu que o princípio da capacidade contributiva consistia num princípio primário da dita “constituição fiscal”, surgindo como decorrência do princípio da igualdade, permitindo determinar a medida, igual ou desigual, do imposto.

Mais tarde, reforçando aquele entendimento em novo acórdão¹³⁵ onde foi discutida a questão, esclareceu o tribunal que “o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de “uniformidade” – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação. Consiste este critério em que a incidência e a repartição dos impostos – dos «impostos fiscais» mais precisamente – se deverá fazer segundo a capacidade económica ou «capacidade de gastar» (...) de cada um

¹³¹ Dispunha o art. 27º do texto constitucional: “ninguém é obrigado a pagar contribuições que não tenham sido votadas pelo poder legislativo”, surgindo como “direitos e garantias individuais”.

¹³² NABAIS, C. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. 2ª reimp. Coimbra: Almedina. pp. 524 e ss.

¹³³ COSTA, C. (2014). “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”. *Boletim de Ciências Económicas – Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António José Avelãs Nunes*. Vol. LVII. Tomo I. Coimbra: FDUC. pp. 1177 e ss.

¹³⁴ Cf.. o Acórdão do Tribunal Constitucional nº348/97, processo nº 63/96, Relator Conselheiro Monteiro Diniz, de 29 de abril de 1997, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt> consultado em 12/03/2018.

¹³⁵ Neste sentido o Acórdão do Tribunal Constitucional nº84/03, processo 531/99, Relator Artur Maurício, de 12 de fevereiro de 2003 disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/> consultado em 18/03/2018.

e não segundo o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos (critério do benefício)”.¹³⁶

Chama-nos à atenção Cardoso da Costa que apenas em três casos o tribunal se pronunciou pela inconstitucionalidade de um regime legal por atentar contra o princípio da capacidade contributiva, elencando o autor as situações em que tal sucedeu, avançando tratar-se de circunstâncias muito precisas¹³⁶.

Com pensamento que corrobora a explicação do Tribunal Constitucional, Diogo Leite de Campos e Mônica Leite de Campos, o princípio da capacidade contributiva encontra-se “associado intimamente aos princípios da generalidade e da igualdade: todos suportarão igualmente a carga tributária de acordo com a sua capacidade económica”¹³⁷.

Contribuindo para a problemática em torno da aferição, Sérgio Vasques considera o princípio enquanto “critério material de igualdade”¹³⁸ entre tributação dos contribuintes, dado que sujeitos passivos com a mesma capacidade serão sujeitos a iguais termos de tributação.

Para o autor, uma solução tributária que se manifeste como materialmente justa terá de fazer com que cada um contribua à proporção da sua capacidade económica.

Se o respeito pelo princípio se revela benéfico enquanto barómetro de aferição da capacidade económica de cada contribuinte, alertam Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa que, ainda que sirva como “critério legítimo de diferenciação entre contribuintes (...) assistimos hoje a uma crise deste princípio”¹³⁹.

Na opinião dos autores, algumas medidas de política fiscal evidenciam essa situação, exemplificando com o tratamento fiscal conferido a um conjunto alargado de categorias de rendimento, nomeadamente através da indicação de que os agravamentos fiscais têm incidido essencialmente sobre o produto do trabalho e de pensões, enquanto os rendimentos de capitais são alvo de um tratamento mais favorável, isto é, o mesmo montante de rendimento, quando proveniente de categorias distintas, fica sujeito a taxas desiguais¹⁴⁰.

¹³⁶ Para análise das decisões mencionadas, COSTA, C. (2014). “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”. *Boletim de Ciências Económicas – Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António José Avelãs Nunes*. Vol. LVII. Tomo I. Coimbra: FDUC. pp. 1182 e ss.

¹³⁷ CAMPOS, D. & CAMPOS, M. (2003). *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Almedina. p. 124.

¹³⁸ VASQUES, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. p. 294.

¹³⁹ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 251.

¹⁴⁰ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 251.

Nesse sentido, continuam os autores esclarecendo que o critério aplicado neste caso para diferenciação do tratamento conferido aos contribuintes não é, como se compreende, o da capacidade contributiva referente a cada sujeito passivo, mas a natureza do rendimento em causa.

Acrescentam os autores que é possível encontrar outra manifestação da crise do referido princípio da capacidade contributiva no Acórdão¹⁴¹ n°396/2011 do Tribunal Constitucional, onde o tratamento diferenciado entre cidadãos, em função de pertencerem a determinada classe profissional e em detrimento do critério da capacidade contributiva, foi considerado legítimo.

Nesse acórdão, afirmam os autores, o tribunal considerou “compatível com a Constituição uma medida legislativa de efeito equivalente a um agravamento fiscal incidindo apenas sobre os rendimentos dos trabalhadores da administração pública”, desconsiderando a capacidade contributiva dos mesmos.

Importa, para finalizar, abordar, mesmo que rapidamente, a questão ora discutida, no âmbito internacional.

O que se pretende é verificar se o princípio da capacidade contributiva tem igual aplicação a nível global.

Para tanto, teremos de abordar o domínio do direito fiscal internacional. No domínio internacional, o princípio da capacidade contributiva tem sido invocado em favor da tributação na residência. Isto porque, independentemente da origem do rendimento, isto é, da sua fonte, “um certo nível de rendimento é uma indicação da mesma capacidade contributiva, quer esse rendimento tenha sido obtido no Estado residência, quer noutro Estado”.¹⁴²

Entende Paula Rosado Pereira, que, em não sendo assim, se violaria o princípio da igualdade fiscal. Relativamente à tributação na residência e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva, diz Paula Rosado Pereira ser necessária uma distinção que considera fundamental perante esta correlação, a saber, o princípio da capacidade

¹⁴¹ Cf. Acórdão do Tribunal Constitucional n° 396/2011, processo n° 72/11, Relator Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro, 21.09.2011 disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/> consultado em 18/02/2018.

¹⁴² PEREIRA, P. (2016-Reimpressão 2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Almedina. p. 78

contributiva assumiria uma aceção de “critério ou parâmetro da tributação e não de pressuposto ou condição da tributação.”¹⁴³

Em suma, evidencia-se a necessidade de recorrer ao princípio da capacidade contributiva como critério (fio condutor) para efetivação da tributação. E, no contexto deste trabalho, não poderia ser diferentemente considerada a aferição da capacidade contributiva dos cônjuges, quer em declaração conjunta ou separada. Quer estes tenham rendimentos em Portugal ou noutro Estado.

Neste caso, com rendimento fora do País, a atração para tributação na residência leva a que haja melhores condições para mensurar a capacidade contributiva.

2.2. Princípio da universalidade

Do princípio da universalidade, com previsão geral constitucional no art. 12º CRP, resulta que todos as pessoas nacionais, singulares ou coletivas, devem pagar impostos, isto é, devem ser alvo de incidência tributária.

Na redação do preceito pode ler-se que aqueles “estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição”, inclusive o dever fundamental, como leciona Casalta Nabais¹⁴⁴, de pagar impostos.

Assim, numa lógica de transversalidade, todos os nacionais estão adstritos à obrigação de pagamento de impostos, como o IRS.

No entanto, apesar dos corolários base do princípio, este apresenta algumas exceções no domínio tributário. Em causa estão, por exemplo, a articulação dos critérios fiscais de residência e fonte, que permite, em determinadas situações, afastar do dever tributário alguns cidadãos considerados nacionais, mas não residentes no território nacional e que neste não auferam qualquer rendimento.

Mas se esta obrigação impende sobre a generalidade dos cidadãos nacionais, como orienta o art. 15º, nº1 da CRP, que consagra o princípio da equiparação entre nacionais e estrangeiros, também os estrangeiros residentes em Portugal ou que no país auferam rendimento, igualando-se aos nacionais que aqui residem, são obrigados ao pagamento de imposto sobre o rendimento gerado sob essas circunstâncias.

¹⁴³ PEREIRA, P. (2016-Reimpressão 2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Almedina. p. 79

¹⁴⁴ NABAIS, C. (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. 2ª reimp. Coimbra: Almedina.

Trata-se, nas palavras de Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, de um “dever de cidadania”, justificado em razão da teoria do benefício, nos termos da qual quem tira benefício da atuação e intervenção estatal em determinado território deve para com ele contribuir¹⁴⁵.

Em suma, é função deste princípio garantir que todos os cidadãos com ligação ao território português (residentes ou cuja fonte de rendimento aí se encontra) com capacidade para pagar impostos, por eles sejam abrangidos.

2.3. Princípio da igualdade tributária

É no art. 13º da CRP que se encontra consagrado, em termos abstratos, o princípio da igualdade, uma alusão clara ao domínio da igualdade e equidade entre todos os cidadãos perante a lei. Nesse plano, surge apenas como uma das dimensões que o princípio apresenta, adaptando-se a sua aplicação a cada área do Direito. No domínio fiscal, a lógica do princípio reflete-se numa obrigação de tratamento igual entre sujeitos passivos de imposto, na medida da igualdade.

No entender de Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, o corolário do princípio será uma igualdade “perante a lei, na lei e através da lei”¹⁴⁶. Continuam os autores, referindo que este princípio visa uma exigência de igualdade de tratamento de contribuintes que se encontrem no mesmo escalão de rendimentos (designada igualdade horizontal), a que acresce a lógica de tratamento diferenciado de acordo com a diferenciação de contribuintes (igualdade vertical).

Tal construção aponta, como se pode depreender, para o critério baseado na capacidade contributiva, constituindo, nesse sentido, um “critério legítimo de diferenciação de tratamento dos contribuintes”¹⁴⁷.

Basicamente, o pensamento deve ser: quem tiver maior capacidade contributiva paga mais imposto, quem tiver menos paga um valor menor de imposto.

¹⁴⁵ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 60.

¹⁴⁶ Idem p. 61.

¹⁴⁷ Idem p. 62.

2.4. Princípio da justiça distributiva

Complementando os princípios explorados e com eles apresentando pontos de conexão, o princípio da justiça distributiva é fundamental, sendo visto como um “indeclinável requisito para a credibilização do sistema tributário e das próprias instituições públicas”¹⁴⁸.

De facto, impõe o art. 103º, nº1 da CRP uma justa repartição do rendimento, a que dá consequente cumprimento o disposto no art. 104º da CRP.

Para além desses imperativos, resulta ainda do art. 81º, b) da CRP a incumbência ao Estado de “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”, aí promovendo a imposição de justiça distributiva.

Assim, competindo ao poder legislativo criar leis fiscais, estas não podem deixar de zelar pelo valor da justiça, tributando os contribuintes de forma a alcançar-se uma justa distribuição do rendimento.

3. Aspetos relevantes da tributação do rendimento familiar

Neste ponto, abordamos um conjunto de aspetos particularmente interessantes acerca da tributação que incide sobre o rendimento familiar. Dentre eles, cabe chamar a atenção para as partes da relação jurídica tributária quando os contribuintes vivem já num seio familiar e, especialmente, quando ocorreu já casamento, ou uma união de facto. Nessa sequência, importa também questionar em que situação fica o contribuinte-cônjuge/unido de facto e de que modo se configura a sua posição como sujeito passivo.

Para além disso, é essencial esclarecer os tipos de tributação disponíveis para as famílias, isto é, se ela opera conjunta ou separadamente.

Estudando nós a família, prioritariamente composta pelo casamento, é ponto fundamental atentar na influência que o regime de bens tem sobre a tributação dos cônjuges e, ainda, apurar a responsabilidade dos cônjuges por dívidas de imposto.

¹⁴⁸ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 97.

3.1. A influência da família na estrutura da relação jurídica tributária

O fenómeno tributário tem subjacente uma estrutura relacional entre os seus intervenientes, ativos e passivos, que estabelece as obrigações e direitos de cada um. Em sentido técnico, na perspetiva jurídico-tributária, fala-se da relação jurídica tributária, esclarecendo o art. 2º, nº1 Lei Geral Tributária¹⁴⁹ que esta regula as relações “estabelecidas entre a administração tributária, agindo como tal, e as pessoas singulares”, neste contexto, incluindo os cônjuges.

Nos ensinamentos de Ana Paula Dourado, da divisão por capítulos do Título II da LGT resulta que a relação jurídica tributária pode ser analisada em quatro temáticas: sujeitos da relação, objeto da relação, constituição ou alteração da relação e extinção da relação jurídica tributária¹⁵⁰.

No que diz respeito aos sujeitos, temos uma matéria estruturada por duas perspetivas: do lado ativo surge o Estado, representado pela administração tributária e, do passivo, os contribuintes, para o que nos interessa neste estudo, as pessoas singulares sujeitas a IRS.

Relativamente ao responsável pelo poder tributário, delimita o art. 18º, nº1 LGT que este caberá à “entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias”, ao passo que, relativamente ao sujeito passivo, dispõe o nº3 do preceito ser este a “pessoa singular (...) que, nos termos da lei, está vinculada ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”.

Note-se que apesar da definição no singular, no âmbito das relações tributárias familiares, podem ser contribuintes mais do que uma pessoa.

Pronuncia-se Sérgio Vasques no sentido de que as definições constantes da norma do art. 18º LGT se apresentam simples, assentes numa lógica de titularidade do crédito tributário semelhante à estrutura civilística obrigacional, onde existe um dito credor, com o direito de exigir de outrem determinada prestação, e um devedor, aquele que está obrigado a prestá-la.

Alerta o autor para o facto de, por trás da aparente simplicidade da redação legal, esta revestir considerável complexidade, especialmente para o sujeito ativo, fruto do

¹⁴⁹ Adiante por referência apenas a LGT

¹⁵⁰ DOURADO, A. (2016). *Direito Fiscal. Lições*. reimpressão. Coimbra: Almedina. p. 67.

fenómeno de intermediação associado à liquidação e cobrança do tributo, bem como à heterogeneidade de entidades competentes para exigir a obrigação de imposto¹⁵¹.

Como lembra Américo Brás Carlos, o credor desta relação jurídica, o Estado, tem o poder de, por si só e com todos os mecanismos ao seu dispor, realizar coercivamente o seu direito ao pagamento do imposto¹⁵².

Atente-se, todavia, nas palavras de Ana Paula Dourado, que nos esclarece que o sujeito passivo pode coincidir, ou não, com o titular da receita tributária. Significa isto que a entidade que tenha o direito de exigir o pagamento não tem de ser necessariamente quem se arroga a titularidade do imposto pago.

Já relativamente à noção de sujeito passivo, surgida, como refere a autora, como contraponto daquela e facilmente compreensível, há que destacar a parte final do nº 3, uma vez que aí se prevê a possibilidade de este se desdobrar em três categorias¹⁵³: o contribuinte direto, aquele que recai na esfera das normas de incidência; o substituto tributário, aquele que assegura o pagamento em vez do contribuinte; e o responsável tributário, aquele que, para além e a par do contribuinte, enquanto também devedor, fica obrigado ao pagamento do imposto.

No seguimento da compreensão dessas categorias, refere Ana Paula Dourado que todas elas são figuras jurídicas e, nesse sentido, todas enquadram a relação jurídica tributária.

Para Ana Paula Dourado, o conceito real de sujeito passivo tem uma amplitude maior do que o previsto no nº 3 do art. 18º LGT, definindo-o a autora como “quem, nos termos da legislação tributária está obrigado ao cumprimento de uma prestação tributária, de natureza material ou formal”¹⁵⁴.

Na sua opinião, o conteúdo legal deste conceito deve ser tão mais amplo quanto possível, de forma a abarcar sujeitos que se encontrem materialmente na mesma situação, mas também de evitar comportamentos de abuso ou elisão fiscal.

Relembrando as regras de consideração de alguém como sujeito de imposto, escrevem Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, “os sujeitos passivos da relação jurídica tributária são determinados com base nas normas de incidência subjetiva”¹⁵⁵,

¹⁵¹ VASQUES, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. p. 376.

¹⁵² BRÁS, C. (2014). *Impostos – Teoria geral*. 4ª ed. Coimbra: Almedina. p. 57.

¹⁵³ VASQUES, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina. p. 381.

¹⁵⁴ DOURADO, A. (2016). *Direito Fiscal. Lições*. Reimpressão. Coimbra: Almedina. p. 70.

¹⁵⁵ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 228.

como teremos oportunidade de demonstrar quando abordarmos o assunto dos âmbitos de incidência do IRS.

Quando esteja em causa tributação sobre o rendimento familiar, há que considerar a tributação relativamente ao agregado familiar e à forma como esta opera, cujas especificidades deverão ser tidas em conta na determinação do montante de imposto a pagar pela família.

Ainda a respeito da configuração da relação jurídica tributária, convém frisar que os sujeitos de imposto o são na medida em que têm personalidade tributária nos termos do art. 15º LGT, bem como capacidade tributária, estabelecendo o nº4 do art. 16º LGT que “qualquer dos cônjuges pode praticar todos os atos relativos à situação tributária do agregado familiar e ainda os relativos aos bens ou interesses de outro cônjuge, desde que este os conheça e não se lhes tenha expressamente oposto”.

4. Distinção: quociente conjugal e quociente familiar

A Reforma do IRS acarretou modificações também ao nível da fórmula de cálculo do imposto, tendo subjacente a preocupação de saber se a diminuição da capacidade contributiva resultante da eventual existência de dependentes que componham o agregado familiar teria solução adequada ao nível da aplicação do imposto.

A criação do quociente familiar foi um expressivo marco da reforma do IRS de 2015, tendo sido aplicado aos rendimentos gerados em 2015 (com reflexo nas declarações entregues em 2016).

Como alerta Leite de Campos, em 2015 a Comissão teria proposto a introdução do mecanismo do quociente familiar “por se tratar de um sistema que reflete (em maior medida face a outros modelos como aquele que vinha sendo utilizado – das deduções à coleta) os efeitos sobre o rendimento das famílias, das crescentes necessidades económicas que acompanham o aumento do núcleo familiar”¹⁵⁶.

Propondo a Comissão a opção pelo quociente familiar, o autor é da opinião de que do IRS não deve resultar uma “penalização” para os agregados que apresentem dependentes.

Escreveu Leite de Campos, a este respeito, que as modificações que foram feitas ao IRS, “por motivo dos encargos familiares não se qualificam como benefícios fiscais, pois

¹⁵⁶ CAMPOS, Diogo Leite de (2016). “A revolução fiscal permanente (e alguma contra-revolução)”, *Revista de Finanças Públicas e direito Fiscal*, Ano 9, Número 1, Primavera, p. 48.

apenas refletem o reconhecimento da diminuição da capacidade contributiva”¹⁵⁷. De facto, a existência de um maior número de dependentes a cargo da família terá como efeito a diminuição do rendimento destes em razão da sua afetação a despesas com aqueles e, conseqüentemente, da diminuição da capacidade destes para pagar impostos.

Contudo, o mencionado método já não existe. O quociente familiar foi revogado para o ano 2016 pela Lei n° 7-A/2016, de 30 de março, Lei do Orçamento de Estado para 2016, regressando-se à aplicação do anterior quociente. Assim, regressou-se em 2016 ao método do quociente conjugal e mantiveram-se as deduções fixas em valores superiores aos estabelecidos em anos anteriores.

Como compensação desta mudança, foi aumentado o valor de possível dedução à coleta fixa destinada a cada dependente, do valor de 325 euros para 600 euros, e por cada ascendente que, verdadeiramente, viva em comunhão de habitação com o sujeito passivo, o valor de 300 euros para 525 euros, desde que esse ascendente não alcance rendimento acima da pensão mínima do regime geral da Segurança Social.

Ainda assim, confrontamos aqui os termos da diferente aplicação de ambos os métodos, para que se compreendam as alterações operadas.

Antes da alteração de 2016, a consagração da regra do quociente familiar¹⁵⁸, que vigorou apenas para os rendimentos de 2015, encontrava-se no art. 69° CIRS, com uma divisão de alínea, sendo a alínea a) aplicável nos casos de tributação conjunta e a alínea b) nos casos de tributação separada.

Da alínea a) do n°1 do art. 69° constavam as situações de escolha pela tributação conjunta, aí se estabelecendo que nessa situação as taxas aplicáveis seriam as que

¹⁵⁷ CAMPOS, Diogo Leite de (2016). “A revolução fiscal permanente (e alguma contra-revolução)”, *Revista de Finanças Públicas e direito Fiscal*, Ano 9, Número 1, Primavera, p. 48

¹⁵⁸ O texto resultante do art. 69° CIRS modificado pela alteração decorrente da Lei n°82-E/2014 de 31 de dezembro, que procede a uma reforma da tributação das pessoas singulares, orientada para a família, para a simplificação e para a mobilidade social, alterando o Código do IRS, era o seguinte:

Artigo 69.º

Quociente familiar

1 - Tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, as taxas fixadas no artigo 68.º aplicáveis são:

a) Nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, as correspondentes ao rendimento coletável dividido pela soma de dois com o produto de 0,3 pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de ascendentes;

b) Nos casos em que não seja exercida a opção referida na alínea anterior, as correspondentes ao rendimento coletável dividido pela soma de um com o produto de 0,15 pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de ascendentes.

2 - Tratando-se de sujeitos passivos não mencionados no número anterior, as taxas fixadas no artigo 68.º aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido pela soma de um com o produto de 0,3 pelo número de dependentes que integram o agregado familiar e de ascendentes.

correspondessem ao resultado da soma do rendimento coletável seguida da divisão por 2 e acrescentada, se fosse o caso, de 0.3 pela quantidade de dependentes.

Vítor Faveiro explica¹⁵⁹ que, segundo este método, o rendimento familiar que resulte do englobamento dos rendimentos de todos os elementos que compõem o agregado, após as deduções que lhes são feitas, tornando-o assim líquido, é dividido pelo número de pessoas que correspondam ao quociente atribuído por lei a cada situação.

Quanto ao seu funcionamento, o rendimento era dividido pelo valor do quociente familiar num todo, sendo que, uma vez determinado o valor da coleta, se multiplica o montante assim obtido pela taxa aplicável ao escalão de rendimento previsto na tabela do art. 68º CIRS, prenúncio da consagração da congruência de progressividade do IRS. Para apuramento do quociente a aplicar era atribuído a cada membro do casal e, aquando da existência de dependente ou ascendente, cada um deles, o valor equivalente a 0,3 no âmbito do rendimento a tributar, na hipótese da tributação conjunta.

Por exemplo, no caso de uma família formada por dois cônjuges e um dependente, teríamos um quociente familiar igual a 2.3 ($=1+1+0.3$) No caso de uma família de dois cônjuges e dois dependentes, o quociente aplicável seria de 2.6 ($=1+1+0.3+0.3$). E assim sucessivamente.

Por sua vez, na alínea b) do nº1 do art. 69º CIRS estavam previstos os casos de tributação separada. Neste caso particular, foi necessária a consagração da forma de repartição entre os cônjuges das deduções respeitantes aos dependentes, funcionando o quociente familiar mediante uma repartição igualitária entre os sujeitos passivos. A título de exemplo, atente-se na situação de um agregado familiar composto pelos dois cônjuges e um dependente: o quociente aplicável ao rendimento de cada um dos cônjuges seria de 1.15 ($=1+0.15$), ou seja, 1 por ele próprio e 0.15 pela “metade” que lhe era atribuída devido ao dependente. Já no caso de cônjuges com dois dependentes, o resultado para cada contribuinte seria de 1.30 ($=1+0.15+0,15$).

Expostas as fórmulas de cálculo do método do quociente familiar, há que identificar os pontos positivos e negativos da sua aplicação.

Como ponto forte do seu funcionamento, aponte-se que este possibilita conhecer, efetivamente, a composição de cada agregado familiar e, conseqüentemente, atribuir a cada membro um valor que permitisse a sua consideração aquando do cálculo do imposto.

¹⁵⁹ FAVEIRO, V. (1981). “Família, Estado e imposto”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, pp. 150 e ss.

Reforçando o benefício da aplicação deste método, refere-se que atenta a aplicação de taxas progressivas em função do montante de rendimento, o mero somatório dos rendimentos de cada elemento do agregado, sem consideração dos dependentes que o integram, poderia resultar num agravamento tributário.

Por outro lado, foi apontado como fator negativo o facto de impedir que os sujeitos passivos divorciados com a guarda compartilhada dos filhos dependentes tivessem a possibilidade de dividir pela metade o valor prognosticado para estes, aquando da aplicabilidade do quociente familiar, situação que implicava que apenas um dos responsáveis parentais pudesse incluir o dependente no cálculo do IRS, ainda que aos pais fosse possível dividir as despesas com o descendente. Quem fosse casado ou unido de facto ficou salvo desta situação.

No entanto, como dissemos, vigora atualmente, desde 2016, o quociente conjugal. Para o cálculo de imposto segundo este método, o rendimento do casal é apenas dividido entre os dois cônjuges, havendo, conseqüentemente, uma dedução fixa por cada dependente ou por cada ascendente a cargo. Significa que, com a revogação do quociente familiar, os filhos deixam de ser tidos na contagem da divisão do rendimento, mas, em contrapartida, relativamente aos dependentes há, para cada, um aumento da dedução fixa por dependente para 550€.

Afirma o Governo que assim se garante a exigência de neutralidade fiscal, na proporção em que o valor fixo estabelecido é um valor próximo do "custo" fiscal do quociente familiar que teve vigência em 2015. Assim, na suposição de sujeitos passivos casados ou unidos de facto que escolhem fazer a sua declaração de IRS na modalidade tributação conjunta, para efeitos da aplicação das taxas determinadas no artigo 68º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, o rendimento será dividido por dois, com as deduções fixas previamente estabelecidas.

O regime jurídico vigente resulta do art. 69º CIRS onde se estabelece, no nº1, que, na hipótese de sujeitos passivos casados ou unidos de facto, havendo opção pela tributação conjunta, “as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por 2”.

Na explicação de Patrícia Azevedo, o método do quociente conjugal “consiste numa operação tendente a encontrar o rendimento *per capita*, tendo em contra a tributação do casal como uma unidade, em igualdade (para efeitos fiscais) comparativamente a outros casais que obtenham rendimentos semelhantes”, continuando a explicar que “consiste em

dividir por dois o rendimento global do casal (após as respetivas deduções), chegando-se à taxa de imposto aplicável ao quociente conjugal obtido”¹⁶⁰.

De resto, Teixeira Ribeiro já caracterizara esta solução como de justiça tributária, atuando em termos de equidade. Continua perguntando o Autor se será este o método preferível do ponto de vista da eficiência fiscal¹⁶¹. Dando resposta à sua própria questão, escreve que será eficiente aquele imposto que não distorça as escolhas de cariz económico do contribuinte; por exemplo, para que seja eficiente, a tributação não pode servir de incentivo ou desincentivo para que as pessoas casadas optem por trabalhar dentro ou fora do lar e mesmo como fator a considerar para a celebração ou não do próprio casamento¹⁶². Neste último caso, entende Teixeira Ribeiro que o quociente conjugal não é uma solução neutra, na medida em que os cônjuges passam a pagar em conjunto “quase sempre” menos do que os dois iriam pagar individualmente. Em suma, conclui o Autor que este mecanismo não consiste em famílias com o mesmo nível de rendimento pagarem o mesmo imposto, mas antes em pagarem o mesmo valor de imposto as famílias com o mesmo rendimento e mesma composição do agregado. Há, pois, que considerar os encargos com a “manutenção da família”¹⁶³.

Quanto aos encargos familiares é necessário tomar cautela e perceber a diferença existente entre situações de encargos de contribuintes individuais ou contribuintes que se inserem num coletivo familiar.

No caso de contribuintes a título individual, é importante frisar que a tributação não pode atentar ao mínimo de existência da pessoa, devendo deixar que esta mantenha um mínimo de rendimento que se considera indispensável para subsistir de forma digna. Em bom rigor, do que se trata não é de conceder um benefício ou uma isenção fiscal às pessoas nestas condições, mas sim de reconhecer que tais cidadãos não alcançam rendimento suficiente para contribuírem para os encargos públicos. Neste caso, evidencia-se a circunstância da não cobrança de imposto sobre o rendimento por ausência de capacidade contributiva.

¹⁶⁰ AZEVEDO, Patrícia Azevedo (2014), *A consideração fiscal da família no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares*, Para Jorge Leite – Escritos Jurídicos, Vol. II, 1ª edição. Coimbra Editora, pág. 53.

¹⁶¹ RIBEIRO, T. (1984). “A unidade fiscal”. *Boletim de Ciências Económicas – Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito*. Vol. XXVII. Coimbra: FDUC, pág. 141.

¹⁶² Idem, pág. 142.

¹⁶³ Idem, pág. 144.

Por oportuno, lembramos a existência do limite mínimo para a exigibilidade do imposto sobre o rendimento, limite este previsto constitucionalmente, a garantir o mínimo para uma vida condigna. Em causa está, como foi já defendido, um direito fundamental.

Aquando da tributação ao nível familiar, isto é, no caso de uma tributação do coletivo familiar, por meio de seus membros, a diferença é notória, visto que os encargos familiares serão menores em comparação com o contribuinte individual, visto que a família apresenta as designadas economias de escala. Como exemplifica Teixeira Ribeiro, basta ter em conta que os cônjuges partilham a mesma casa, não necessitando do dobro das mobílias, dos utensílios de casa e de todos os outros materiais que precisariam se vivessem isolados¹⁶⁴. Há uma partilha de bens que se concretiza num menor gasto de encargos familiares.

Assim, facilmente se compreende que será diferente o caso de casal com ou sem filhos, visto que não só os elementos integrantes do agregado estão em número diferente, como também os encargos familiares serão outros. Por isso, a vigência de um dos métodos em detrimento do outro não é fiscalmente irrelevante, uma vez que a ponderação que realizam sobre os dependentes e a forma como estes “contribuem” para a determinação do rendimento coletável é distinta.

¹⁶⁴ RIBEIRO, Teixeira (1984). “A unidade fiscal”, *Boletim de Ciências Económicas – Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito*, Vol. XXVII. Coimbra. pág. 144..

Capítulo II – A família e suas respectivas ligações com o IRS

1. Rendimento tributável da família

O imposto sobre o rendimento incide sobre pessoas singulares e coletivas, mas com diferentes objetivos. Relativamente àquelas, Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa apontam como objetivo a redistribuição do rendimento¹⁶⁵ entre famílias, daí o estabelecimento de taxas progressivas de acordo com níveis de rendimento.

Despertando a atenção para a questão da concetualização, escreve Rui Morais que sendo o IRS “um imposto sobre o rendimento, pareceria lógica a existência de uma definição legal de rendimento”¹⁶⁶.

No entanto, embora fizesse sentido, não existe uma definição própria de rendimento tributável, situação que se deve, desde logo, à construção individual em que assenta o IRS. Significa isto, como explica o autor, que “não há um rendimento tributável, mas sim várias categorias de rendimento tributável”¹⁶⁷, em alerta à tipicidade exigida constitucionalmente à legislação tributária.

Como será demonstrado, a tributação, em sede de IRS, incide sobre uma tipicidade dos rendimentos previstos, agrupados, diga-se, por categorias, cada um submetido a uma lógica própria de tributação, consoante as suas características.

Contribui para a questão da determinação do rendimento tributável Sérgio Vasques, explicando que “para que o rendimento constitua um indicador fiável da capacidade contributiva, necessário é que a lei o conforme de modo certo e determinado”¹⁶⁸.

Escreve o autor que, de forma a que a tributação incida sobre todos os fluxos de riqueza, é necessário que o rendimento tributável seja definido de modo tão amplo quando possível.

Na opinião do professor, o princípio da capacidade contributiva exige a rejeição da teoria do rendimento-fonte, nos termos da qual se consideram para tributação apenas os rendimentos periódicos e regulares.

¹⁶⁵ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 249.

¹⁶⁶ MORAIS, R. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 30.

¹⁶⁷ Idem p. 30.

¹⁶⁸ VASQUES, S. (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade -Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23, jul.-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão. p. 22.

Diversamente, entende que o princípio exige o alargamento do rendimento tributável a todo o acréscimo patrimonial que se manifeste na esfera do sujeito passivo em determinado período relevante para efeitos fiscais.

No entanto, salienta o autor que o Código de IRS português não corresponde inteiramente à lógica da teoria de Schanz, na proporção em que o objetivo de “puro acréscimo patrimonial” cede perante razões de praticabilidade, “tendendo a limitar a base tributável aos acréscimos patrimoniais (...) com exclusão de valorizações não realizadas, de transmissões entre vivos ou ganhos económicos obtidos na esfera da vida privada”¹⁶⁹ do contribuinte. Esclarece ainda o Autor que a tributação, não levando às últimas consequências a teoria do acréscimo, consagra uma solução que atende ao chamado rendimento do mercado.

Atenta a realidade tributária do IRS nos dias de hoje e a sua conformação legal, nas palavras de Rui Morais, consciente da orientação atual conducente à consagração de tipos funcionais de rendimento, “o rendimento tributável tende a coincidir com rendimento-acréscimo, salvo quando da lei resultar outra vontade do legislador”¹⁷⁰.

Em suma, é de se dizer que o rendimento tributário da família é de especial relevância no contexto da fiscalidade, porquanto afeta, no geral, um agrupamento de contribuintes. E, porque não dizer também, tem, de igual modo, relevância no contexto constitucional, pela cautela na proteção da família.

2. Normas da Lei Geral Tributária

A Lei Geral Tributária, importante fonte do direito fiscal, regula um conjunto de situações de relevância tributária. No contexto fiscal da família para efeitos de IRS e aos incumbidos pelo pagamento da dívida de imposto no âmbito familiar, apresenta pontos de articulação com regimes consagrados no Código Civil.

Nesta parte do trabalho, fazemos o paralelo entre as disposições da LGT e o CC, diplomas que, neste aspeto se complementam.

¹⁶⁹ VASQUES, S. (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade -Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23, jul.-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão pp. 23-24.

¹⁷⁰ MORAIS, R. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 32.

2.1. Tributação e situação familiar

Resulta desde logo do art. 6º LGT, sob a epígrafe “Caraterísticas da tributação e situação familiar” um conjunto de regras que dedicam especial atenção à figura do agregado familiar para efeitos fiscais. Do nº1 do preceito consta que a tributação direta, onde se inclui o IRS, tem em conta não só a importância do agregado familiar de que a pessoa singular faça parte e tenha rendimentos suficientes para uma existência condigna, mas ainda os legítimos encargos decorrentes da existência de agregado familiar, bem como as situações de que podem decorrer reduções de capacidade contributiva (ex: doença, velhice).

Note-se que no CC encontram-se inúmeras referências a situações de encargos conexos à existência de agregado. O art. 1879º do CC, por exemplo, diz que somente quando os filhos estejam em situações de suportar os seus encargos relativos ao sustento, segurança, saúde e educação, os pais se desobrigam desta responsabilidade.

Também, as dívidas contraídas para cobrir compromissos da vida em família se regulam nos termos do art. 1691º, nº1, b) do CC. E várias outras disposições poderiam aqui ser citadas.

No nº3 do art. 6º da LGT, preceito em foco, é ainda referido que a tributação deve respeitar a família e a solidariedade e encargos familiares, aí se consagrando a regra segundo a qual “o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que o constituem” (LGT, art. 6º, nº 3).

Aqui reside uma manifestação clara da máxima de que a tributação não deve servir de desincentivo à constituição da família, não devendo esta ser alvo de um tratamento fiscal desfavorável relativamente aos demais contribuintes individuais.

Analisando o nº1 do mesmo preceito legal, há que referir que o legislador fiscal teve preocupação e respeito pelo princípio do mínimo de existência, assente na ideia de capacidade contributiva.

Previu-se a necessidade de garantir aos cidadãos “uma existência digna”, conceito indeterminado, que “deverá incluir mais do que o simples acesso a determinados cuidados primários”¹⁷¹, pelo que tais necessidades devem ter reflexo nos termos de sujeição do contribuinte a tributação. Para além disso, denota-se também preocupação quanto à situação do agregado familiar, devendo os encargos daí decorrentes ser tidos em

¹⁷¹ s.a. (2015). *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, reimpressão. Coimbra: Almedina.

consideração. Para tanto, estes devem ser deduzidos, seja através de deduções específicas relativamente a cada categoria de rendimento, seja através de deduções subjetivas, as designadas deduções à coleta “consideradas indispensáveis para a subsistência das pessoas singulares, desde despesas de saúde, educação e formação, pensões de alimentos, encargos com lares”, não esquecendo ainda “a possibilidade de consagração de determinados benefícios fiscais”.¹⁷²

Em suma, neste preceito é evidente que a tributação tem subjacente uma preocupação com as características da instituição familiar. Aliás, o nº3 LGT é disso exemplo, uma vez que aí se pretendeu consagrar o princípio da neutralidade ao nível da tributação do agregado familiar. De facto, é inegável que “o sistema fiscal e as medidas legislativas adotadas (...) têm um forte impacto na organização económica e financeira das famílias”¹⁷³, situação que obriga o legislador a estabelecer determinadas medidas com vista à proteção da família, que não deve ser alvo de uma tributação desfavorável.

2.2. Responsabilidade tributária

No âmbito da tributação dos cônjuges, necessário se faz recorrer à responsabilidade tributária. Estabelece o nº2 do art. 22º LGT que “para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas”, prescrevendo ainda no seu nº3 que “a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil”, salvo se tiver disposição legal especial em sentido contrário. Aqui é a própria legislação fiscal que, para aferir da responsabilidade pela dívida de imposto, mormente de IRS, remete para a legislação civilística.

Não esquecer que esta responsabilidade pelo pagamento da dívida abrange, por força do nº1 do mesmo preceito, “a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais”.

Releva mencionar que, em se tratando de dívida de IRS dos cônjuges, cabem a estes a responsabilidade pelo pagamento, a discutir-se quem, dependendo de diversos fatores, mormente quanto ao regime de bens de casamento por que optaram. E nunca a responsabilidade será atribuída ao agregado familiar, posto que este não é um ente jurídico.

¹⁷² s.a. (2015). *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, reimpressão. Coimbra: Almedina

¹⁷³ *Ibidem*.

2.2.1. Responsabilidade solidária

Opera uma solidariedade passiva quando, como estatui o art. 21º, nº1 LGT, “os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária”.

Quando esteja em causa uma dívida tributária de responsabilidade solidária, há uma remissão para a noção de obrigação solidária conforme configurada nos termos do art. 512º CC, segundo o qual a solidariedade entre devedores implica que cada um deles responde pela prestação integral do montante devido e o seu pagamento a todos libera.

Nas palavras de Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa¹⁷⁴, tal significa que, em regime de solidariedade, os devedores respondem “igual e integralmente” pelo pagamento da dívida tributária.

Deste modo, a administração tributária poderá demandar qualquer um dos devedores para o cumprimento da total da dívida fiscal.

2.2.2. Responsabilidade subsidiária

A responsabilidade subsidiária ocorre quando, ao devedor principal, se segue um devedor secundário, demandado em razão de aquele ter sido primeiramente demandado, funcionando, como configura o art. 23º, nº1 LGT por meio de “reversão do processo de execução fiscal”, tendo esta lugar, por força do nº2, quando, relativamente ao responsável subsidiário, haja “fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da execução”.

3. Normas do Código do IRS

Aqui as normas entrelaçam-se ainda mais, porquanto quando, por exemplo, o Código do IRS diz em seu art. 13, nº4, que: “O agregado familiar é constituído por”: alínea a) “Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes;” assim, é a lei civil quem vai determinar o que é ser cônjuge, bem como os unidos de facto, dispondo ainda acerca dos separados

¹⁷⁴ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 232.

judicialmente de pessoas e bens e que esta separação gere os resultados que produziria a cessação da sociedade conjugal. E assim por diante.

Este foi apenas um exemplo dos entrelaçamentos entre as regras civis e as disposições fiscais, não cabendo aqui, neste item, referi-los todos, uma vez que, ao longo do trabalho, estas articulações estão presentes.

É importante lembrar que a expressão “agregado familiar” é típica do direito fiscal, ao passo que no direito civil, no caso o ramo do direito da família, esse mesmo agrupamento de pessoas é chamado de “família”.

3.1. Âmbitos de incidência

A aplicação do IRS a qualquer contribuinte está dependente da determinação dos elementos sobre os quais incidirá, encontrando-se condicionada pela verificação dos seus âmbitos de incidência.

Estes deverão estar devidamente previstos e especificados na legislação tributária, de forma a garantir os corolários de segurança e certeza jurídicas por parte dos contribuintes, mas também e especialmente sob penalidade de violar o princípio constitucional da legalidade¹⁷⁵.

De facto, o vigente art. 103º, nº2 CRP determina que os impostos (não diferentemente o IRS), são criados por lei, devendo a lei estabelecer, entre outros elementos essenciais (como a taxa, os benefícios fiscais e garantias dos contribuintes) a incidência.

Nas palavras de Ana Paula Dourado, o preceito consagra “uma regra de legalidade material, densificando a legalidade formal, definindo o conteúdo do chamado princípio da tipicidade dos impostos”¹⁷⁶.

Avança a autora que, numa perspetiva clássica do princípio da legalidade, esta demanda que os elementos sujeitos passivos, objeto do imposto, base tributável e taxa de imposto estejam abrangidos e definidos por lei formal.

¹⁷⁵ Princípio da legalidade – a este respeito, veja-se as palavras e obra de Ana Paula Dourado, em DOURADO, A. (2015). *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina.

¹⁷⁶ Idem. p. 105.

Assim, no seguimento do pensamento de Paulo Marques, os impostos, como é o caso do IRS, constituem sobre o sujeito passivo uma obrigação *ex lege*, sendo a própria lei a determinar os âmbitos de incidência¹⁷⁷.

Nas palavras do autor, o princípio da tipicidade tem como significado uma tributação que não se basta com a mera exigência de lei formal, antes evidenciando-se como necessária a definição legal de todos os elementos considerados essenciais da obrigação jurídica tributária do contribuinte, isto de forma a “não deixar aberto espaço algum para a atuação arbitrária da administração tributária”¹⁷⁸, assim se estabelecendo a prevalência da lei sobre a necessidade de arrecadação de receitas tributárias.

No que diz respeito à questão da incidência, o código do IRS encontra-se dividido em duas perspetivas: a incidência real e a incidência pessoal. Atentemos à incidência pessoal.

3.1.1. Incidência pessoal

Como escrevem Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, “a questão da base subjetiva do imposto é o que a maioria da doutrina especializada discute sob a epígrafe da unidade tributária”¹⁷⁹, que visa identificar os titulares do rendimento tributável em questão.

Assim sendo, o âmbito de incidência pessoal determina sobre “quem” recai o imposto e a obrigação de proceder ao seu pagamento. Por outras palavras, é este âmbito que determina quem deve ser considerado como sujeito passivo de imposto, ou seja, o contribuinte.

A sua previsão normativa consta dos arts. 13º ao 21º CIRS, aí se considerando, de um lado, as pessoas singulares residentes e, de outro, as não residentes¹⁸⁰.

Em termos gerais, o art. 13º, nº1 CIRS dispõe estarem “sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

¹⁷⁷ MARQUES, P. (2016). “Constituição, legalidade e tipicidade tributária: subsídios para a sua compreensão”. *Revista do Ministério Público*. nº146, abr-jun. p. 132.

¹⁷⁸ *Idem* p. 138.

¹⁷⁹ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 255.

¹⁸⁰ Sobre a temática, cf. José Casalta Nabais, em NABAIS. C. (2015). *Direito Fiscal*. 8º ed. Coimbra: Almedina, pp. 473 e ss.

Para interpretação da norma, é importante a consideração do art. 15º CIRS, estabelecendo como regra no sentido de que o IRS incide na totalidade dos rendimentos das pessoas residentes em território português. Incluindo neste caso, os auferidos fora de Portugal. Quanto aos não residentes, o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide somente sobre os rendimentos auferidos em território português. E, para determinação desses rendimentos auferidos em território português, consagra o art. 18º CIRS um leque de casos em que se considera ter sido o rendimento obtido em espaço nacional.

Neste âmbito de incidência pessoal, o legislador fiscal considera não só as pessoas singulares individualmente consideradas, mas também a existência de agregados familiares.

3.1.1.1. Agregado familiar

É no nº2 do art. 13º CIRS que se encontra a referência legal à tributação do agregado familiar. Como já dito, esta expressão “agregado familiar” é típica do Direito Fiscal. O mencionado artigo estabelece que “Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida opção pela tributação conjunta.”

Aqui se evidencia a consagração do novo regime regra da tributação separada. Com esta redação, o preceito consagra o sistema de tributação separada, mas também a possibilidade de os cônjuges optarem pela tributação conjunta.

Na eventualidade de aplicação do método de tributação em conjunto, o imposto é devido, como de resto salienta Casalta Nabais, acerca do somatório dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar em causa¹⁸¹, ainda que apenas alguns, que tenham a direção do agregado, figurem como sujeitos passivos.

Frise-se ainda que do nº2 do mesmo art. 13º CIRS se extrai também a consagração da regra da tributação separada, pois pode ler-se no seu início: “no caso de opção por tributação conjunta”. Caso os cônjuges optem por este método, “o imposto é devido relativamente aos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar”.

¹⁸¹ NABAIS. C. (2015). *Direito Fiscal*. 8º ed. Coimbra: Almedina, p. 474.

Da articulação destes preceitos resulta que se não houver a manifestação de vontade dos cônjuges em optar por conjugar as declarações de IRS, estão estes sujeitos ao sistema de tributação separada.

Por oportuno, traz-se à baila as disposições do Código Civil acerca da direção da família, a qual cabe a ambos os cônjuges, conforme dispõe o art. 1671º n.ºs 1 e 2. A regra fala da igualdade dos cônjuges, portanto, quando exista matrimónio. Na aplicação da lei fiscal, esses cônjuges têm a liberdade de optar pela tributação conjunta ou separada.

É pertinente observar a forma como a jurisprudência construía o sistema de tributação dos cônjuges quando a estes estava vedada a possibilidade de realizar uma tributação separada.

Pode ler-se em Acórdão¹⁸² do TCAN anterior à Reforma de 2015 que “estão sujeitos a imposto os rendimentos do «agregado familiar», sendo sujeitos passivos do imposto os dois cônjuges, independentemente de o regime de casamento ser o da separação de bens”. Continua a decisão mencionada, esclarecendo que “os rendimentos declarados para efeitos fiscais são entendidos e considerados pela lei fiscal como integrados na comunhão ou respeitantes ao agregado familiar”, na medida em que sejam declarados de forma conjunta numa mesma declaração de rendimentos, o que proporciona “os mesmos efeitos e reflexos de ambos responderem pelas dívidas fiscais”.

Uma vez que os cônjuges estavam obrigados a uma tributação conjunta, a lei fiscal considerava-os, mesmo em regime de separação de bens, como codevedores do imposto.

Antes da Reforma fiscal de 2015, de forma a explicar a forma como a declaração de IRS era realizada pelos cônjuges forçosamente submetidos a tributação conjunta, em Acórdão¹⁸³ do STA foi esclarecido que “competindo a direção da família a ambos os cônjuges e existindo agregado familiar deve ser apresentada uma única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente”.

É importante mencionar que os elementos que constituem o agregado familiar são indicados no nº4 do art. 13º do CIRS, aí se incluindo quatro possibilidades.

¹⁸² Cf. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo 00014.04, Relator Moisés Rodrigues, de 1 de julho de 2004 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 18/02/2018.

¹⁸³ Cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo 0215/12, Relator Ascensão Lopes, de 13 de novembro de 2013 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 02/03/2018.

Nos termos da alínea a) o agregado pode ser composto, desde logo, pelos “cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens” ou “os unidos de facto” e, para além desses, os considerados seus “dependentes”.

Já na alínea b), esculpindo outra situação, conjectura-se um agregado composto por “cada um dos cônjuges ou ex-cônjuges”, nos casos de separação de pessoas e bens ou de qualquer situação que dissolva ou desconsidere o casamento, bem como os “dependentes a seu cargo”.

Por sua vez, da alínea c) consta a situação de um agregado composto por “o pai ou a mãe solteiros” e, mais uma vez, “os dependentes a seu cargo”.

Por fim, a alínea d) contempla a possibilidade de um agregado familiar composto pelo “adotante solteiro” e, naturalmente, os seus “dependentes”.

A referência aos dependentes do agregado familiar é constante nas situações previstas de composição do agregado familiar. Por esse motivo, é importante esclarecer quem poderão ser esses membros. O termo dependente tem uma conotação específica em sede de IRS, que devemos conhecer para compreender a composição do agregado familiar.

Para Rui Morais, “os dependentes podem ser filhos, adotados e enteados, e os sujeitos à tutela de um ou de ambos os sujeitos passivos”, esclarecendo que não basta uma situação de “mera dependência económica relativamente ao(s) sujeito(s) passivo(s)”¹⁸⁴.

A lista completa dos possíveis dependentes consta do nº5 do art.13º CIRS. Integram esse leque, por força da alínea a), “os filhos adotados e enteados, bem como os menores não emancipados ou sob tutela”.

Dedicando-se ainda aos filhos, a alínea b) identifica como eventuais dependentes, os filhos, adotados e enteados, maiores”, assim como aqueles que até a maioridade estiverem submetidos a “qualquer dos sujeitos a quem incumbe o comando do agregado familiar, que não tenham mais de 25 anos, nem auferirem anualmente rendimentos superiores ao valor da retribuição mínima garantida”.

À luz da alínea c), são incluídos também os filhos, adotados, enteados e os submetidos à tutela, maiores, não aptos para trabalhar ou para angariar as suas próprias formas de subsistência. Por fim, a alínea d) refere os afilhados civis.

¹⁸⁴ MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 27, onde o autor exemplifica a inexistência de dependência económica no caso de um filho maior na situação de desemprego, situação em que é sustentado pelos pais, não figurando na sua declaração no sentido de dependente.

Diferentemente, não é dependente o filho que fizer 26 anos até a 31 de dezembro ou o que tiver rendimentos anuais superiores a 8.120,00 euros, valor correspondente a 14 meses de salário mínimo em 2018 - Decreto-Lei n.º 156/2017, de 28 de dezembro, que atualiza o valor da Retribuição Mínima Mensal. Note-se, como sublinham Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, que o regime não obsta a que os dependentes tenham uma tributação autónoma¹⁸⁵, ainda que nos termos resultantes da articulação dos n.ºs 5 e 6 do art. 13.º do CIRS.

É ainda de frisar que não podem ser tidos como dependentes pessoas que não figurem na enumeração mencionada.

Como pertinentemente escreveu Manuel Pires, a “inclusão dos dependentes corresponde ao verdadeiro apuramento da capacidade contributiva e a sua não consideração implicaria a falsidade de distribuição de rendimentos”¹⁸⁶.

Acerca dos ascendentes, os contribuintes podem considerar, para fins de IRS, aqueles que vivam fixamente no mesmo lar com o sujeito passivo e não auferam rendimentos superiores a pensão mínima do regime geral da Segurança Social.

Importa salientar que o facto de um ascendente viver em comunhão de habitação com seu descendente não o exime da apresentação da sua declaração de rendimentos, se nos termos da lei assim tiver de fazer.

3.1.1.2. Uniões de facto

Para determinação da composição do agregado familiar importa considerar os unidos de facto, sendo que o caso específico das uniões de facto é atualmente também previsto na incidência pessoal de IRS.

Lembra José Pitão que, devido ao não reconhecimento de efeitos à união de facto até à publicação da inicial Lei n.º135/99, de 28 de agosto, as pessoas que se encontravam nessa situação de facto “não eram titulares de estatuto especial por via da sua relação familiar em matéria de IRS”¹⁸⁷, sendo então tratadas para este efeito como qualquer outra pessoa não casada.

¹⁸⁵ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: Perspetiva Multinível*. Coimbra: Almedina. p. 260.

¹⁸⁶ PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II. Coimbra: Almedina. p. 520.

¹⁸⁷ PITÃO, J. (2011). *Uniões de facto e economia comum*. 3.ª ed. Coimbra Almedina. p. 271.

No entanto, o autor frisa que o legislador tentou aproximar o tratamento dos unidos de facto ao tratamento dispensado para as pessoas casadas, atenta a similitude das matérias no âmbito dos encargos com a família e da divisão de rendimentos que ocorre no seio da união de facto¹⁸⁸.

Atualmente, dispõe o n.º 2 do art. 14.º do CIRS que “A existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto, e durante o período de tributação, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos”.

Em partes separadas, analisamos este preceito: da sua primeira parte resulta que tem de se verificar uma “identidade de domicílio fiscal” durante o “período exigido pela lei para a verificação dos pressupostos da união de facto”.

Por força dessa remissão, a identidade de domicílio referida poderá ser a que se verifica com a convivência em comum, e o período será o de “mais de dois anos”, como resulta do art. 1.º LUF.

Tal situação terá de ter ocorrido “durante o período de tributação”. Estabelece o art. 143.º CIRS que “para efeitos do IRS, o ano fiscal coincide com o ano civil”. Assim, entende-se que a verificação daquelas duas condições terá de dar-se durante o ano a que a tributação se reporta.

Da sua segunda parte do referido n.º 2 do art. 14.º do CIRS resulta que a verificação dos pressupostos anteriores pressupõe que exista a união de facto quando ela é informada pelos sujeitos passivos aquando da declaração do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares.

No que diz respeito à prova da união de facto no âmbito do IRS, com a reforma do CIRS não existe esta necessidade. A partir do dia 1 de janeiro de 2015, se houver identidade de domicílio dos sujeitos passivos no decurso de, no mínimo, dois anos com registo na base de dados da AT, pressupõe-se a existência da união de facto, não sendo necessário fazer prova dessa relação familiar.

À luz do art. 3.º, n.º 1, alínea d) da LUF, os unidos de facto beneficiam da aplicação das normas do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, nas mesmas premissas cabíveis aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

¹⁸⁸ Idem.

Acerca dos efeitos de tributação no cerne de IRS, o Tribunal Central Administrativo do Sul¹⁸⁹ foi chamado a decidir sobre a incidência pessoal do imposto em relação a unidos de facto, analisando o requisito da duração do período em que ocorreu identidade do domicílio fiscal.

Explicando resumidamente o caso, temos que um casal de sujeitos passivos (em união de facto) que foi intimado para regularizar a sua situação tributária examinada no contexto do estado civil declarado, tendo à data a Administração Tributária (AT) verificado que o sujeito passivo feminino mudou o seu domicílio fiscal para a cidade de Braga ao passo que o sujeito passivo masculino permaneceu com o seu domicílio fiscal inalterado na cidade de Sines.

As Finanças exigiram a entrega de declarações respeitantes aos anos de 2004, 2005, 2006 e 2007. Constatado que nesses anos os domicílios fiscais eram diferentes e, assim, não poderiam ter desfrutado das normas aplicáveis ao regime da união de facto e, analisadas as mudanças constantes das declarações de substituição entregues, o casal foi notificado das correspondentes liquidações.

Discordando das liquidações exigidas, o casal apresentou impugnação judicial a invocar que vivem em união de facto desde março de 2002 com domicílio fiscal na cidade de Sines, contudo, por razões profissionais de um deles, em dezembro de 2002 o casal foi viver em Braga onde permaneceu até dezembro de 2004, ano em que os contribuintes retornaram a Sines. A impugnação foi procedente pelo tribunal de primeira instância.

A Fazenda Pública interpôs recurso para o TCAS. Apreciando a questão, o tribunal de recurso acabou por dar razão às pretensões tributárias da Fazenda Pública, com os argumentos que apresentamos de seguida.

O TCAS entendeu que os requisitos legalmente exigidos não foram cumpridos, porquanto foi constatado que um dos elementos da alegada união sempre teve domicílio fiscal em Sines, ao passo que o outro modificou o seu domicílio fiscal para Braga em 07/08/2003, sendo apenas a partir de 14/03/2006 que foi averiguada a identidade de domicílio fiscal.

¹⁸⁹ Cf. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, processo 06655/13, de 22/01/2015 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 18/02/2018.

Pronunciando-se sobre a questão do domicílio fiscal dos unidos de facto no regime anterior à reforma de 2015, o mesmo Tribunal Central Administrativo Sul¹⁹⁰ estabeleceu um leque de considerações pertinentes.

Em primeiro lugar, esclareceu que um casal que viva em união de facto necessita de, em cumprimento dos parâmetros legais previstos na LUF, “comprovar que essa união de facto perdura há, pelo menos, dois anos” e paralelamente que “possuíram durante esse período de tempo o mesmo domicílio fiscal”, devendo os unidos ter apresentado declaração de rendimentos assinada por ambos os contribuintes da alegada união.

Sobre o domicílio, referiu o tribunal que “sendo o domicílio fiscal das pessoas singulares, em regra, o local da residência habitual” será nesse lugar que, conseqüentemente, será tido como referência para o cumprimento dos deveres insculpidos no art. 19º, n.º 1, al. a) da Lei Geral Tributária. Assim, é essa a identidade que deve ser levada em conta pela AT, nomeadamente “para apurar se estão ou não preenchidas as condições que a lei exige para que duas pessoas que vivem em união de facto beneficiem do regime consagrado no artigo 14º n.º 1 do CIRS”.

É ainda importante referir que qualquer alteração dessa residência deve ser prontamente comunicada, não podendo a “omissão dessa formalidade constituir fundamento para o não reconhecimento desse mesmo direito”.

O entendimento do tribunal foi no sentido de que “a lei faz depender a aplicação do regime da união de facto em sede de IRS precisamente da verificação da identidade do domicílio fiscal.

Assim sendo, apenas o conceito de domicílio fiscal vale para efeitos de IRS, estando vedada a utilização de qualquer outro conceito, como residência do agregado familiar, morada habitual, paradeiro ou outro. Posto isto, não ficando demonstrada a união de facto durante os períodos em causa, estava a AT munida de legitimidade para emitir as liquidações impugnadas”.

Em suma, a situação acima exemplificada estava sob a égide da Lei do IRS anterior à reforma de 2015. O regime atual, assente numa presunção e prescindindo da prova da união de facto, permite que aqueles que reúnam os requisitos do n.º2 do art. 14º CIRS beneficiem do regime tributário aplicável aos sujeitos passivos enquanto unidos de facto.

¹⁹⁰ Cf. o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, processo 08313/14, de 19/02/2015 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 18/02/2018.

3.2. Residência – não atração da residência do cônjuge

A residência, também designada como domicílio fiscal, surge como “critério espacial de determinação da jurisdição tributária do Estado”¹⁹¹ e “constitui um pressuposto da operacionalização do princípio da residência”¹⁹². A aplicação do princípio da residência para fins de tributação surge também associada ao princípio do benefício, uma vez que “se presume que quem reside no território de um Estado (...) colhe com isso benefícios que justificam a tributação”¹⁹³.

Nesse sentido, entende Rui Morais que, em termos abstratos, “a condição/qualidade de residente depende de uma presença física da pessoa singular num determinado território nacional, acrescida de uma “ligação económica” e um “certo grau de integração social”, isto é, que o indivíduo esteja inserido na sociedade e dela desfrute, através dos bens e serviços de que dispõe esse Estado”¹⁹⁴.

Na ótica do autor, é esta conexão entre a pessoa física e o Estado que legitima a tributação enquanto residente.

A definição de sujeito residente consta da legislação interna de cada Estado, limitando-se às convenções internacionais acerca da dupla tributação, a dar aceite essa competência estadual e a prever regras de desempate no caso de um cidadão ser considerado residente por mais do que uma lei e aí qualificado como contribuinte.

No âmbito do direito português sobre IRS, quanto aos termos da residência, remetemos para o art. 16º CIRS, o qual estabelece, no nº1, quatro situações em que, relativamente ao ano a que dizem respeito os rendimentos, os cidadãos fiscalmente considerados se enquadram como residentes em Portugal para efeitos de imposto. Seguem-se outros pontos não menos importantes.

O número 1 letra “a” deste mencionado artigo 16º expressa a consolidação da “residência parcial”, trazida pela Reforma do IRS de 2015, sendo possível uma pessoa, no mesmo ano, ser considerada residente e não residente fiscal no Estado Português.

Acresce ainda o nº2 do mesmo preceito que, para cômputo do período de permanência, se considera “como dia de presença em território português qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida no mesmo.”

¹⁹¹ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: Perspetiva Multinível*. Coimbra: Almedina. p. 230.

¹⁹² Idem p. 230

¹⁹³ Idem p. 257.

¹⁹⁴ MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 14.

Veja-se ainda que, para evitar problemas de evasão fiscal, à luz do nº6 do art. 16º do CIRS, são “havidos como residentes em território português as pessoas de nacionalidade portuguesa que deslocalizem a sua residência fiscal para país, território ou região, sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável”, devendo para o efeito ser consultados os Estados constantes de “lista aprovada por portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, no ano em que se verifique aquela mudança e nos quatro anos subsequentes, salvo se o interessado provar que a mudança se deve a razões atendíveis”.

No que respeita ao regime fiscal aplicável à família, importa ver qual a pertinência do fator residência em que os membros do agregado familiar estão inseridos.

A Reforma tributária de 2015 veio trazer a determinação da residência, através da consagração do princípio da não atração familiar.

A mudança legislativa refletiu-se na legislação fiscal nacional, uma vez que, no que tange à consideração da situação familiar para efeitos de determinação de residência, passou o a dispor o nº5 do art. 16º do CIRS que esta é aferida relativamente a cada sujeito passivo do agregado.

Diferentemente, expõe Manuel Faustino que no regime passado era possível que, se um dos cônjuges, segundo o critério de permanência, fosse residente num Estado estrangeiro, mas o outro cônjuge fosse considerado residente em Portugal, fosse também aquele, por atração, considerado como residente em território português e, conseqüentemente, aí sujeito a tributação¹⁹⁵.

Assim, chegava-se à situação em que o princípio da residência fiscal por atração permitia que, ainda que um dado contribuinte vivesse a quase totalidade do ano fora de Portugal, em território português fosse considerado residente fiscal, desde que o seu cônjuge residisse no território nacional.

Lembra Rui Morais que, à luz do revogado art. 16º, nº2, bastaria a residência em Portugal de um dos cônjuges para se presumir que os demais membros do agregado familiar também residiriam em território português. Exemplifica o autor com um caso bastante frequente de emigração do cônjuge com a permanência da mulher e filhos em território nacional, situação que, à época, fazia presumir a residência de todos.

Para proceder ao afastamento da atração, explica Rui Morais, poderia o cônjuge não residente apresentar uma declaração relativamente aos seus rendimentos próprios, sendo

¹⁹⁵ FAUSTINO, M. (2009). “Os residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) português”. *Ciência e Técnica. Fiscal.* n.º 424, jul-dez. Lisboa: FDUL. p. 131.

que, nesse caso, o imposto era calculado segundo as disposições aplicáveis aos separados de facto¹⁹⁶.

Acerca do princípio da universalidade, Paula Rosado Pereira afirma que “Nos termos deste princípio, as pessoas singulares ou coletivas residentes num Estado, ficam, nesse Estado, sujeitas a uma obrigação tributária ilimitada, sendo tributáveis relativamente a todos os seus rendimentos, tanto obtidos no Estado da residência como no estrangeiro (*worldwide income*). Ocorre assim, uma extensão “extraterritorial” da lei interna”.¹⁹⁷

Em decorrência do princípio da tributação separada, escreve Susana Gonçalves, foi igualmente implementada a regra da residência fiscal aferida de modo individual relativamente a cada um dos elementos que compõem o agregado familiar¹⁹⁸.

Esclarece a autora que esta consagração legal teve como consequência a eliminação do princípio da atração da unidade familiar ou, como era conhecida, de residência por dependência. Convém aqui ressaltar que, com a tributação separada dos cônjuges, a não atração da residência é um fator evolutivo diante das atuais modalidades de famílias, vindo a repercutir-se no âmbito fiscal no agregado familiar.

Cabe frisar que, à luz do art. 19º, nº1, alínea a) da LGT, o domicílio fiscal dos sujeitos passivos que sejam pessoas singulares é, por regra, o local de residência habitual, sendo, pois, “diferentes as noções de residência e domicílio fiscal”¹⁹⁹.

Esclarece Rui Morais que o conceito de residência tem em vista as normas tributárias substantivas que permitem apurar a extensão da obrigação fiscal, enquanto o de domicílio fiscal tem impacto e efeitos a nível essencialmente processual.

O domicílio fiscal tem como função permitir a comunicação entre Administração e contribuinte, havendo, inclusive, obrigação deste de informar uma mudança domiciliar, acarretando consequências a respetiva omissão.

Conforme a regra do art. 15º, nº1 do CIRS, relativamente às pessoas residentes em território português, “o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

¹⁹⁶ FAUSTINO, M. (2009). “Os residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) português”. *Ciência e Técnica. Fiscal*. n.º 424, jul-dez. Lisboa: FDUL. pp. 15-16.

¹⁹⁷ PEREIRA, P. (2016-Reimpressão 2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Almedina. p. 89.

¹⁹⁸ GONÇALVES, S. (2015). “Residência fiscal em IRS”. *Cadernos de Justiça Tributária*. n.º 8, abr-jun. Lisboa: CEJUR. p. 30.

¹⁹⁹ MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. pp. 17-18.

Para aplicação desta norma, é necessário consultar os critérios de aferição da residência em território português previstos no art. 16º, nº1 do CIRS.

Assim, atualmente, por força do disposto no nº5 desse mesmo preceito, a residência fiscal é aferida de forma individual relativamente a cada sujeito passivo do agregado, o que permite concluir pela intenção de consagrar uma regra desviante da atração de residência entre cônjuges.

4. Processo de determinação do rendimento coletável

Em termos gerais, o processo de determinação do rendimento coletável visa traçar todo o conjunto de fases a considerar para apurar o montante de imposto a suportar pelo sujeito passivo, desde o momento em que o rendimento é auferido e enquadrado numa categoria, passando por deduções e abatimentos, por aplicação de taxas, até ao valor final a tributar.

O processo inicia-se com uma declaração de rendimentos, dito procedimento declarativo. A família (agregado familiar em direito fiscal) dá entrada e neste contexto, há que considerar também os descendentes e ascendentes. E, ainda, a opção dos cônjuges, ou unidos de facto se farão referido procedimento declarativo em separado (a regra) ou em conjunto (opcional). Regime que, em cada situação concreta e de acordo com diversos fatores variáveis, se apresente mais adequado, podendo variar de ano para ano.

De acordo com o art. 57º, nº1 do CIRS, sobre os sujeitos passivos impende a obrigação de apresentação, anual, de uma declaração de modelo oficial relativa aos rendimentos obtidos no ano anterior, bem como “outros elementos informativos relevantes para a sua concreta situação tributária”, onde se incluirão, naturalmente, para além de outras, informações sobre a composição do agregado familiar.

4.1 A declaração automática de rendimentos

O art. 58º-A do CIRS, aditado pela Lei nº 42/2016, de 28 de dezembro, diz respeito à declaração automática de rendimentos.

Para o ano de 2017, a Autoridade Tributária disponibilizou aos contribuintes, através do Portal das Finanças, um mecanismo de declaração automática de rendimentos, tendo por base os elementos informativos relevantes introduzidos na plataforma, mormente os valores de despesas realizadas que permitirão deduções.

Para este efeito, os sujeitos passivos puderam aí indicar os elementos pessoais importantes relativamente à composição do seu agregado familiar no último dia do ano a que o imposto respeite, através da autenticação de todos os membros do agregado familiar. Todavia, tal possibilidade entrou plenamente em vigor apenas em janeiro de 2018.

Se eventualmente os contribuintes forem omissos quanto à comunicação dessas informações, a Autoridade Tributária disponibilizará declaração provisória automática de rendimentos, com base nos elementos pessoais declarados em relação ao ano anterior. No limite de não dispor desses elementos passados, considerar-se-á que o contribuinte não é casado e não tem dependente a seu cargo.

Terá o contribuinte de vir confirmar a declaração provisória para que esta seja tida como entregue dentro dos parâmetros legais. Se não o fizer e não entregar qualquer outra declaração, a provisória converte-se em definitiva aquando da verificação do prazo final legalmente previsto para entrega da declaração de IRS.

Os contribuintes não abrangidos por tal declaração automática de rendimentos, bem como os contribuintes cuja declaração de rendimentos provisória não corresponda à sua situação tributária concreta, devem apresentar a declaração de rendimentos entre os dias 1 de abril e 31 de maio.

O Decreto Regulamentar n.º 1/2018, de 10 de janeiro, determina o universo dos sujeitos passivos de IRS contemplados pela declaração automática de rendimentos, de acordo com o previsto no n.º 8 do artigo 58.º-A do CIRS.

Esta novidade tecnológica no âmbito da declaração de rendimento das pessoas singulares, a princípio parece distante de muitas famílias, mormente as mais afastadas do mundo da tecnologia.

Frise-se, por oportuno, que não só a declaração automática de rendimentos terá de ser feita por meio da internet, mas todas as declarações de rendimentos de quem estiver obrigado a fazê-la em Portugal. Entretanto, a Autoridade Tributária, já a considerar a realidade, disponibiliza apoio neste sentido por meio dos próprios Serviços de Finanças em todo o país, bem como nos espaços do cidadão e Juntas de Freguesia.

É importante destacar que esta contribuição tecnológica, disponibilizada pelo fisco e não obrigatória, como dito, também abrange o agregado familiar. Porquanto o casado ou unido de facto, também nesta modalidade de declaração automática de rendimentos, tem a possibilidade de optar pela tributação separada ou conjunta, conforme melhor lhe

convier. E caso essa opção não seja feita, é entendido pela Autoridade Tributária e Aduaneira como sendo no sentido do regime de tributação separada.

Ainda assim, existe a possibilidade de adicionar os demais membros do agregado. Em suma, trata-se de uma contribuição positiva para os contribuintes portugueses de modo geral, a alcançar o agrupamento família, *in casu* agregado familiar.

4.2. Tributação de casados e de unidos de facto

A tributação da família estruturada com base no casamento, ou na união de facto, é regulada pelo art. 59º do CIRS. Nos termos do nº1 do preceito, na tributação separada cada um dos cônjuges ou dos unidos de facto apresenta uma declaração dos rendimentos de que é titular e 50% dos rendimentos dos dependentes que integram o agregado. O número 2 do mesmo artigo assegura a tributação conjunta relativa aos cônjuges ou unidos de facto, os quais apresentam uma declaração da qual constam os rendimentos totais auferidos por todos os membros que formam o agregado familiar. Neste caso, os cônjuges, ou unidos de facto, devem exercer a opção na declaração de rendimentos, sendo esta opção válida somente para o ano em questão.

Por oportuno, é imperativo reforçar aqui que, com a reforma do CIRS de 2015, a tributação dos casados e unidos de facto teve expressiva alteração com a mudança do regime regra para a tributação separada. Neste sentido, em 2017, ainda houve avanços nesta modalidade de tributação no que diz respeito às deduções à coleta, o que será comentado em item mais adiante.

4.3. Agregado familiar

No presente estudo, no que diz respeito à família e tributação dos cônjuges, é ainda importante o art. 63º do CIRS, sob a epígrafe “Agregado familiar”. Nos termos do seu nº1, em caso de falecimento de um dos cônjuges, o sobrevivente, caso não estivesse separado de facto, tem o dever de apresentar às Finanças as obrigações declarativas de ambos os cônjuges, sendo permitida também a tributação conjunta, a menos que o sobrevivente venha a casar no mesmo ano. Neste caso, a tributação conjunta poderá ser somente com o novo cônjuge.

Frise-se, contudo, que é sobre o cônjuge sobrevivente que recai a obrigação de apresentar todos os rendimentos gerados por ambos enquanto aquele foi vivo e também por ele próprio após a morte do outro.

Por outro lado, à luz do nº2 do preceito, se, durante o ano corrente do imposto vier a ser constituído o agregado familiar ou opere a dissolução (por nulidade ou anulação) do casamento, divórcio ou separação judicial de pessoas e bens, para apuramento do regime de tributação há de ter-se em conta o estado civil dos sujeitos passivos em 31 de dezembro.

Nesse seguimento, restam duas hipóteses. Por um lado, se nessa data forem já divorciados ou separados judicialmente de pessoas e bens, “devem englobar os rendimentos próprios e a sua parte nos rendimentos comuns, se os houver, bem como os rendimentos dos dependentes a seu cargo”; no entanto, se forem já casados a essa data, não separados de pessoas e bens, e os cônjuges fizerem a opção pela tributação conjunta, “devem ser englobados todos os rendimentos próprios de cada um dos cônjuges e os rendimentos comuns, havendo-os, bem como os rendimentos dos seus dependentes”.

No caso de no último dia do ano a que respeita o imposto a sociedade conjugal se encontrar interrompida por separação de facto, dispõe o nº3 que “cada um dos cônjuges engloba os seus rendimentos próprios, a sua parte nos rendimentos comuns e os rendimentos dos dependentes a seu cargo”.

Como se pode concluir pela interpretação do art. 63º do CIRS, a situação familiar do contribuinte é especialmente considerada pela legislação fiscal, que consagra soluções distintas para cada uma das possibilidades circunstanciais previstas em termos civis: casamento, extinção da relação familiar por divórcio ou separação judicial de pessoas e bens e separação de facto.

Evidencia-se aqui a relação existente e a articulação necessária entre matéria fiscal e matéria civil, estando aquela dependente desta, uma vez que é necessário recorrer aos conceitos de direito civil para se conseguir aplicar corretamente o regime em conformidade com as disposições de direito fiscal.

4.4. Taxas

4.4.1. Taxas gerais

Ainda que de modo resumido, é importante trazer à baila a matéria das taxas ou alíquotas de imposto, uma vez que tem reflexos ao nível do planeamento das famílias (agregado familiar) e expectativas dos contribuintes e, nesse sentido, se reveste de considerável “sensibilidade constitucional”²⁰⁰. Previstas no art. 68º do CIRS, as taxas gerais do IRS surgem com uma estrutura progressiva, configurada por escalões conforme o rendimento. Da sua utilização resulta uma aplicação de taxa tanto mais elevada quanto maior for o rendimento coletável.

No entanto, alertam Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa que “não é qualquer progressividade que serve os objetivos constitucionais”, continuando os Autores a esclarecer a necessidade de uma estrutura progressiva adequada a atender à finalidade redistributiva do sistema fiscal, tendo em conta a larga margem de contribuintes que recairia sob cada escalão, abarcando níveis de rendimento bastante distintos. Com a Lei de Orçamento de Estado para 2018, Lei n.º 114/2017, de 29 de dezembro, a matéria das taxas sofreu alterações.

Assim, atualmente, para os rendimentos gerados em 2018, em sede de IRS, existem sete escalões, compreendendo rendimento coletável que oscila entre atingir os 7.091€ ou até ultrapassar os 80.640€, sendo aplicadas diferentes taxas a cada montante que integre determinado escalão. Estes valores são aplicáveis ao IRS de 2018, a entregar em 2019.

Quadro 1 Rendimento coletável e taxas

Escalão	Rendimento coletável (euros)	Taxas (percentagem)	
		Normal (A)	Média (B)
1º	Até 7091	14,50	14,500
2º	De mais de 7091 até 10700	23,00	17,367
3º	De mais de 10700 até 20261	28,50	22,621
4º	De mais de 20261 até 25000	35,00	24,967
5º	De mais de 25000 até 36856	37,00	28,838
6º	De mais de 36856 até 80640	45,00	37,613
7º	Superior a 80640	48,00	-

(Fonte: rendimento coletável e taxas CIRS art. 68º)

²⁰⁰ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 289.

Cumpre-nos encerrar este item por aqui, porquanto teve por função tão somente demonstrar a progressividade do IRS no seu contributo ao princípio da capacidade contributiva e da igualdade²⁰¹, aplicado também no contexto da família, do agregado familiar.

4.4.2. Quociente familiar

Importa, por questões de rigor, recorrer à Lei nº 7-A/2016, de onde constam as alterações introduzidas pelo Orçamento de Estado de 2016, uma vez que, na parte respeitante ao Código do IRS, resulta do art. 69º, nº1 que “tratando-se de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto, nos casos em que haja opção pela tributação conjunta, as taxas aplicáveis são as correspondentes ao rendimento coletável dividido por dois”.

Esta divisão pelo número de cônjuges é a característica que identifica o método conjugal, o qual é acompanhado de dedução à coleta de montantes fixos, por cada elemento do agregado familiar, de forma a considerar a realidade familiar em sede de IRS.

Em sede do referido retorno ao quociente conjugal, para a compensação ao anterior método, foi elevada a dedução à coleta fixa.

Atualmente, esta é de 600 euros por cada dependente e 525 euros por ascendente que componha o agregado familiar, desde que este não obtenha rendimento superior à pensão mínima do Regime Geral da Segurança Social.

Se esta medida foi benéfica, ou não, vai depender da situação de cada agregado familiar quanto ao rendimento conjunto dos casados ou unidos de facto e também no que diz respeito ao número de dependentes descendentes e/ou ascendentes. Cabe a eles (casados ou unidos de fato) fazerem a simulação, tendo a possibilidade de, em não havendo vantagem com essa mudança na lei, optarem pela tributação separada.

Em suma, quociente familiar *versus* quociente conjugal faz parte da trajetória de tributação do rendimento da família em Portugal. Pese embora, como dito, depender da situação concreta de cada agregado, conclui-se que é a lei fiscal a caminhar em paralelo à lei civil, a moldar-se de acordo com a evolução da realidade “família”.

²⁰¹ Ver arts. 104º da CRP e 5º e 6º da LGT

4.4.3. Mínimo de existência

A preocupação com condições mínimas de uma vida condigna dos cidadãos levou o legislador tributário a consagrar, no art. 70º do CIRS, o mínimo de existência. Tal preceito visa garantir um rendimento líquido e correlativo imposto que permitam ao cidadão fazer face aos encargos essenciais de vida.

Como escrevem Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, a positivação de uma garantia de mínimo de existência tem fundamento na teoria do contrato social e na dignidade da pessoa humana²⁰². Esta última, como se sabe, é valor estruturante da ordem constitucional, prevista logo no art. 1º CRP.

Ao falar-se em mínimo de existência, é imprescindível lembrar o princípio da capacidade contributiva, garantido constitucionalmente, analisado em outro ponto deste trabalho.

Não pôde o Tribunal Constitucional deixar de se pronunciar sobre a questão²⁰³, o que ocorreu por meio do Acórdão nº187/2013. Aí tomou posição o órgão judicial esclarecendo que “o sistema fiscal (...) tem dois objetivos essenciais constitucionalmente definidos: a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e a repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

Aferindo da constitucionalidade das várias disposições invocadas pelos requerentes, o Tribunal sustenta as suas decisões em princípios como a igualdade de tributação e justa repartição da carga tributária e, conseqüentemente, da riqueza, bem como na progressividade dos impostos. O tribunal evidencia, atendendo ao valor mínimo de retribuição mensal, a preocupação com a garantia de um “mínimo de sobrevivência”.

Com redação dada pela Lei nº 114/2017, de 29 de dezembro, no nº 1 do artigo 70º do CIRS, fica estabelecida a ligação do mínimo de existência ao IAS (Indexante dos Apoios Sociais).

Diante disso, a aplicação das taxas mencionadas no artigo 68º “não pode resultar, para os titulares de rendimentos predominantemente originados em trabalho dependente, em atividades previstas na tabela aprovada no anexo à Portaria nº 1011/2001, de 21 de agosto, com exceção do código 15, ou em pensões, a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a 1,5 x 14 x (valor do IAS)”.

²⁰² MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 293.

²⁰³ Neste sentido, cf. o Acórdão nº 187/2013, Processos 2/2013, 5/2013, 8/2013 e 11/2013, Relator Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, de 7/04/2013 disponível em <http://www.dgsi.pt/> consultado em 02/03/2018.

Assim, teve-se em conta o IAS de 428,90²⁰⁴ € x 1,5 x 14 = 9.006,90 € (ano), valor este que o legislador considerou razoável para garantir uma vida condigna ao cidadão.

Visando os agregados familiares numerosos, o n° 2 estabelece duas situações em que não há lugar à aplicação das taxas gerais do art. 68° do CIRS, a saber, o agregado familiar com três ou quatro dependentes em que o rendimento coletável seja igual ou menor que 11.320€; e o agregado familiar com cinco ou mais dependentes em que o rendimento coletável seja igual ou menor que 15.560€. Mais uma vez, o reflexo da proteção da família está consagrado na lei fundamental portuguesa.

Já o n°3 estabelece a regra de que, em caso de não ser efetuada tributação conjunta por casados ou unidos de facto, os valores indicados serão reduzidos para a metade, por sujeito passivo.

Por fim, foi aditado pela Lei n° 114/2017, de 29 de dezembro (Orçamento do Estado para 2018), o n° 4 ao artigo 70°, a dispor que “o valor de rendimento líquido de imposto a que se refere o n° 1, não pode, por titular, ser inferior ao valor anual da retribuição mínima mensal.”

A nosso ver, relativamente à nova redação dada ao n°1 do artigo 70° do CIRS, o valor obtido pelo critério de cálculo por meio do IAS é mais justo. Porquanto este indexante serve como base para atualizações de pensões e outros apoios abrangidos pela Segurança Social. Ou seja, no âmbito social, está mais próximo e reflete melhor a realidade do cidadão que fica isento de pagar o imposto sobre o rendimento.

Neste contexto, conseqüentemente, a família (agregado familiar) também está amparada pelo princípio da capacidade contributiva e dignidade da pessoa humana. Esta é garantida constitucionalmente pelo art. 1° da CRP.

5. Deduções à coleta

Estas são variáveis de acordo com as despesas efetivamente realizadas pelos contribuintes. Em causa estão as designadas despesas essenciais, que se manifestam nos domínios da saúde, educação, habitação, entre outras.

²⁰⁴Cf., Portaria n° 21/2018, que procede à atualização anual do valor do Indexante dos Apoios Sociais (IAS), publicada no Diário da República n° 13/2018, em 18.01.2018.

A consideração do agregado familiar releva ainda ao nível de deduções, porquanto para elas contribuem não só os próprios sujeitos passivos, mas também os descendentes e ainda aos ascendentes.

Um dos problemas conexos com a tributação da família é o de saber quais os encargos ou necessidades familiares que devem ser deduzidos e de que forma os determinar.

A esta possibilidade se atribui a designação de deduções à coleta. Note-se que esta possibilidade de dedução de despesas insere-se também na importante aferição da capacidade contributiva. Para que a capacidade de contribuir fiscalmente de cada agregado seja encontrada de forma justa, não pode deixar de se atender às despesas que este enfrenta em razão da sua existência.

Trata-se, nas palavras de Vítor Faveiro, dos gastos “essenciais ou inevitáveis, segundo um padrão mínimo de vida atribuível a uma família média”²⁰⁵.

Note-se que, com isto, o autor pretende demonstrar um critério de bem-estar para determinar quais as despesas que devem ser deduzidas e aquelas que, não sendo essenciais para a manutenção do agregado, devem ser desconsideradas e não servem para deduzir ao rendimento familiar.

Para Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, o fundamento substantivo desta possibilidade de deduzir despesas redundando na promoção de certos bens que a Constituição portuguesa protege, nomeadamente a educação, saúde, habitação, entre outros²⁰⁶.

As mencionadas deduções à coleta em termos práticos referem-se a uma subtração ao valor do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares calculado a cada ano, para cada agregado familiar. Este valor é averiguado considerando as despesas do agregado, com o objetivo de ajustamento do imposto à condição do sujeito passivo no contexto familiar.

Na versão dada pela Lei nº7-A/2016, em termos gerais, determina o art. 78º, nº1 do CIRS, nas suas diversas alíneas, as despesas que são permitidas nas deduções à coleta.

De acordo com essas alíneas, listamos aqui as deduções referidas que mais dizem respeito à família, as quais são: “despesas com dependentes descendentes do agregado familiar e ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o(s) sujeito(s)

²⁰⁵ FAVEIRO, V. (1981). “Família, Estado e imposto”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. p. 154.

²⁰⁶ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 293.

passivo(s); despesas gerais familiares; despesas de saúde e com seguros de saúde; despesas de educação e formação; encargos com imóveis; importâncias respeitantes a pensões de alimentos; exigência de fatura; encargos com lares; pessoas com deficiência; dupla tributação internacional; benefícios fiscais”.

Do nº3 do preceito, por exemplo, resulta ainda que as despesas referidas devem efetuar-se pela ordem que surgem indicadas na norma, sendo que apenas são admitidas deduções que aí estejam previstas. Para além disso, quando tais despesas/gastos sejam superiores ao valor de imposto devido, estas conferem ao contribuinte o direito ao reembolso da diferença. Acresce a importante regra contida no nº5 do preceito, nos termos da qual as deduções previstas no nº1 apenas se aplicam aos sujeitos passivos residentes em território português.

Sobre a consideração dos dependentes e ainda dos ascendentes no agregado familiar, dispõe o nº9 do art. 78º do CIRS que sempre que um daqueles “conste de mais do que uma declaração de rendimentos, o valor das deduções à coleta previstas (...) por referência a dependentes ou ascendentes é reduzido para metade, por sujeito passivo”.

Frise-se que, em caso de acordo de regulação do exercício em comum das atividades parentais, a redação dada pela Lei nº 106/2017, de 4 de setembro, ao art. 78º-A, no seu número 10, determina que, caso se “estabeleça uma partilha de despesas que não seja igualitária e que fixe quantitativamente, para o dependente, a percentagem que respeita a cada sujeito passivo, o cálculo das deduções à coleta deverá considerar as devidas percentagens constantes do referido acordo, sem prejuízo do disposto nos dois números seguintes”.

Isto sem prejuízo do que discorre o número 9 do mesmo artigo. Chama-se ainda a atenção para os números 11, 12, 13 e 14 do art. 78 do CIRS, que têm redação dada pela recente Lei nº 106/ 2017, de 4 de setembro.

Cada circunstância concreta deverá ser atendida de forma a assegurar-se um padrão médio de bem-estar de cada indivíduo do agregado e, por fim, do próprio agregado familiar, tendo por fio condutor o princípio da capacidade contributiva.

Ainda que não entrando nas particularidades do artigo 78º e suas variações, convém tecer um comentário no sentido de evidenciar a preocupação com a família manifestada pelo legislador ao tratar das deduções à coleta.

Por fim, evidenciamos a concordância com Jônatas Machado e Paulo Nogueira da Costa que, no contexto das deduções à coleta, afirmam que a possibilidade de deduzir

despesas redonda em promover os bens educação, saúde, habitação, entre outros, bens estes protegidos pela Constituição da República Portuguesa.

5.1. Deduções dos descendentes e ascendentes

Com a redação dada pela Lei 106/2017, de 4 de setembro, o art. 78-A, ganha nova epígrafe, a qual passa a ser “Deduções dos descendentes e ascendentes”.

Resulta do seu nº1 a possibilidade de à coleta ser deduzido um montante fixo de 600€ por cada dependente, salvo o constante na alínea b); e de ser deduzido, de cada sujeito passivo, o montante fixo de 300€ quando, por acordo de regulação do exercício das responsabilidades parentais, seja estabelecida a responsabilidade conjunta e a residência alternada do menor.

Observe-se também o que discorre o nº 9 do artigo 22º. Com a Lei 106/2017, a alínea c), anteriormente como letra b), mantém o mesmo conteúdo, ou seja: um montante fixo de 525 € por cada ascendente que “viva efetivamente em comunhão de habitação com o sujeito passivo, desde que aquele não aufera rendimento superior à pensão mínima do regime geral”.

O nº2 do preceito, em ambas as alíneas com redação dada pela Lei 106/2017, de 4 de setembro, diz que “às deduções previstas no número 1, se soma o seguinte: a) por cada dependente referido na alínea a), é somado o valor de 126 €; e a cada sujeito passivo referido na alínea b) também do número 1, quando o dependente não ultrapasse a idade de três anos até 31 de dezembro do ano a que respeita o imposto, é somado o valor de 63 €. Já na alínea b) do nº 2 do artigo 78-A, a regra é que se somam 110 € no caso de existir apenas um ascendente que se enquadre na alínea c) nos termos previstos no número 1 deste mesmo preceito.”

No contexto ainda antes das alterações introduzidas pela Lei 106/2017 de 4 de setembro, Jónatas Machado e Paulo Nogueira da Costa, recorrendo ao art. 78-A, nº 1, al. b), assim afirmaram: “Refira-se que o facto de os ascendentes que vivam em comunhão de habitação com os sujeitos passivos não integrarem o conceito de dependente não impede que os mesmos sejam considerados para efeito de deduções à coleta.”²⁰⁷

²⁰⁷ MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina. p. 260.

Tal entendimento não está todo desatualizado, mas a nova Lei dá uma redação mais clara e precisa. Chama-se à atenção, também, para a mudança de alínea no mesmo preceito.

Observa-se, ainda, que os ascendentes que vivem no mesmo agregado dos sujeitos passivos e que não obtenham rendimento superior à pensão mínima do regime geral ganham *status* de dependentes, pese embora não constarem no conceito de agregado familiar.

Por fim, ressalta-se que, quando o CIRS diz respeito à responsabilidade conjunta e residência do menor alternada, é a lei fiscal a acompanhar as novas realidades das famílias e a moldar-se para tributar o rendimento de acordo com estas realidades.

6. Especificidades da tributação dos cônjuges

6.1. O casamento altera a situação passiva tributária?

Focando-se este estudo na tributação dos cônjuges, estatuto que uma pessoa adquire após a celebração do casamento, é pertinente analisar de que modo esta forma de constituição da família altera a situação passiva tributária dos envolvidos.

De facto, a união de pessoas tem efeitos relevantes nos mais diversos níveis, incluindo o fiscal.

Com a celebração do casamento, o casal passa a ser visto com contornos diferentes daqueles em que eram quando solteiros, posto que agora, unidos, as suas vidas ocorrem em conjunto e com uma finalidade comum para a qual contribuem o rendimento que alcançam. Verifica-se assim uma alteração na configuração jurídica de cada um individualmente, passando estes a figurar, na expressão fiscalmente aplicável, dentro de um “agregado familiar”.

Enquanto sujeitos passivos de tributação, estes terão de declarar os seus rendimentos, património, atividade e outros fatores com relevância fiscal para que o apuramento da matéria coletável seja corretamente realizado.

Tais obrigações não deixam de existir em razão do casamento, uma vez que ambos permanecem sujeitos tributários passivos que criam diferentes fontes de riqueza, ora cada um por si, ora em conjunto, as quais terão de ser comunicadas à Administração Fiscal.

Se antes do casamento cada um procedia à sua própria declaração, com o casamento os sujeitos são confrontados com a possibilidade de unirem as suas declarações e, dessa

forma, alcançarem um resultado que lhes seja fiscalmente mais vantajoso. É esta uma das principais e discutidas situações em que o casamento repercute efeitos na situação passiva tributária dos cônjuges.

Para além disso, após a contração do matrimónio, é comum as famílias desejarem aumentar o número dos seus elementos, pelo que o nascimento ou adoção de um filho terá também importância ao nível tributário dos cônjuges enquanto elementos do agregado familiar, nomeadamente, pela apresentação das despesas que o compromisso parental acarreta. Mas não só um filho tem tais efeitos. Outros elementos que sejam considerados parte do agregado familiar também relevarão nesse sentido.

Já a questão dos regimes de bens adotado devido à celebração do casamento é questão diversa. Como é sabido, tais regimes têm efeitos ao nível da responsabilidade dos cônjuges por dívidas (inclusive as fiscais) e pelos bens que por essas responderão, nomeadamente, em execuções fiscais.

Nestes sentidos e contexto, o casamento acaba por influenciar nitidamente a situação passiva tributária dos então cônjuges.

6.2. A situação tributária dos cônjuges anterior à reforma de 2015

Impunha-se uma intervenção legislativa quanto ao imposto incidente sobre o rendimento das pessoas singulares, em razão dos já decorridos 25 anos de vigência do regime e mudanças que nesse lapso de tempo a realidade foi sofrendo.

Como escreveu Rui Morais, o passar do tempo acarretou uma dualidade de questões a considerar: por um lado, uma desadequação das previsões normativas relativamente à nova realidade, bastante diferente dos tempos em entraram em vigor; por outro, a necessidade de clarificar o regime tributário em sede de IRS, que foi sofrendo numerosas alterações pontuais nem sempre coerentes.

Membro da Comissão de Reforma do IRS, Rui Morais avança ter resultado do mandato que lhe fora conferido a “obrigação de uma particular atenção a vetores como a família”²⁰⁸, o que engloba, natural e inequivocamente, a consideração fiscal do próprio agregado familiar em que cada sujeito passivo se insere, matéria que ocupou um “papel

²⁰⁸ MORAIS, R. (2015). “A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº7, jan.-mar. Lisboa: CEJUR. p 3.

central nesta reforma”²⁰⁹. Na opinião de Rui Morais, era este o aspeto estruturante do IRS que carecia de alterações.

Interessa-nos, por enquanto, ponderar quais os pontos marcantes do regime de tributação conjugal antes da esperada reforma, para que depois possamos debruçar-nos sobre os novos aspetos introduzidos por aquela na legislação tributária.

O regime tributário vigente antes da reforma impunha a obrigação de tributação conjunta relativamente a todos os casados, isto, independentemente do regime de bens de casamento adotado pelos cônjuges e da configuração que tais regimes apresentavam em termos civis.

Tal opção legislativa deveu-se ao entendimento dominante na época da feitura do Código, acreditando parte da doutrina que só o sistema de tributação conjunta seria compatível com o imperativo constitucional de que o imposto sobre o rendimento deverá ter em conta “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar”, previsto no art. 104º, nº1 CRP. No entanto, parece que, como escreve Rui Morais, esse entendimento estaria já “manifestamente ultrapassado”²¹⁰.

As críticas ao método de tributação dos cônjuges foram surgindo, manifestando a potencial necessidade de alterar a estrutura e funcionamento do imposto relativamente aos contribuintes casados.

A dificuldade em encontrar uma solução alternativa, na época, era manifesta e os espíritos mais tradicionais, defensores da unidade na tributação dos cônjuges, obstavam a uma mudança de método tributário.

Assim, cabe deixar claro que, até à reforma de 2015, os cônjuges estavam obrigatoriamente sujeitos a um sistema de tributação conjunta, sem qualquer possibilidade de optar por outro método de tributação.

Antes da grande mudança legislativa, “em Portugal, tributa[vam]-se os rendimentos cumulados do agregado familiar, não se admitindo, ainda que opcionalmente, a tributação fracionada ou separada”²¹¹.

²⁰⁹ Idem p. 8.

²¹⁰ MORAIS, R. (2015). “A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº7, jan.-mar. Lisboa: CEJUR p. 8.

²¹¹ PIRES, M. (1981). “Relatório nacional de Portugal”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. p. 18.

Ilustrando a problemática na época, escreve Rui Morais que “o desejo de alterar o sistema, passando a consagrar a possibilidade de tributação separada, te[ria] sido repetidamente afirmado pelos responsáveis políticos”²¹².

Com o passar do tempo, as críticas foram-se tornando mais evidentes, sendo apontadas numa dupla perspectiva: quer pelos casados que pretendessem uma opção por tributação separada, quer pelas demais famílias não fundadas no casamento que reclamavam a possibilidade de uma tributação conjunta, ambas as perspectivas se manifestando contra o sistema então instaurado.

Um dos argumentos considerável avançado pelos casados traduzia-se no facto de “a exigência de uma tributação conjunta parece[r] desconhecer em absoluto os regimes de bens adotáveis no casamento, violentando frontalmente as regras inerentes ao regime de separação de bens”²¹³, termos em que a “exclusividade na administração dos bens é posta em causa pela lei fiscal”²¹⁴.

A crítica era certa, uma vez que o método imposto de tributação conjunta fazia tábua rasa sobre a configuração e regras de regimes de bens no direito civil, sendo notória a dificuldade de conciliação do método vigente com o regime de separação de bens, por exemplo.

Nesse preciso ponto, insurgindo-se contra o método aplicável na altura, Rui Morais partilhou da opinião de que a liberdade de escolha conferida aos cônjuges pelo regime de separação de bens é marcadamente posta em causa pela lei fiscal, desarticulada da lei civil²¹⁵.

Era este o panorama anterior, que se manteve até à dita reforma que viria mudar o paradigma relativamente à tributação das famílias fundadas no casamento e, conseqüentemente, no que diz respeito à tributação os cônjuges. Avizinhavam-se tempos de mudança!

6.2.1. Diferenciação em relação aos unidos de facto

Como já explicitado, a união de facto é uma forma de constituição de família. Difere da família constituída do casamento porque não tem subjacente à sua constituição uma celebração formal, o que não invalida a sua relevância enquanto instituto familiar e a

²¹² MORAIS, R. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 25, anotação nº52.

²¹³ Idem, p. 25

²¹⁴ Idem, p. 26.

²¹⁵ MORAIS, R. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina p. 26.

proteção que a lei lhe confere enquanto tal, e também não serve para fundamentar diferente tratamento fiscal relativamente aos casados.

Os unidos de facto, a quem era imposta tributação em separado, reclamavam a possibilidade de beneficiarem do método conjunto. Argumentavam, pertinentemente, a importância de ser fiscalmente reconhecida a igualdade entre todas as famílias, independentemente da fonte da relação familiar, ou seja, demandavam um tratamento fiscal igualitário entre qualquer família constituída, independentemente de esta ser, ou não, fundada no casamento.

Acrescia ainda o argumento de que a imposição de determinado método de tributação poderia, em certas ocasiões, acarretar um agravamento fiscal.

Acontece que as exigências dos unidos de facto foram tomadas em consideração e aceites pelo legislador, pelo que, por força dos regimes então consagrados na Lei nº 135/2009, de 28 de agosto e na Lei nº7/2001, de 11 de maio, àqueles foi conferida a possibilidade de, mediante preenchimento dos pressupostos legalmente exigidos, optar pela tributação conjunta, através da entrega de uma única declaração.

Com efeito, em termos de tratamento fiscal conferido aos unidos de facto, desde cedo a lei tributária lhes conferiu a possibilidade de serem tributados por dois métodos, em conjunto ou em separado, diferentemente do que sucedeu com os casados.

O Tribunal Constitucional foi chamado a pronunciar-se a respeito da questão da constitucionalidade do tratamento fiscal, em sede de IRS, mais desfavorável relativamente aos agregados familiares fundados no casamento em comparação com os contribuintes unidos de facto ou solteiros.

Em acórdão²¹⁶ de 1995, decidiu o referido órgão que as normas que estabeleciam a incidência desse imposto não violavam o princípio da igualdade, já que não era arbitrária a distinção, para efeitos fiscais, entre a família fundada no matrimónio ou em união de facto.

Entendeu o Tribunal que era constitucionalmente permitido ao legislador estabelecer diferentes deduções à coleta relativamente aos contribuintes casados e não casados, bem como fixar para os primeiros montantes de dedução inferiores aos dos segundos, com o fundamento de que a vida em comum cria economias de escala e reduz os encargos somados da vida pessoal dos cônjuges, tendo em consideração que são

²¹⁶ Cf. o Acórdão do Tribunal Constitucional nº 57/95, processo nº 405/88, Relator Alves Correia, de 16 de fevereiro de 1995 disponível em: <http://www.tribunalconstitucional.pt/> consultado em 18/02/218.

diferentes as condições dos contribuintes casados e dos contribuintes que vivem em união de facto.

Hoje em dia, essas diferenciações foram dissipadas no CIRS, sendo os contribuintes casados e unidos de facto tratados de igual forma para efeitos fiscais, fruto da influência civilística que acompanha um conceito alargado de família.

6.2.1.1. A união de facto altera a situação passiva tributária?

Diante das considerações tecidas sobre a situação tributária a que os cidadãos são submetidos após a celebração do casamento enquanto sujeitos passivos, contribuintes-cônjuges e inseridos num agregado familiar, importa questionar se a constituição de uma família com base numa relação de união do facto também tem repercussões ao nível fiscal.

Estamos perguntando se a constituição de uma família que assente numa união de facto tem relevância ao nível fiscal e se daí decorre uma possível alteração da situação passiva tributária dos unidos de facto. A resposta é positiva.

Não que se altere imediatamente a situação tributária, pois os unidos podem continuar a ser sujeitos a uma tributação individual, como em solteiros, mas o facto de eles formarem uma família tem importantes consequências fiscais e atribui-lhes alguns benefícios.

De facto, a legislação fiscal tem em conta a existência de uma união de facto para efeitos de IRS, desde que estejam reunidos determinados requisitos, sendo exemplo disso mesmo a previsão de tal situação imediatamente no âmbito de incidência pessoal do imposto sobre o rendimento.

De salientar que também quanto aos unidos de facto se colocam as hipóteses de tributação em conjunto e em separado, nos moldes já descritos.

6.2.2. Discussão da (in)constitucionalidade do regime regra de tributação conjunta

Questão que antes da reforma suscitou importante discussão foi a situação do manifesto diferente tratamento fiscal conferido aos casados e aos unidos de facto. Enquanto aqueles eram sujeitos a uma obrigação de tributação conjunta, estes podiam optar por ser tributados separadamente ou em conjunto.

Tal configuração de tratamento foi apontada como uma situação de discriminação, por violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13º da CRP, uma vez que, sem fundamento objetivo e racional para a diferenciação, havia um tratamento distinto entre famílias, consoante estas fossem, ou não, fundadas no casamento.

Surgiu, portanto, um problema de inconstitucionalidade relativamente à diferente tributação dos cônjuges.

Sobre o diferente tratamento fiscal conferido aos casados comparativamente aos unidos de facto, sendo àqueles imposta a tributação conjunta, enquanto estes usufruem da possibilidade de escolher, ou não, a tributação conjunta, escreveu Rui Morais que este “regime de opção originou uma discriminação, que julgamos inconstitucional, uma vez que enquanto as famílias não fundadas no casamento pod[iam] optar pela tributação conjunta ou separada (escolhendo aquela forma que, no caso concreto, lhes resultar mais favorável), os casados est[avam] obrigatoriamente sujeitos ao regime da tributação conjunta”²¹⁷.

6.3. O regime tributário do rendimento dos cônjuges vigente após a reforma de 2015

A reforma fiscal que entrou em vigor em 2015, por força da Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro²¹⁸, que procedeu a uma mutação da tributação das pessoas singulares, com foco para a família, no sentido de simplificar e dar mais mobilidade social, alterando significativamente importantes regimes do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Com esta Reforma, foi consagrada a possibilidade de tributação separada do casal, tornando-se regra para efeitos de IRS, embora se tenha salvaguardado alternativamente a opção pela tributação conjunta, de forma a proteger os casais com rendimentos de valores heterogéneos.

No seguimento das mudanças introduzidas pela Reforma, Rui Morais dá conta de que a tributação conjunta, devido ao também introduzido mecanismo do quociente familiar²¹⁹, diminui o imposto em comparação com o que resultaria de uma tributação

²¹⁷ MORAIS, R. (2006). *Sobre o IRS*. Coimbra: Almedina. p. 27.

²¹⁸ Publicação em Diário da República n.º 252/2014, 2.º Suplemento, Série I, de 31/12, Páginas 6546-(339) - 6546-(418).

²¹⁹ Em suma, apontam-se como grandes mudanças ao nível da tributação dos cônjuges a consagração do método de tributação separada paralelamente à possibilidade de opção pela tributação conjunta e ainda o

separada, sobretudo quando estejam em causa rendimentos dos cônjuges consideravelmente díspares.

Nestes casos, para o autor, o quociente familiar funciona como um “importante alívio fiscal”²²⁰. Acreditando, pelo exposto, que muitas famílias continuarão a optar por uma tributação conjunta, sendo então na prática o regime regra, levanta o autor a pergunta por que motivo não foi consagrado como um sistema supletivo, aplicável quando inexistisse opção expressa pela tributação separada. Responde Rui Morais que tal circunstância se deve ao facto de a tributação conjunta demandar o acordo de ambos os cônjuges, pelo que, por não haver acordo ou por não ter sido prestada informação por um deles de forma a preencher a declaração conjunta, ficaria inviabilizado o cumprimento das obrigações fiscais impostas por esse sistema de tributação. A consagração da tributação separada como regra permite resolver este tipo de problemas.

De facto, uma das mais significativas mudanças introduzidas pela reforma da lei do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares foi a tributação separada como regra, uma vez que, segundo a lei anterior, os casados e unidos de facto eram levados a, compulsoriamente, fazer suas declarações conjuntas.

No entanto, como referido, atualmente continua a ser possível exercer a opção por uma tributação conjunta, que, quando pretendida, deve ser assinalada por ambos os cônjuges na declaração de rendimentos, devendo esta ser entregue dentro do prazo legal.

Aponta Manuel Faustino que se a obrigação de apresentação de declaração dentro do período legalmente estabelecido não for cumprida, deixa de existir a possibilidade de opção por esse sistema de tributação e a obrigação declarativa terá de ser realizada obrigatoriamente de forma separada, “quase parecendo que tal obrigatoriedade tem a natureza de uma sanção acessória”²²¹.

Tendo os cônjuges ao seu dispor a possibilidade de serem tributados por qualquer dos sistemas, a dúvida que surge é a de saber qual o mais adequado. A resposta depende, naturalmente, do caso concreto. De forma a decidir se será mais compensatório optar pela

surgimento do quociente familiar. Sobre este último aspeto, discorreremos noutra parte do trabalho, pois a relevância da questão carece de tratamento rigoroso e mais detalhado. Todavia, avançamos já que tal quociente não teve grande duração, tendo sido revogado. Ainda assim, para compreensão dos efeitos da reforma, os exemplos que daremos incluem a aplicação deste quociente.

²²⁰ MORAIS, R. (2015). “A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº7, jan.-mar. Lisboa: CEJUR. p. 9.

²²¹ FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano VIII, n.º1, primavera. p. 119.

tributação conjunta ou separada, é importante fazer contas e calcular o resultado de cada sistema.

Tendencialmente, a entrega do IRS de forma conjunta será mais favorável, nomeadamente para aqueles casais cujos salários se apresentem mais desnivelados ou quando, por exemplo, um dos membros está numa situação de desemprego, uma vez que, nestas circunstâncias, o cônjuge ou unido de facto que tiver rendimento mais elevado, será beneficiado pela aplicação de menor taxa de IRS.

No essencial, o cônjuge ou unido de facto que aufera maior rendimento poderá equilibrar a diferença; mesmo sofrendo o outro consorte a subida no escalão do IRS, ainda assim compensa a tributação nessa modalidade.

Nos demais casos, isto é, aqueles em que o nível de rendimento se apresenta muito idêntico, à partida, a opção é irrelevante.

Ainda assim, e apontada situação em que poderá compensar aos cônjuges, a opção pela tributação em separado não tem tanto a ver com o cálculo do valor de IRS, mas antes com a defesa do património.

Em concreto, a vantagem que daí possa resultar aplicar-se-á aos cônjuges que se encontram casados em regime de separação de bens. Porquanto, na hipótese de um deles ter dívidas fiscais, evita-se que tais dívidas sejam divididas entre eles e protege-se o património. Note-se que, perante estas circunstâncias, se os casais optassem por tributação conjunta, a responsabilidade seria solidária.

6.3.1. Regime regra da tributação separada

Com a reforma fiscal operada em 2015, já esclarecemos que houve uma inversão entre regimes regra e optativo. Nas palavras de Rui Morais, a consagração do sistema de tributação separada era um “imperativo já muito adiado”²²², desde logo porque a imposição do sistema de tributação conjunta contundia, nomeadamente, com o regime de separação de bens do casamento.

Como é evidente, aquando da análise da articulação de regimes de direito da família e direito fiscal, esclarece o autor que, nesse caso, quando vigorasse o regime de separação, o casal não via a sua opção, ou a imposição legal, respeitadas por efeitos fiscais, visto que “eram obrigados a uma administração conjunta dos seus rendimentos, por serem

²²² MORAIS, R. (2015). “A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº7, jan-mar. Lisboa: CEJUR. p. 8.

obrigados a apresentar uma única declaração, e a dívida de imposto era, sempre, solidária”²²³.

A isto acresce a já explicada situação discriminatória e a diferenciação de tratamento, por muitos considerada inconstitucional, relativamente aos unidos de facto.

Postas estas considerações, também elas atendidas pela Comissão de Reforma, após a mudança legislativa, o sistema de tributação separada surgiu como regime regra, aquele que é aplicável caso os cônjuges contribuintes não manifestem a sua intenção de optar por uma tributação conjunta.

Assim, a alteração veio permitir aos cônjuges a possibilidade de serem tributados segundo o regime que se lhes afigura economicamente mais vantajoso.

No caso de tributação separada, os cônjuges atuam como contribuintes a título individual, sendo que cada um apresentará a sua declaração de IRS, onde deverá declarar os rendimentos próprios, de forma a ser tributado apenas por esses valores. Constará também cinquenta por cento dos rendimentos dos dependentes que fazem parte do agregado familiar.

Quanto às despesas, serão comprovadas pelo seu próprio Número de Identificação Fiscal – NIF.

Optando pela vantagem da entrega do IRS em separado, os cônjuges ou unidos de facto podem entregar a declaração dividindo os filhos por cada sujeito passivo ou centrando-os apenas na declaração de um deles, para gozar de mais deduções de IRS, abatendo o valor da coleta, e para receber, eventualmente, uma superior devolução de IRS.

6.3.2. Regime opcional da tributação conjunta

É agora o sistema de tributação conjunta um regime opcional. Significa isto que a sua aplicação está dependente da manifestação de vontade dos cônjuges nesse sentido, visto que agora o regime regra é o de tributação separada.

Nesse sentido, poderá ser mais compensatório para o casal apresentar a declaração conjunta, particularmente naqueles casos em que existe uma desproporção entre os salários dos cônjuges ou mesmo quando um deles vivencia uma situação de desemprego. Cumpre afirmar que, para se chegar a uma solução mais vantajosa, é necessário ter em

²²³ Idem p.8

conta a situação concreta do agregado familiar. Insta dizer também que a AT (Autoridade Tributária) disponibiliza no seu Portal a ferramenta que possibilita ao contribuinte fazer suas simulações da declaração do IRS. Os casados e unidos de facto poderão recorrer a essa ferramenta para ensaiar as modalidades viáveis e optarem pela solução mais vantajosa.

6.3.3. Conformidade da solução fiscal com a CRP

No que diz respeito à tributação do rendimento relativamente ao tratamento dado, por um lado, aos cônjuges casados e não separados judicialmente de pessoas e bens e, por outro, aos unidos de facto numa união protegida, antes da reforma do IRS, via-se uma situação que gerava, como referimos acima, um problema de inconstitucionalidade levantado pela violação do princípio da igualdade aplicável às famílias, devido à discriminação injustificada.

Considerando o que já foi referido acerca desta questão, a reforma do IRS veio pôr termo à discussão, uma vez que igualou o tratamento fiscal conferido às famílias, independentemente da fonte das relações familiares. Desta forma, aplicando-se-lhes as mesmas possibilidades quanto ao método de tributação, conjunta ou separada, as famílias estão, efetivamente, a ser tratadas de igual modo, respeitando assim os imperativos impostos pelo princípio constitucional da igualdade.

Posto isto, é de concluir que a solução agora criada, assente no tratamento igualitário conferido a ambas as situações familiares, se apresenta conforme com a CRP.

6.4. Influência dos regimes de bens na tributação dos cônjuges

Expostos os regimes de bens previstos no ordenamento jurídico português e conhecidas as particularidades de cada um, concluímos que é possível surgirem situações em que os cônjuges partilham bens entre si, formando uma comunhão, ou, diversamente, não têm qualquer bem em comum, quanto muito tê-los-ão em copropriedade, sendo certo que mantêm também determinados bens como próprios, permanecendo, por serem incomunicáveis, apenas na sua esfera.

Em cada uma dessas situações assiste-se, em razão dos termos da contração da dívida, a diferentes consequências, sobretudo ao nível dos bens que respondem pelas mesmas, em conformidade com o disposto nos arts. 1694º e 1695º do CC, prevendo os

preceitos, respetivamente, regras relativamente aos bens que respondem pelas dívidas comunicáveis e pelas dívidas incomunicáveis.

Desta feita, o tipo de regime de bens a vigorar, após a celebração do casamento, influenciará, aquando da contração de dívidas por parte de um ou de ambos os cônjuges, os bens que responderão pelas dívidas fiscais, podendo, no limite, em processo de execução, serem atingidos de forma a garantir o pagamento da dívida contraída.

Por outras palavras, surgida a dívida fiscal dos cônjuges, a natureza da responsabilidade daí decorrente, isto é, se vigora um regime de solidariedade ou parcialidade em razão da responsabilização dos cônjuges, tem efeitos relativamente aos bens que servirão para a cobrir, ou seja, fica em causa o saber se responde o património comum, a meação de cada cônjuge no património comum ou o património próprio de cada cônjuge.

Atente-se, como será explicado mais adiante, que, em razão da possibilidade de os cônjuges emitirem uma declaração de IRS conjunta ou separada, a responsabilidade pelas dívidas emergentes da incidência de impostos repercutirá consequentes efeitos relativamente ao tipo de regime de bens em vigência no casamento.

6.5. Apuramento da responsabilidade por dívidas de IRS dos cônjuges

Para além das especificidades da tributação do agregado familiar em sede de imposto sobre o rendimento, a questão que se coloca de seguida é a de saber como articular os regimes civis, nomeadamente em matéria de regimes de bens e responsabilidade por dívidas, com o regime tributário consagrado, concretamente, para o que nos interessa, em sede de IRS. Mais especificamente, falamos de uma responsabilidade por dívida resultante de imposto, o que incide sobre o IRS. Pergunta-se: no âmbito familiar fundado no casamento, “quem” e “o que” responde pelas dívidas de IRS dos cônjuges?

Resulta da letra do nº2 do art. 3º LGT que os impostos são tributos que, como estabelece o art. 4º LGT, “assentam especialmente na capacidade contributiva revelada”. Assim, manifestando um agregado familiar capacidade contributiva que submeta os cônjuges a tributação, qual o regime de responsabilidade por dívidas a aplicar?

Para análise, partimos da letra do art. 21º, nº1 LGT, de onde resulta que “salvo disposição da lei em contrário”, verificando-se os pressupostos do facto tributário relativamente a mais do que uma pessoa, serão estas responsáveis pelo cumprimento da

respetiva dívida de forma solidária. Ora, a disposição legal em contrário resulta, sem mais, do art. 22º, nº3 LGT, nos termos do qual “a responsabilidade do cônjuge do sujeito passivo é a que decorre da lei civil”. Assim, é imediatamente perceptível que para aferir a responsabilidade dos cônjuges por dívidas de IRS nos devemos socorrer das normas previstas no CC sobre quem é o responsável pela dívida (e saber, nesse sentido, se esta se comunica ao outro cônjuge), bem como das que estabelecem quais os bens que vão responder por tais dívidas. Para além disso, é imprescindível, também, recorrer ao CIRS, como a seguir referiremos, mencionando melhor as duas áreas jurídicas – Civil e Fiscal - para o tratamento da matéria.

6.5.1. O regime que resulta da reforma do IRS e LGT e o Código Civil

No nº2 do art. 102º-C CIRS, o legislador consagrou como regra que “na tributação separada, a responsabilidade dos cônjuges pelo pagamento do imposto é a que decorre da lei civil, presumindo-se o proveito comum do casal”. Diz ainda o nº4 do mencionado artigo que “a responsabilidade do outro cônjuge se efetiva por reversão no processo de execução fiscal”. Acontece que o regime civilístico prevê situações em que a dívida não é solidária. Já o regime tributário, ao fazer presumir o proveito comum, parece apontar para consideração da dívida de imposto como da responsabilidade de ambos, porquanto comum, ao abrigo do art. 1691º CC. Qual a solução?

Avançando com as soluções que daqui podem decorrer, temos o regime fiscal geral a consagrar uma responsabilidade solidária pelas dívidas tributárias quando os pressupostos do facto tributário se manifestem relativamente a mais do que uma pessoa. Tal configuração é, todavia, suscetível de ser afastada por disposição em contrário, relevando para a questão o disposto no nº3 do art. 22º LGT, que remete a aferição das dívidas dos cônjuges para a lei civil. Desta resulta que, consoante as circunstâncias (leia-se consoante o regime de bens adotado e consoante a subsunção dos factos aos arts. 1691º ou 1692º CC), a responsabilidade pode ser solidária ou subsidiária. Temos, portanto, um regime complexo que carece de articulação de normas de cariz civil e tributário.

Salvo no regime de separação de bens, em que cada cônjuge é responsável pela sua dívida, por dívidas que responsabilizem ambos os cônjuges respondem os bens comuns e, na insuficiência destes, os bens próprios de qualquer um numa lógica solidária. Já no caso de dívidas da exclusiva responsabilidade de um cônjuge, serão os seus bens próprios a responder e a sua meação nos bens comuns a título subsidiário.

Resulta do art. 13º, nº2 CIRS, que “quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto (...) a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta”, acrescentado o nº3 que “no caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar”, sendo sujeitos passivos os cônjuges.

A previsão normativa do Código do IRS não é inteiramente clara e carece de mais reflexão, permitindo o surgimento da dúvida sobre se as normas constantes dos arts. 22º, nº3 LGT e 13º, nº2 CIRS são compatíveis, uma vez que podem apontar para soluções divergentes.

Esta é uma problemática que merece atenção, sobretudo depois da alteração oriunda da Reforma fiscal de 2015, que consagrou como regime regra o da tributação separada.

O quadro legal mudou. Há que compreender em que termos se há de dar a tributação dos cônjuges, descobrindo qual a natureza da dívida, sem esquecer as escolhas dos cônjuges relativamente aos sistemas de tributação conjunta ou separada e ainda sem que da aplicação da legislação fiscal resulte violação dos normativos civis. Nos termos da atual legislação em vigor, a solução terá de considerar a dualidade de sistemas de tributação: separado e conjunto.

A este respeito, importa considerar o disposto no art. 102º-C CIRS, sob a epígrafe “responsabilidade pelo pagamento” da dívida de IRS. Pode ler-se no seu nº1 que nos casos em que tiver sido “exercida a opção pela tributação conjunta, a responsabilidade dos sujeitos passivos pelo pagamento do imposto é solidária”. Tal solução normativa é naturalmente compatível com a intenção dos cônjuges em apresentar uma declaração conjunta de rendimentos e de, conseqüentemente, responderem em termos de solidariedade pela dívida de imposto.

Já o nº2 do mesmo dispositivo consagra a regra nos termos da qual “na tributação separada, a responsabilidade dos cônjuges pelo pagamento do imposto é a que decorre da lei civil, presumindo-se o proveito comum do casal”. São várias as notas a tecer relativamente a esta parte do preceito. A primeira consequência a retirar da norma diz respeito à remissão operada para a solução civil, o que significa que do regime de dívidas dos cônjuges aí previsto resultará a qualificação da dívida em causa. Conseqüentemente, em razão da presunção enunciada, parece ser intenção do legislador fazer recair a dívida de imposto no âmbito do art. 1691º CC, uma vez que, nos termos deste preceito, o “proveito comum” é pressuposto das dívidas que responsabilizam ambos os cônjuges, surgindo nas suas alíneas c) e d). Aliás, esta solução fiscal entronca com o disposto no

nº3 do art. 1691º CC, o qual prescreve que, salvo disposição legal em contrário, o proveito comum não se presume. A ser assim, por força do art. 1965º CC, tende a estabelecer-se um regime de solidariedade, nos termos do nº1, salvo nos casos em que o regime de bens é de separação, onde não opera, como dispõe o nº2, a lógica solidária.

A continuar no art. 102º-C CIRS, dispõe o nº3 deste que “cada dependente é subsidiariamente responsável, relativamente aos sujeitos passivos, pelo pagamento do imposto em falta, até à fração do imposto correspondente aos seus rendimentos líquidos”. É também este preceito uma nova regra, consagrando uma responsabilidade subsidiária dos dependentes relativamente aos sujeitos passivos originários (cônjuges-pais), limitada, todavia, à fração correspondente ao rendimento líquido que lhe seja imputado.

Por fim, à luz do nº4 do mesmo art. 102º-C, “a responsabilidade do outro cônjuge e a responsabilidade subsidiária”, previstas nos números anteriores, “efetivam-se por reversão do processo de execução fiscal”. Para esclarecer do que se trata, Joaquim Freitas da Rocha explica que “a reversão é um ato administrativo mediante o qual se opera uma alteração subjetiva da instância, em termos de a execução fiscal que foi instaurada contra uma pessoa se virar, por vários motivos, contra outra(s) pessoa(s)”²²⁴. Surge, portanto, como uma regra cuja aplicação depende da instauração de um processo executivo contra o contribuinte devedor.

Ainda que o Código do IRS venha dar resposta e estabelecer qual o regime de dívidas consoante a opção de tributação, é pertinente conhecer as opiniões doutrinárias que se vêm manifestando, algumas delas acompanhando a nova solução legal, outras contra ela se insurgindo.

Tendo, por um lado, sido exercida opção pela tributação conjunta, a obrigação daí resultante será solidária. Tal situação não só se revela mais favorável para a garantia do credor do imposto, a Administração Tributária, como se coaduna com a intenção e opção dos cônjuges de verem os seus rendimentos considerados globalmente para efeitos de determinação da carga de imposto a que o agregado fica sujeito.

Pressupondo-se o proveito comum do casal, escreve a respeito Manuel Faustino, esclarecendo que nesta situação a dívida de imposto é, no plano fiscal, solidária, solução que acompanha integralmente o regime civil de responsabilidade por dívidas comuns²²⁵. Surge, portanto, uma situação de responsabilidade tributária solidária. Note-se que a

²²⁴ ROCHA, J. (2014). *Lições de procedimento e processo tributário*, 5ª edição. Coimbra Editora. pág. 333.

²²⁵ FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, Nº1 - Primavera. Lisboa: FDUL. pág. 128.

discussão não se coloca no caso de os cônjuges estarem casados sob o regime de separação de bens, uma vez que aí não há bens comuns e a dívida proveniente do rendimento de cada um é da sua exclusiva responsabilidade, não fazendo sentido equacionar-se a tributação conjunta.

Por outro lado, no caso de se aplicar uma tributação separada, a questão apresenta maiores dificuldades e as opiniões doutrinárias dividem-se. Regra geral, entende-se que a dívida é tratada, em termos de responsabilidade para o seu pagamento, como qualquer outra dívida dos cônjuges, pelo que a responsabilidade é a que decorra do regime de bens a que se encontre sujeito o casamento acompanhado das regras de responsabilidade dos cônjuges. Assim sendo, há que dividir, então, entre regime de separação e de comunhão.

Escreve Manuel Faustino que, no caso de cônjuges em regime de separação de bens que se tributem separadamente, a dívida é da “originária responsabilidade”²²⁶ de cada um dos cônjuges e, nesse sentido, como prescreve o art. 1695º, nº2 CC, não existe responsabilidade solidária.

Já para as pessoas casadas em regime de comunhão (seja geral ou de adquiridos) importa questionar quem é o responsável pela dívida de imposto e como se efetiva tal responsabilidade, se optarem por tributação em separado.

Ensina Rui Morais que, na hipótese de tributação separada, “a dívida de imposto é tratada como quaisquer outras, ou seja, a responsabilidade pelo seu pagamento é a que decorre do regime de bens a que se encontre sujeito o casamento”²²⁷. Para o autor, nestes casos, parece que a lei civil se sobrepõe e é a sua aplicação que dita o regime de dívidas.

Não acompanha este raciocínio Manuel Faustino, apontando-lhe como crítica o facto de, no limite, essa orientação conduzir à manutenção do regime de solidariedade decorrente da qualificação da dívida como comum²²⁸, ainda que tenha sido preferida a tributação em separado. Para este autor, no caso de dívida de IRS assente em tributação separada dos cônjuges, “terá de reconhecer-se que não se está perante uma dívida de natureza idêntica àquela com que terá de qualificar-se a dívida de IRS liquidada em tributação conjunta”²²⁹. Manuel Faustino avança que em causa está uma “inovação” introduzida pela lei tributária relativamente às dívidas fiscais, pelo menos no que respeita

²²⁶FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, Nº1 - Primavera. Lisboa: FDUL, p. 128.

²²⁷ MORAIS, R. (2015). “A Reforma do IRS (2014): Uma primeira reflexão”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº7, janeiro-mar. Lisboa: CEJUR. pp. 9-10.

²²⁸ FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, Nº1 - Primavera. Lisboa: p. 128.

²²⁹ Idem, p. 129.

à dívida liquidada em tributação separada. Assim, no entendimento do autor, ainda que os cônjuges estejam casados sob um regime de comunhão, o facto de terem optado por uma tributação conjunta tem implicações especiais que diferenciam a dívida assim contraída daquela que é contraída mediante uma opção por tributação conjunta. Nesse sentido, tal dívida, “pela sua especialidade, tem de sobrepor-se, nos termos gerais das regras de interpretação e aplicação da lei, à generalidade do regime civil”²³⁰. Assim, parece resultar da construção de Manuel Faustino que, partindo do princípio de que os cônjuges quiseram “separar” as dívidas de cada um, não fará sentido aplicar-se um regime de solidariedade (como resultaria do CC), devendo ser cada um responsável pelo pagamento da sua dívida de IRS.

Quanto à reversão, no entendimento de Manuel Faustino, esta servirá, para, pressupondo a cobrança exclusivamente sobre um dos cônjuges sujeito passivo e devedor originário, permitir o chamamento do outro cônjuge de forma a responder em reversão²³¹. Acompanhando o anterior autor, nas palavras de Rui Morais a intenção passou por, no plano procedimental, se colmatar a lacuna na formação de título executivo relativamente à execução da dívida de imposto quando a liquidação seja processada apenas contra um dos cônjuges e a obrigação do pagamento recaia sobre ambos devido à natureza da dívida, como sucede nos casos acima expostos. Para o autor, “haverá então lugar à reversão da execução, cabendo à Autoridade Tributária apenas a prova do regime de bens do casamento”²³².

Consequentemente a esta explicação, Manuel Faustino relança a dúvida quanto ao *modus faciendi* da referida reversão. Questiona o autor, nomeadamente, quais os bens que respondem pela dívida antes da reversão, afirmando parecer-lhe que deverão avançar os bens integrados na meação dos bens comuns e os bens próprios do cônjuge contribuinte²³³.

Sobre a complexidade da questão aqui tratada, Manuel Faustino alerta para a necessidade de a Administração Tributária não dever agir sem ponderar as implicações legais e práticas que decorrem do novo regime resultante das alterações introduzidas com a Reforma, incentivando ainda a doutrina a vir clarificar opiniões de forma a ser possível

²³⁰. FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, Nº1 - Primavera. Lisboa: FDUL p. 130.

²³¹ Idem, p. 130

²³² MORAIS, R. (2015). “A Reforma do IRS (2014): Uma primeira reflexão”, *Cadernos de Justiça Tributária*, nº7, janeiro-mar. Lisboa. pp. 9-10.

²³³FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano VIII, Nº1 - Primavera. Lisboa: FDUL p. 130.

um “consenso quanto ao sentido e alcance da solução ou soluções que devem ser adotadas”²³⁴.

Face aos vários entendimentos, compreendemos que houve expressiva contribuição da nova Lei do IRS com relação às dívidas fiscais dos cônjuges. O ponto principal, evidentemente, fixa-se na opção destes em serem tributados separadamente ou em conjunto. Tendo em conta em situação preliminar, o regime de bens que estes optaram ao contrair matrimónio. Entretanto, apesar de serem visíveis alguns avanços, constatamos que a doutrina ainda tem grande debate pela frente para alargar a discussão acerca da dívida de IRS dos cônjuges, na nossa opinião, impreterivelmente, com a necessidade de recorrer ao Direito Civil, mormente aos regimes de bens de casamento assim como à matéria de dívidas gerais dos cônjuges. Diante disso, evidenciámos e potencializámos aqui o elo entre duas áreas jurídicas.

6.5.2. Crítica doutrinária ao regime vigente antes da reforma do IRS de 2015 e jurisprudência acerca de dívida fiscal

No entendimento de Pamplona Corte Real, o legislador fiscal, com a redação da lei anterior, fazia “tábua rasa” do Direito Civil e estabelecia um regime alheio à regulamentação civilística. Escreveu o autor que a regra consagrada não atendia, em absoluto, aos regimes de bens adotáveis, cujas normas violava frontalmente, especialmente no que concernia ao regime de separação de bens. De facto, era imposta uma tributação em conjunto dos rendimentos do agregado familiar, situação desconforme com a estrutura do regime de separação de bens. Continuava esclarecendo que o regime previsto na norma fiscal ficcionava a titularidade conjunta de bens que compunham o património matrimonial, o que o levava a concluir ser intenção do legislador tributário que pela dívida de imposto respondesse a totalidade dos bens dos cônjuges, ou seja, todo o património que detivessem, “sem procurar estabelecer qualquer forma de conexão entre o verdadeiro devedor do imposto e o titular dos rendimentos tributáveis”²³⁵.

Também a jurisprudência serviu amplamente de apoio para compreensão do regime de dívidas na vigência do anterior regime de tributação dos cônjuges. Na realidade, quando imposta a tributação conjunta, era tendencialmente unânime a responsabilidade

²³⁴ Idem, p. 131.

²³⁵ CORTE REAL, C. (1995) “Família, dívida de imposto e regime de bens”, *Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº171. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais. p. 87.

solidária entre os contribuintes do agregado familiar, de acordo com as soluções civis. Tal é manifesto em frequentes decisões.

A título de exemplo, veja-se o contributo do importante Acórdão²³⁶ do Tribunal Central Administrativo Norte, que forneceu um contributo inicial muito pertinente nesta matéria. Nele pode ler-se que “1. A doutrina e, sobretudo, a jurisprudência, têm sido persistentes na afirmação do entendimento segundo o qual as dívidas tributárias são da responsabilidade de ambos os cônjuges, nos casos em que estão em causa atividades lucrativas atento o exercício do comércio que essas atividades pressupõem e pela presunção de proveito comum das dívidas contraídas nesse exercício [alínea d) do art. 1691.º do Código Civil]”. Neste ponto explica o Tribunal que os factos em causa “encaixam” numa das alíneas do 1691º CC, aplicando-a assim como ponto de partida para a questão o regime civil. Continua o órgão de decisão a esclarecer que “2. No caso específico do IRS (...) no sentido de que “existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direção [redação anterior à Reforma]”. Ainda, “3. No campo deste imposto sobre o rendimento, a disciplina substantiva do tributo estabelece, pois, um regime privativo, próprio, para a incidência pessoal do tributo, procedendo a uma identificação clara e precisa de quem reúne as condições para ser sujeito passivo, ficar sujeito a IRS”, levando a concluir de forma que “4. Assim, no caso de cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, os pressupostos do facto tributário devem ter-se por preenchidos em relação a ambos, sem que se torne necessário estabelecer a titularidade de cada parcela do rendimento englobado para efeitos de tributação, do que deriva serem ambos, solidariamente, responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (...)”.

Veja-se, sobre imposto sobre o consumo, o caso de uma situação de processo de execução fiscal em desfavor de um contribuinte por dívidas de IVA de três anos, em que o valor de IVA a pagar surgiu de uma dívida referente “à transmissão de bens ou prestação de serviços efetuados a título oneroso pelo sujeito passivo.” No decorrer do “processo de execução, foi penhorado um prédio propriedade do contribuinte e da sua cônjuge”, estando estes casados com o regime de comunhão de adquiridos. Citada esta para a execução, veio deduzir oposição à execução alegando não só ilegitimidade por apenas o seu marido figurar nos títulos executivos, mas também o “facto de o imposto em cobrança

²³⁶ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte, processo 00470/05.0BEBRG, de 13 de novembro de 2008.

ser relativo a IVA decorrente de operações onerosas realizadas apenas por aquele. Uma vez julgada a oposição improcedente, da decisão foi interposto recurso para o Supremo Tribunal Administrativo²³⁷ que veio confirmar a decisão anterior. O Tribunal superior começou por salientar que a distinção entre transmissão onerosa de bens e de prestações de serviços é irrelevante para efeitos da qualificação das dívidas de imposto, enquadrando as duas espécies de operações como dívidas da responsabilidade de ambos os cônjuges. Com efeito, as dívidas de impostos emergentes de atividades lucrativas, como é o caso do IVA, pressupõem o exercício do comércio e o proveito comum das dívidas contraídas na atividade comercial. Assim, provado (como ficou, neste caso) que entre os cônjuges vigorava o regime de comunhão de adquiridos, competia à cônjuge-contribuinte afastar a presunção legal de comunicabilidade das dívidas. Não o tendo feito, a presunção mantém-se, considerando-se tais dívidas como sendo também da sua responsabilidade. Salientou ainda o Tribunal ser irrelevante para efeitos de responsabilização e chamamento à execução o facto de não figurar nos títulos executivos, o que significa que o seu chamamento à execução não depende da reversão da dívida uma vez que se trata de uma devedora originária solidária, sendo por isso suficiente para o seu chamamento a citação, que lhe confere a qualidade de coexecutada. Concluindo, entendeu o Tribunal que sendo uma dívida de IVA contraída no exercício do comércio, pelo seu pagamento é responsável não só o sujeito passivo e devedor originário, como também o seu cônjuge, responsabilizando ambos”.

Em suma, verificamos que, pese embora a influência dos regimes de bens de casamento no apuramento da responsabilidade por dívida dos cônjuges, no âmbito da responsabilidade por dívidas fiscais em que os cônjuges eram obrigados a apresentar uma declaração conjunta, neste parâmetro de regime regra, tanto a doutrina quanto a jurisprudência não tinham muita flexibilidade para entendimentos muito diferentes.

Assim, restava para a doutrina fazer a crítica, quando não anuíria que, na tributação conjunta, os consortes comprometidos, ou não, com a dívida do outro, tornavam-se sujeitos passivos quando da necessidade de pagar impostos. Por outro lado, também, os tribunais, adstritos que estavam a uma lei que não dava opção aos cônjuges de fazerem opção entre serem tributados em conjunto ou separadamente, quando existia dívida fiscal, pudera esta ter surgido originalmente de forma individual, contudo, ficavam ambos os cônjuges coobrigados ao pagamento. A nosso ver, salvo melhor juízo, era uma injustiça.

²³⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, processo n.º 0477/13, de 5 de novembro de 2014.

PARTE III – EXPERIÊNCIAS DE OUTROS PAÍSES, INTERAÇÃO DO DIREITO DA FAMÍLIA E DIREITO FISCAL COM OUTROS RAMOS DO CONHECIMENTO

Capítulo I – Experiências de outros países quanto a algumas temáticas aqui abordadas

1. Aspetos diversos

Por entender oportunas, incluímos aqui algumas informações acerca de experiências de outros países quanto a alguns pontos aqui estudados. É importante dizer que não se trata de um estudo de direito comparado, posto que não aprofundada a investigação quanto aos requisitos necessários para assim o considerar.

Abordaremos em particular temáticas relacionadas mais especificamente com o tratamento fiscal dos rendimentos dos cônjuges e família em variados aspetos.

Para tanto, referiremos os regimes de Espanha, Itália, Alemanha e Reino Unido, por julgarmos ser uma representação de “estilos”²³⁸, como designa João Menezes Leitão, do tratamento fiscal dessas questões. Para além destes, veremos também, naturalmente e de forma um pouco mais alargada a outras questões, o regime brasileiro de tributação dos cônjuges.

Refere aquele autor que o “*tax design* do tratamento do agregado familiar em sede de imposto sobre o rendimento tem passado por dois grandes modelos alternativos quanto à escolha da unidade contribuinte: a tributação conjunta e a tributação separada”²³⁹. Vamos ver o sistema configurado em cada um daqueles Estados.

Em Espanha, o Tribunal Constitucional teve um importante papel na mudança dos moldes em assentava o sistema tributário da família.

Assim, em sentença de 10 de fevereiro de 1989, o tribunal considerou ser essencial garantir o respeito pelo princípio da neutralidade tributária do matrimónio, tendo considerado ilegítimo um regime que permitisse um agravamento da tributação dos cônjuges comparativamente com os demais indivíduos.

²³⁸ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 189.

²³⁹ Idem p. 193.

No entanto, atendo-se ao princípio da capacidade contributiva, interpretou-o, nas palavras de João Menezes Leitão, em termos “rigorosamente individualísticos”²⁴⁰, o que conduziu à consideração de que o não podia funcionar como um “imposto de grupo”, entendendo que tal colidiria com o direito fundamental de cada membro da família de ser tributado de acordo com a sua própria capacidade contributiva nos mesmos termos em que tal direito era conferido às pessoas tributadas de forma individual. O regime então vigente de tributação conjunta foi declarado inconstitucional.

Ainda assim, inesperadamente, por desígnio da Lei nº 20/1989, de 26 de julho, o legislador fiscal manteve como regra a tributação conjunta, mas admitindo a possibilidade de os membros do agregado familiar optarem por uma tributação individual.

À luz do *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, é a tributação individual o princípio geral norteador da tributação, independentemente do estado civil dos sujeitos passivos. Todavia, previu-se ainda a possibilidade de opção de tributação em conjunto e solidariamente das pessoas residentes em território espanhol que tivessem entre si uma relação familiar. Tal imposto prevê também um regime de deduções à coleta por encargos familiares, de forma a melhor dar realização ao princípio da capacidade contributiva.

Na Itália, o tratamento fiscal conferido aos rendimentos da família tem como fonte a jurisprudência nacional. Foi na sequência da sentença da *Corte Costituzionale* nº179, de 15 de julho de 1976, que o sistema italiano veio a consagrar a tributação separada dos cônjuges, sendo que até então se impunha uma tributação conjunta²⁴¹.

O sistema italiano anterior era fortemente marcado por tradições patriarcais, recaindo a sua direção sobre o *pater familiae*, nele se consagrando que os rendimentos da mulher se cumulavam com os do marido “centro de imputação de todos os interesses familiares”²⁴², sendo que apenas a mulher legal e efetivamente separada do marido seria sujeito passivo relativamente aos rendimentos de que pode livremente dispor.

As suspeitas de inconstitucionalidade que se abatiam sobre a estrutura do sistema levaram a uma reforma legislativa, vindo a lei nº576, de 2 de dezembro de 1975, consagrar

²⁴⁰ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 209.

²⁴¹ Para análise da decisão do Tribunal Constitucional italiano vide GALLO. (1997). “Regime fiscale della famiglia e principio di capacità contributiva”. *RDSFS*. ano XXXVI, nº1, março. p. 99 e ss, referenciado por LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 202.

²⁴² LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 202.

“subjetividade tributária passiva de ambos os cônjuges”²⁴³, ou seja, a consideração de ambos os cônjuges como contribuintes, ainda que com a manutenção do sistema de tributação conjunta.

No entanto, aquela decisão do Tribunal Constitucional parecia exigir mudanças mais vastas no âmbito tributário, uma vez que aí se considerou que o mero somatório dos rendimentos dos cônjuges colidia com princípios como o da capacidade contributiva, da igualdade e da tutela da família, devido ao facto de a família ser alvo de um tratamento fiscal mais gravoso do que os cidadãos individualmente considerados.

Posto isto, veio a Lei nº114, de 13 de abril de 1977 (designada por minirreforma Vicentina) alterar as normas fiscais e consagrar a substituição da tributação conjunta pela tributação da família em separado.

Nos termos do *Imposta sul Reddito delle Persone Fisiche*, de 1986, cada cônjuge é considerado sujeito passivo, sendo o imposto referido individualmente às pessoas físicas, sem consideração de relações familiares, pelo que “cada sujeito passivo, mesmo que inserido numa família, fica obrigado ao imposto unicamente pelos rendimentos que lhe pertençam”²⁴⁴.

Todavia, não deixou o legislador italiano de considerar os deveres impostos pela legislação geral (leia-se civil), pelo que, para os encargos decorrentes da manutenção da família, previu deduções relativas, nas palavras de João Menezes Leitão, ao “*status* de familiar a cargo”²⁴⁵, isto é, aos dependentes.

O quadro legal de então não deixa de ser alvo de críticas devido à forma desfavorável como trata a família em termos fiscais, especialmente quando seja um único titular de rendimento. Com efeito, terá sido proposto que, paralelamente a esta tributação em separado, fosse introduzido o sistema do quociente familiar, o que, à época, apesar da intenção nesse sentido manifestada pela Lei nº408, de 29 de dezembro de 1990, não veio a ocorrer.

Na Alemanha, o sistema anterior a 1957 – época em que começaram a ter lugar alterações normativas - baseado no princípio da unidade familiar, consistia na tributação conjunta dos rendimentos da família que operava através do somatório de rendimentos

²⁴³ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 203.

²⁴⁴ Idem, p. 205.

²⁴⁵ Idem, p. 207.

obtidos pelos cônjuges e filhos menores, incidindo a taxa progressiva sobre o montante total dos rendimentos.

Todavia, em Decisão do Tribunal Constitucional *Bundesverfassungsgericht*, de 17 de janeiro de 1957, tal sistema foi considerado inconstitucional, com fundamento no facto de a cumulação simples de tais rendimentos atentar contra o princípio fundamental previsto na Constituição alemã da tutela e proteção do património, de onde decorria a proibição de prejudicar ou desfavorecer as famílias com existência fundada no casamento²⁴⁶.

Nesse seguimento, a solução legal imposta pela Lei de 18 de julho de 1958, com o objetivo de conformar o regime com a decisão do Tribunal Constitucional alemão, passou por atribuir aos contribuintes casados a possibilidade de optar entre tributação conjunta e separada, operando esta última num modelo de *splitting* ao qual será subsumido um cálculo aplicado ao rendimento dos cônjuges.

Resolvida a forma de tributação dos cônjuges, surgiu outro problema, o da consideração do rendimento dos seus dependentes. Novamente chamado a pronunciar-se, o *BverfG -Bundesverfassungsgericht* (Tribunal Constitucional Federal) alemão veio esclarecer, reforçando a proibição de tratar desfavoravelmente a família, que “o aumento da dívida de imposto por força da cumulação de rendimentos dos progenitores com os filhos representava uma inadmissível desvantagem para a família”²⁴⁷, motivo que levou o órgão de decisão a julgar inconstitucional a norma que previa tal englobamento. De seguida, foi consagrada a tributação em separado dos rendimentos dos filhos relativamente ao rendimento dos progenitores.

Assim, a partir do imposto sobre o rendimento das pessoas físicas de 1990, o sistema alemão tributa o rendimento global dos indivíduos, que discriminou em sete categorias. Salaria João Menezes Leitão que, de modo a ter em consideração as circunstâncias familiares de cada contribuinte, o sistema faz funcionar o “princípio do rendimento líquido subjetivo (...) que determina a existência de deduções pessoais”, onde se incluem despesas decorrentes de encargos com os filhos²⁴⁸.

Relativamente ao tratamento fiscal conferido aos cônjuges, para além da prevista tributação em separado, estes podem optar pela tributação em conjunto mediante a

²⁴⁶ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. pp. 197-198.

²⁴⁷ Idem p. 198.

²⁴⁸ Idem pp. 419 e ss.

reunião dos seguintes pressupostos: 1) serem cônjuges; 2) ambos os cônjuges devem ter a qualidade de sujeitos passivos de imposto durante todo o período de tributação e 3) não viverem duradouramente separados. A declaração de rendimentos conjunta tem de ser obrigatoriamente subscrita por ambos os cônjuges, devendo conter os rendimentos de ambos, bem como as deduções aplicáveis a cada um, aplicando-se o sistema de *splitting*.

Atualmente, na Alemanha, relativamente ao *Est – Einkommensteuer* (Imposto de Renda), conforme § 32a V EStG (Lei do Imposto de Renda), os cônjuges têm a opção de serem tributados em conjunto ou separadamente e obedecem ao critério da progressividade.

Quando a declaração for em separado, segue-se o procedimento regular apresentado. E quando a escolha for declaração conjunta, ou seja, se forem coletivamente avaliados para o imposto de renda, é aplicada a tarifa *splitting*.

Neste caso, as rendas dos membros do casal são determinadas em separado e, *a posteriori*, adicionadas para formar uma única renda destinada aos dois cônjuges como se fossem um só contribuinte.

De seguida, divide-se por dois essa renda para encontrar a alíquota aplicável para encontrar o valor do imposto a pagar dessa renda provisoriamente formada. Dobra-se o valor encontrado e encontra-se o imposto apurado para pagamento, que é de solidariedade passiva. Frise-se que a tarifa *splitting* não resulta em proveito algum se os dois cônjuges tiverem a mesma renda. Por outro lado, esta modalidade torna-se mais vantajosa se um deles não tiver rendimento.

Já no sistema fiscal do Reino Unido, ocorreu no ano de 1990, como relata João Menezes Leitão, a consagração da tributação separada dos cônjuges (*independent taxation of husband and wives*)²⁴⁹.

Acrescente-se que pelo *Finance Act* de 1971, a partir de 1972, se tornou facultativa a tributação em separado dos rendimentos de trabalho auferidos pela mulher casada. Relativamente aos rendimentos dos filhos menores ou que não exercessem um trabalho regular, que inicialmente eram englobados com os do chefe de família, passaram desde esse Ato a ser considerados como rendimentos próprios de cada dependente considerado como contribuinte independente²⁵⁰.

²⁴⁹ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL. p. 215.

²⁵⁰ LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL pp. 216-217.

Assim, a estrutura do *Individual Income Tax* assenta na tributação separada dos cônjuges, consagrada já desde 1990.

Na legislação do Reino Unido surgiu ainda o *Married Couple's Allowance*, constituindo “uma dedução especial à coleta que visa conceder um tratamento particular para os contribuintes casados, possibilitando-lhes diminuir a dívida de imposto”²⁵¹, podendo operar através da afetação do montante total a um único sujeito ou através da divisão equitativa entre cônjuges.

Relativamente ao direito brasileiro, a CF - Constituição Federal diz no seu artigo 226 que “A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado.” Trazemos aqui, em apertada síntese, o conteúdo dos parágrafos pertinentes a este artigo: por um lado o casamento é civil, por outro lado, o religioso tem também efeito civil e é igualmente reconhecido em direito autónomo, diverso do código civil; “a união estável entre homem e mulher enquanto uma unidade familiar e que a lei deve facilitar sua conversão em casamento.”

E ainda: “como entidade familiar, entende-se também a formada por qualquer dos pais e seus descendentes”; ambos os cônjuges têm os mesmos deveres e direitos perante a sociedade conjugal; “o planeamento familiar é de livre decisão do casal”; “o Estado assegurará assistência à família na pessoa de cada integrante, criando meios para proibir a violência no contexto de suas relações” e o divórcio é permitido.

O Código Civil Brasileiro regula com particular acuidade o instituto do casamento, que trata no “Livro IV – Do Direito da Família”, “TÍTULO I – Do Direito Pessoal”, “SUBTÍTULO I – Do Casamento, CAPÍTULO I – Disposições Gerais. Abrange os artigos 1511 a 1582”.

Esta Lei Civil número 10.406, de 10 de janeiro de 2002, no início do capítulo diz que “O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges.”

E logo no artigo 1514 restringe o casamento a “homem e mulher”, asseverando: “O casamento se realiza no momento em que o homem e a mulher manifestam, perante o juiz, a sua vontade de estabelecer vínculo conjugal, e o juiz os declara casados.”

De igual modo, a união estável (união de facto em Portugal), tem a proteção da Constituição (art. 226, § 3º), parágrafo este regulamentado pela Lei nº 9.278, de 10 de maio de 1996; e proteção também do Código Civil de 2002, (LIVRO IV, TÍTULO III –

²⁵¹ Idem p. 217.

Da União Estável), seguindo a mesma restrição no sentido de que ocorre entre homem e mulher. Assim diz o Código Civil Brasileiro: “É reconhecida como entidade familiar a união estável entre o homem e a mulher, configurada na convivência pública, contínua e duradoura e estabelecida com o objetivo de constituição de família”.

O Tribunal Constitucional do Brasil, o STF (Supremo Tribunal Federal), em 5 de maio de 2011, ao julgar a ADI (Ação Direta de Inconstitucionalidade) n° 4277 e a ADPF (Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental) n° 132, reconheceu a união estável homoafetiva. Mencionadas ações foram ajuizadas na Corte Suprema, respetivamente pela Procuradoria-Geral da República e pelo governador do Rio de Janeiro.

Neste mesmo contexto, e com supedâneo na Decisão do STF, o CNJ (Conselho Nacional de Justiça), em 14 de maio de 2013, aprovou a Resolução n° 175, que “Dispõe sobre a habilitação, celebração de casamento civil, ou de conversão de união estável em casamento, entre pessoas do mesmo sexo.”

No seu art. 1º, assim asseverou a Resolução do CNJ: “É vedada às autoridades competentes a recusa de habilitação, celebração de casamento civil ou de conversão de união estável em casamento entre pessoas de mesmo sexo.”²⁵²

Assim, os Cartórios, sujeitos às Resoluções do CNJ, a partir da data mencionada ficaram obrigados a celebrar casamentos ou converter união estável em casamento, de pessoas do mesmo sexo.

Tramita no Congresso Nacional um Projeto de Lei referente à união estável e casamento entre pessoas do mesmo sexo. Com a publicação da lei, terminará no Brasil a polémica jurídica neste sentido.

Por fim, quanto à tributação da família para os países mencionados, concluímos que se mantêm três possibilidades: conjunta, separada ou possibilidade de opção entre conjunta e separada. Atualmente, na Europa, “só o Luxemburgo e a França obrigam à tributação conjunta dos rendimentos do casal”²⁵³.

Expostos vários aspetos acerca da família e sua tributação em alguns países e em momentos diversos, note-se a evolução dos regimes incidentes sobre a tributação da unidade familiar e, mais especificamente, sobre os cônjuges; podemos concluir que as

²⁵² É de se mencionar que o artigo 103-B da Constituição Federal dá poderes ao CNJ (Conselho Nacional de Justiça) para essas resoluções administrativas no âmbito de sua jurisdição.

²⁵³ s.n. (2015). *Lei Geral Tributária comentada e anotada*, reimpressão. Coimbra: Almedina. (anotação ao art. 6º LGT – características da tributação e situação familiar).

mudanças operadas foram no sentido de permitir a estes uma maior intervenção no fenómeno tributário, através da possibilidade que lhes foi sendo concedida de optarem pelo método de tributação que considerassem mais favorável à sua situação familiar.

Não diferente, a mudança legislativa em Portugal caminhou no mesmo sentido.

Capítulo II – Uma maneira diferente de pensar o direito – novos caminhos de percepção

1. Interdisciplinaridade do Direito da Família e Direito Fiscal com outras áreas do conhecimento científico

Mais recentemente, e segundo uma orientação mais moderna que se vem afirmando, a matéria fiscal deixa de estar isolada das demais e aparece interligada com diferentes disciplinas que enriquecem a percepção dos fenómenos fiscais e permitem olhar a questão Fiscal de forma variada, enriquecendo, desta forma, a compreensão da fiscalidade para além das clássicas perspetivas jurídica e económica. Surge, portanto, de especial relevo o estudo da fiscalidade nas suas diversas dimensões.

Escreveu António Carlos dos Santos que “todas as disciplinas (...) têm algo a acrescentar sobre um fenómeno concreto, iluminando aspetos num primeiro contacto menos visíveis”²⁵⁴. Recorda o autor o ensinamento de MAUSS, para quem a fiscalidade se poderá entender como um “fenómeno social total”²⁵⁵.

Parece poder descortinar-se duas dimensões na fiscalidade: micro, envolvendo as relações que se estabelecem entre os intervenientes administrativos e os contribuintes; e macro, atinente às relações entre pessoas singulares ou coletivas e outros sujeitos do sistema fiscal.

O “fenómeno social total” que caracteriza a fiscalidade é, normalmente, encarado numa perspetiva económica e de finanças públicas. Tal entendimento levou LEROY a falar sobre “o direito fiscal e a economia da tributação”²⁵⁶. Para a economia, esta dimensão macro apresenta os impostos como “infraestrutura económica do Estado moderno”²⁵⁷.

No domínio jurídico, a matéria fiscal acaba por abranger vários dos ramos de direito, bem como outras áreas do conhecimento como a educação, sociologia, psicologia, contabilidade, gestão, dentre outras, porquanto essas áreas estarem interligadas para uma tributação consciente e sem traumas constitui um desafio.

²⁵⁴ SANTOS, A. & LOPES, C. (2013). “Fiscalidade-Outros olhares”. *Vida Económica*. Porto: s.e. pp.16-17

²⁵⁵ Idem p. 17

²⁵⁶ Idem. 19

²⁵⁷ Idem p. 18

Por este motivo, escreve António Carlos dos Santos que “o direito fiscal é um direito de sobreposição e um direito do tipo conglomerado”²⁵⁸, continuando a explicar que se trata de um direito de sobreposição, na medida em que “a maioria das situações jurídicas sujeita a tributação é qualificada, em princípio, de acordo com o sentido que os conceitos possuem em outros ramos de direito” e de tipo conglomerado porquanto “o direito fiscal congrega normas e princípios constitucionais, financeiros, administrativos, (...) etc.”.

Na prática, a ideia por detrás deste novo entendimento é a de que não existem fenómenos exclusivamente jurídicos, mas antes óticas jurídicas de análise dos fenómenos sociais totais, a par de outras perspetivas que complementam aquela.

Mas, faladas as vertentes jurídica e económica, há que abordar também a ótica política. Escreve António Carlos dos Santos que a fiscalidade “é um fenómeno político por excelência”²⁵⁹, como já o entenderam Montesquieu e Rosseau. Atente-se que é o próprio Estado a pessoa coletiva com capacidade para definir a política fiscal do seu país e aplicada aos seus residentes e/ou nacionais.

Entende-se, também, como ensinam Maria de Fátima Ribeiro e Natália Paludetto Gesteiro, que o imposto denota uma função social.

Escrevem as autoras que, neste sentido, “os tributos, que são a fonte de recursos do Estado, devem proporcionar-lhe o alcance das metas previstas [nas Constituições dos Estados]”²⁶⁰.

Ressalvam, posteriormente, que a realidade social se pode distanciar do preceituado em termos legais, pelo que o ideal de justiça tributária deverá passar pela educação da população para a questão fiscal, incentivando a sua participação na discussão pública dessas matérias. Isso, para combater o clássico dogma, aceite durante longo tempo, segundo o qual a relação entre o Estado e os contribuintes se caracteriza, como uma relação de poder e coerção.

Numa tentativa de mudança de pensamento, tem vindo a propugnar-se uma teoria nos termos da qual a tributação se apresenta como uma contraprestação dos serviços e bens que o Estado disponibiliza aos seus cidadãos. Assim, quanto maior o benefício a

²⁵⁸ SANTOS, A. & LOPES, C. (2013). “Fiscalidade-Outros olhares”. *Vida Económica*. Porto: s.e p. 19, cuja expressão é altamente ilustrativa da aplicação da matéria fiscal em quase todos os ramos do Direito que implicam relações jurídicas tributadas.

²⁵⁹ Idem p. 21, onde o autor alerta para a necessidade de considerar o importante olhar político sobre a questão da fiscalidade, deixando claro que a política está eminentemente ligada com a matéria fiscal.

²⁶⁰ Idem p. 203.

retirar desta atividade estadual, maior será a carga tributária a aplicar aos seus beneficiários.

Escrevem as autoras que “a política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país”, pois que a “determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais e deverão ser implementadas para atender a função social do tributo”²⁶¹.

Efetivamente, a doutrina mais modernista, ligada às mais diversas áreas, tem tentado mostrar que a fiscalidade deve ser encarada não exclusivamente numa vertente jurídica.

Defende-se que a compreensão e aceitação da política fiscal por parte dos cidadãos, e inclusivamente de empresas, passa pela análise das diferentes perspetivas com que a política fiscal do Estado poderá ser entendida.

Desta forma, poderá mudar-se consciências e fazer os contribuintes ver que nem tudo é negativo na relação entre fisco e contribuintes, tentando afastar a ideia de desconfiança com que desde há muito tempo recai sobre a administração fiscal, logo aqui entrando o contributo da perspetiva psicológica.

Na compreensão aqui abordada, a ideia é que os contribuintes não tenham o imposto como uma punição do poder público, e sim, um compromisso consciente dos cidadãos no sentido de contribuir para com o Estado e ver/acompanhar os benefícios que retornam à população em decorrência do cumprimento da obrigação tributária.

No contexto de quebra de paradigmas no que diz respeito à fiscalidade, acresce-se aqui a lembrança de que, relativamente ao direito da família, se vê a interligação desta área com outras áreas de conhecimento tais como a sociologia, educação, filosofia.

Já se manifestam mudanças de padrões de pensamentos em órgãos judiciais, debates de universidades e outros movimentos académicos e sociais neste sentido. Essa interligação do direito da família com outras áreas do conhecimento vem acontecendo até por força das circunstâncias. Pese, no entanto, não considerarmos o suficiente.

De igual modo, é preciso que a fiscalidade saia das fronteiras do direito, da economia, finanças, contabilidade e alcance novos patamares de abrangência com outras áreas do conhecimento. Na nossa opinião, só assim o pagamento do imposto deixará de ser o temido e assustador dever. E, considerando a importância da quebra de paradigmas no sentido de interligar áreas de conhecimento e alargar a discussão, como um passarinho

²⁶¹ SANTOS, A. & LOPES, C. (2013). “Fiscalidade-Outros olhares”. *Vida Económica*. Porto: s.e. p. 206

que carrega água no bico para ajudar a apagar o fogo na floresta, esta dissertação é um pequeno contributo no sentido de ajudar a ampliar o debate entre as disciplinas abordadas e, mormente, realçar a proximidade do direito civil (direito da família) com o direito fiscal.

Conclusão

A nossa dissertação de mestrado procura um lugar de inovação quando se propõe tratar cientificamente uma simbiose entre o Direito Civil, nomeadamente o ramo do Direito da Família, nossa casa de partida, e o Direito Fiscal.

Após estudo das variadas temáticas suscitadas e na sequência da exposição realizada, cabe trazer as conclusões a que se chegou.

Quanto ao instituto familiar propriamente dito, impõe-se reter que é facilmente constatável a evolução social no sentido da realidade dos diversos tipos de família, aos quais a lei corre paulatinamente a preencher as lacunas. De facto, a legislação portuguesa continua a dar primazia ao casamento enquanto forma tradicional de constituição da família, a que acresce a relevância legal atribuída à união de facto.

Cabe realçar alguns pontos que foram objeto de discussão, como por exemplo: uma tributação justa e que atenda às necessidades de um agregado familiar implica a interferência daquele ramo para auxílio da delimitação do instituto familiar; a tributação da família não é alheia à prévia celebração de um casamento válido ou constituição de união de facto, já que nestas situações a tributação pode ocorrer de forma separada ou conjunta, o que não sucede no caso de pessoas solteiras ou já viúvas; a consideração de dependentes fiscais implica conhecimentos do domínio da família, quando a tipos de laços familiares constituídos; é a própria Constituição que atribui relevo fiscal às famílias, o fenómeno tributário não pode deixar de as ter em conta e de lhes dedicar normas específicas compatíveis com a natureza do instituto em causa.

Ainda no que diz respeito à relação entre aqueles ramos do Direito, é necessário deixar claro que o termo “família” não corresponde literalmente ao termo “agregado familiar”, pelo que há de ter cautelas. No âmbito fiscal, “agregado familiar” apresenta contornos mais rigorosos, taxativos inclusive, sobre os elementos que se consideram integrar aquela realidade.

Demonstrativa da influência da família na estrutura da relação jurídica tributária é a conclusão de que o casamento (e a própria união de facto) acarreta alterações subjetivas naquela. O cônjuge passa a ser associado à outra pessoa, aquela com quem casou.

O foco do nosso trabalho foi o da tributação dos cônjuges e a influência dos regimes de bens do casamento no fenómeno tributário. Apontámos em sede oportuna que vigoram em Portugal três regimes típicos de bens do casamento, dois deles de comunhão

e um de separação, ressalvando a possibilidade de as partes disporem quanto ao conteúdo da convenção, exercendo a sua liberdade de escolha. Conexo com esta matéria está também o regime de dívidas dos cônjuges, regime civil que determina quem é responsável pela contração de determinadas dívidas e que bens por ela respondem.

Relativamente às dívidas fiscais, mais concretamente às de IRS, falámos da responsabilidade tributária e da consagrada regra da solidariedade, apelando para a compreensão do regime de solidariedade previsto na disciplina civil.

Para o nosso estudo, considerámos também pertinente traçar a positiva evolução do tratamento fiscal que lhes fora conferido, traçando como ponto cronológico de mudança a Reforma de 2015. Até então, os cônjuges eram obrigados a uma tributação conjunta, diferentemente do que ocorria com os unidos de facto, que poderiam ser tributados de modo conjunto ou separado.

A propósito do imposto que incide sobre o rendimento dos cônjuges, é de especial importância notar que atualmente as pessoas casadas beneficiam de um regime duplo que lhes atribui a possibilidade de escolha entre serem submetidas a uma tributação conjunta ou separada. Com isto, foi ultrapassado o discutido problema de (in)constitucionalidade sobre o tratamento diferenciado relativamente à possibilidade que desde sempre fora dada aos unidos de facto.

Por fim, diz-se que as diversas formações de família tendem a priorizar o foco no afeto deixando de lado as condições preestabelecidas nos âmbitos social e jurídico.

Neste trabalho trouxemos a novidade acerca de “uma maneira diferente de pensar o direito”, com novos caminhos de perceção e quebra de paradigmas, abrindo a área do direito a comunicar-se com outros ramos do conhecimento para que os cidadãos se sintam participantes das normas jurídicas, e não meras pessoas a só cabe obedecer. Urge também que vejam a fiscalidade como um dever de pagar imposto e não como uma punição.

É o nosso humilde contributo.

Bibliografia

- AA. VV. (2015). *Lei Geral Tributária comentada e anotada*. Reimpressão. Coimbra: Almedina.
- AMARAL, J. (2014). *Direito da Família e das Sucessões*. Coimbra: Almedina.
- AZEVEDO, P. (2014). “A consideração fiscal da família no âmbito do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”. In *Para Jorge Leite – Escritos jurídicos*. Vol. II. 1ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- BASTO, J. (2009). “A Constituição e o sistema fiscal, XXV Anos da Jurisprudência Constitucional Portuguesa”. In: “*Colóquio Comemorativo do XXV Aniversário do Tribunal Constitucional (24 e 25 de outubro de 2008)*”. Coimbra: Coimbra Editora.
- CAMPOS, D. (2016). “A revolução fiscal permanente (e alguma contrarrevolução)”. *Revista de Finanças Públicas e direito Fiscal*. Ano 9. n.º 1 – primavera.
- _____. & MARTINEZ, M. (2016). *Lições de Direito da Família*. 3ª ed. Coimbra: Almedina.
- _____. & CAMPOS, M. (2003). *Direito Tributário*. 2ª ed. Coimbra: Almedina.
- CANOTILHO, J. & MOREIRA, V. (2007). *Constituição da República Portuguesa Anotada*. 4ª ed. Vol. 1. Coimbra: Coimbra Editora.
- CARLOS, C. (2014). *Impostos - Teoria geral*. 4ª ed. Coimbra: Almedina.
- CERDEIRA, Â. (2000). *Da responsabilidade civil dos cônjuges entre si*. Coimbra: Coimbra Editora.
- CORTE-REAL, C. (1995). “Família, dívida de imposto e regime de bens”. “*Estudos em homenagem à Dra. Maria de Lourdes Órfão de Matos Correia e Vale*”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº171. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- COSTA, J. (2014). “O princípio da capacidade contributiva no constitucionalismo português e na jurisprudência do Tribunal Constitucional”. *Boletim de Ciências Económicas – Homenagem ao Professor Doutor António José Avelãs Nunes*. Vol. LVII. Tomo I. Coimbra: FDUC.

- DIAS, C. (2012). “A jurisprudência do Tribunal europeu dos Direitos do Homem e as novas formas de família – The european Court of human Rights and the new concept of family”. *Revista Jurídica*. nº15.
- DOURADO, A. (2016). *Direito Fiscal. Lições*. Reimpressão. Coimbra: Almedina.
- _____. (2015). *O princípio da legalidade fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*. Coimbra: Almedina.
- FALCÃO, M. [et. al]. (2016). *Direito da família – da teoria à prática*. 2.º ed. Coimbra: Almedina.
- FAUSTINO, M. (2015). “Sobre a reforma do IRS (II)”. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*. Ano VIII. n. º1 – primavera. Lisboa: FDUL.
- _____. (2009). “Os residentes no Imposto Sobre o Rendimento Pessoal (IRS) português”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº 424, jul-dez. Lisboa: FDUL.
- FAVEIRO, V. (1981). “Família, Estado e imposto”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- GONÇALVES, S. (2015). “Residência fiscal em IRS”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº8. abr.-jun. Lisboa: CEJUR.
- HENRIQUES, S. (2009). *Estatuto patrimonial dos cônjuges – Reflexos da atipicidade do regime de bens*. Coimbra: Coimbra Editora.
- HÖRSTER, H. (1995). “A respeito da responsabilidade civil dos cônjuges entre si (ou: a doutrina da “fragilidade da garantia” será válida?)”. *Revista Scientia Iuridica*. Tomo XLIV. nºs 153-255, jan.-jun. Braga: UMINHO.
- LEAL, A. (2014). *Guia prático do divórcio*. 2ª ed. Coimbra: Almedina.
- LEITÃO, J. (1999). “Tributação separada da família e relevância das uniões de facto nos sistemas fiscais da Alemanha, Itália, Espanha e Reino Unido”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº196. Lisboa: FDUL.
- MACHADO, J. & COSTA, P. (2016). *Manual de Direito Fiscal: perspetiva multinível*. Coimbra: Almedina.

- MARQUES, P. (2016). “Constituição, legalidade e tipicidade tributária: subsídios para a sua compreensão”. *Revista do Ministério Público*. nº146. abr.-jun. Lisboa: SMMP.
- MARQUES, R. (2016). “Constituição fiscal, direito sociais e tributação da família”. *O Direito*. Ano 148. nº 2. Lisboa: s.e.
- MENDES, J. (1991). *Direito da Família*. Lisboa: AAFDL.
- MIRANDA, J. (2014). “Sobre a relevância constitucional da família”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Ano 11. Porto: FDUP.
- _____ (2005). “A Constituição fiscal portuguesa”. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa*. Vol. XLVI. nº1. Lisboa: Coimbra Editora.
- MORAIS, R. (2016). *Sobre o IRS*. reimpressão da 3º ed. Coimbra: Almedina.
- _____ (2015). “A reforma do IRS (2014): uma primeira reflexão”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº7. jan-mar. Lisboa: CEJUR.
- NABAIS, C. (2015). *Direito Fiscal*. 8º ed. Coimbra: Almedina.
- _____ (2013). “Ainda fará sentido o art. 104º da Constituição?”. *Cadernos de Justiça Tributária*. nº1. jul.-set. Lisboa: CEJUR.
- _____ (2009). *O dever fundamental de pagar impostos*. 2ª reimpressão. Coimbra: Almedina.
- NETO, A. (2010). *Código Civil Anotado*. 17ª ed. Lisboa: Ediforum.
- PALMA, C. (2001). “Da evolução do conceito de capacidade contributiva”. *Ciência e Técnica Fiscal*. nº 402. abr.-jun. Lisboa: FDUL.
- PEREIRA, M. (2013). *Direito da Família – Elementos de estudo*. Lisboa: AAFDL.
- PEREIRA, Paula Rosado (2016, reimpressão 2010). *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*. Almedina.
- PINHEIRO, J. (2013). *O Direito da Família contemporâneo – Lições*. 4º ed. Lisboa: AAFDL.
- PINTO, C. (2005). *Teoria Geral do Direito Civil*. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- PIRES, M. (2010). “Tributação relativa à família (revisitação)”. *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta Cunha*. Vol. II. Coimbra: Almedina.

- _____ (1981). “Relatório nacional de Portugal”. In: “IX Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudos Tributários, Tema 2 – A unidade familiar como sujeito fiscal”. *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*. nº123. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.
- PITÃO, J. (2011). *Uniões de facto e economia comum*. 3ª ed. Coimbra: Almedina.
- RIBEIRO, J. (1984). “A unidade fiscal”. *Boletim de Ciências Económicas – Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito*. Vol. XXVII. Coimbra: FDUC.
- ROCHA, J. (2014). *Lições de procedimento e processo tributário*. 5ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- RODRIGUES, J. (2003). “Algumas reflexões em torno da efetiva concretização do princípio da capacidade contributiva”. *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Lisboa: Tribunal Constitucional/Coimbra Editora.
- SANCHES, J. (1998). *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: LEX Editora.
- SANTOS, A. & LOPES, C. (2013). “Fiscalidade-Outros olhares”. *Vida Económica*. Porto: s.e
- SOTTOMAYOR, M. (2012). “E foram felizes para sempre...? Uma análise crítica do novo regime jurídico do divórcio”. In: *Atas do Congresso de 23, 24 e 25 de outubro de 2008*. Coimbra: Wolters Kluwer.
- VARELA, A. & LIMA, P. (2010). *Código Civil Anotado*. 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora.
- _____ (1999). *Direito da Família*. 5ª ed. Vol. I. Lisboa: Livraria Petrony.
- VASQUES, S. (2015). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- _____ (2005). “Capacidade contributiva, rendimento e património”. *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal*. nº23. jul-set. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.
- XAVIER, R. (2013). “Regime da comunhão geral de bens e partilha subsequente ao divórcio à luz do novo artigo 1790º do código civil”. *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Lebre de Freitas*. Vol. I. Coimbra: Coimbra Editora.
- _____ (2000). *Limites à autonomia privada na disciplina das relações patrimoniais entre os cônjuges*. Coimbra: Almedina.

Jurisprudência

Ac. TC n.º 396/2011, processo n.º 72/11 de 21/09/2011

Ac. TC n.º 651/09, processo n.º 1019/2008 de 15/12/2009

Ac. TC n.º 359/09, processo n.º 779/07 de 08/07/2009

Ac. TC n.º 84/03, processo n.º 531/99 de 12/02/2003

Ac. TC n.º 348/97, processo n.º 63/96 de 29/04/1997

Ac. TC n.º 57/95, processo n.º 405/88 de 16/02/1995

Ac. STJ, processo n.º 2325/12.3TVLSB.L1 de 12/05/2016

Ac. STJ, processo n.º 3/11.0TBOHP.CL.SL de 14/014/2015

Ac. TRC, processo n.º 800/12.9TBCBR.CL de 29/10/2013

Ac. TRC, processo n.º 4931/10.1TBLRA.CL de 08/11/2001

Ac. TCAN, processo n.º 00470/05.0BEBRG de 13/11/2008

Ac. TCAN, processo n.º 00014.04 de 01/07/2004

Ac. STA, processo n.º 0477/13 de 5/11/2014

Ac. STA, processo n.º 0215/12 de 13/11/2013

Ac. TCAS, processo n.º 08313/14 de 19/02/2015

Ac. TCAS, processo n.º 06655/12 de 22/01/2015