

Tributação Conjunta da União... De Facto?

Guilherme Maria Muralha

Advogado | Eversheds Sutherland



“A interpretação que a AT faz do artigo 63.º do Código do IRS é contrária ao princípio constitucional da igualdade”

A união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos. Esta união pode ser dissolvida por vontade, falecimento ou casamento de um dos membros.

As pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na lei têm os seguintes direitos: protecção da casa de morada de família; benefícios do regime jurídico aplicável a pessoas casadas em matéria de férias, feriados, faltas, licenças e de preferência na colocação dos trabalhadores da Administração Pública; direitos equiparados aos dos cônjuges vinculados por contrato de trabalho, em matéria de férias, feriados, faltas e licenças; protecção social na eventualidade de morte do beneficiário, por aplicação do regime geral ou de regimes especiais de segurança social; prestações por morte resultante de acidente de trabalho ou doença profissional; pensão de preço de sangue e por serviços excepcionais e relevantes prestados ao país.

Em termos fiscais, as pessoas que vivem em união de facto têm direito ao regime do IRS nas mesmas condições que se aplicam aos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens, ou seja, à tributação conjunta.

Sucedem, contudo, que o Código do IRS restringe o direito à tributação conjunta em caso de falecimento de um dos unidos de

facto. Vejamos o seguinte exemplo prático: António e Berta viveram em união de facto durante cinco anos, até ao falecimento prematuro de Berta, a 30 de Dezembro de 2024. Desta união resultaram dois descendentes, Carlos e Diogo.

Durante o período dessa união, optaram sempre pela tributação conjunta dos seus rendimentos, uma vez que os unidos de facto, tal como os casados, podem constituir o mesmo agregado familiar (artigo 13.º, n.º 4, alínea a) do Código do IRS) e optar pela tributação conjunta (artigo 59.º, n.º 2, do Código do IRS - opção que deve ser exercida por ambos).

No que respeita à opção pela tributação conjunta, o artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRS determina que, se durante o ano a que o imposto respeite, tiver falecido um dos cônjuges, o cônjuge sobrevivente deve proceder ao cumprimento das obrigações declarativas de cada um deles, podendo optar pela tributação conjunta, nada se dispondo expressamente em relação ao unido de facto sobrevivente.

Com efeito, nestes casos, incumbe ao administrador da herança apresentar a declaração de rendimentos em nome do sujeito passivo falecido, relativa aos rendimentos correspondentes ao período decorrido de 1 de Janeiro até à data do óbito (artigo 57.º, n.º 2, do Código do IRS).

Assim, em 2025, António apresentará a declaração anual de rendimentos Modelo 3 de IRS, como solteiro – porque era, efectivamente, o seu estado civil a 31 de Dezembro de 2024, data relevante para, nos termos do artigo 13.º, n.º 8, do Código do IRS, apurar a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos.

Nessa medida, não será permitido exercer o direito de opção pela tributação conjunta dos rendimentos nem, consequentemente, poderá ser aplicável o mecanismo do quociente familiar no apuramento do IRS devido para o ano de 2024.

Por outro lado, o administrador da herança apresentará a declaração de rendimentos em nome de Berta, igualmente sem opção pela tributação conjunta e sem aplicação do mecanismo do quociente familiar.

Este tem sido, igualmente, o entendimento seguido pela nossa Autoridade Tributária. Veja-se, neste sentido, a Ficha Doutrinária n.º 20761, de 6 de Dezembro de 2023, onde se refere que “no ano em que ocorre o óbito de um dos membros da união de facto, o outro membro não pode optar pela tributação conjunta”.

Ora, sucede que uma interpretação literal do artigo 63º, n.º 1, do Código do IRS, nos termos acima indicados, é contrária, por um lado, ao princípio da capacidade contributiva, enquanto decorrência do princípio da igualdade tributária, constitucionalmente consagrado nos artigos 13.º, n.º 1, e 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e, por outro, aos objectivos de protecção da família, previstos nos artigos 36.º, n.º 1, e 67.º, n.º 2, alínea f), também da CRP.

A Protecção Constitucional da Família

A CRP consagra a protecção da família no seu artigo 36.º, n.º 1, independentemente da forma da sua constituição, ou seja, quer seja fundada no casamento, quer na união de facto.

Adicionalmente, em matéria fiscal, a CRP determina, no seu artigo 67.º, n.º 2, alínea f), que incumbe ao Estado “regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares” e, ainda, que “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado

familiar” (artigo 104.º, n.º 1, da CRP).

Estes objectivos constitucionais da protecção da família por via do direito fiscal são concretizados, em termos bastante precisos, também no n.º 3 do artigo 6.º da Lei Geral Tributária (LGT), onde se estabelece que “a tributação respeita a família e reconhece a solidariedade e os encargos familiares, devendo orientar-se no sentido de que o conjunto dos rendimentos do agregado familiar não esteja sujeito a impostos superiores aos que resultariam da tributação autónoma das pessoas que constituem”.

A Interpretação do Artigo 63.º do Código do IRS

No que respeita à interpretação das normas tributárias, o artigo 11.º, n.º 1, da LGT determina que estas devem ser interpretadas de acordo com os princípios gerais de hermenêutica jurídica, reconhecidos pelo legislador no artigo 9.º do Código Civil (CC).

Com efeito, nos termos do referido artigo 9.º do CC, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei (fiscal), devendo reconstituir o pensamento legislativo a partir dos textos, tendo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, sempre tendo em conta a CRP.

No que respeita à teleologia da norma, estabelece-se que, no ano do falecimento de um dos cônjuges (causa de dissolução involuntária do casamento), o agregado familiar deve continuar a ser tributado da mesma forma que o era quando ambos os cônjuges estavam vivos, ou seja, mantendo-se a possibilidade de, nesse ano, os rendimentos poderem ser tributados em conjunto. Essa opção reflete, claramente, a intenção do legislador de adoptar uma medida de protecção da família, fundamentada no princípio da solidariedade familiar.

Sucedendo, contudo, que esta medida, ao limitar o seu âmbito de aplicação, desconsidera outras modalidades de família, nomeadamente as decorrentes da união de facto, que resulta numa desigualdade em termos de capacidade contributiva do agregado familiar.

Ademais, note-se que esse nunca foi o objectivo do legislador fiscal, na medida em que o Código do IRS equipara a tributação

entre os sujeitos passivos casados e unidos de facto.

Veja-se, a título exemplificativo, a equiparação expressa feita no artigo 10.º, n.º 7, alíneas b) e d), relativamente a certos requisitos para exclusão das mais-valias, ou no artigo 12.º, n.º 1, onde se determina a delimitação negativa de incidência de IRS no que respeita à transmissão da pensão de deficiente militar ou, ainda, o que dispõe o artigo 31.º, n.º 1, alínea g), parágrafo ii), ponto 2), relativamente ao coeficiente a aplicar no âmbito do regime simplificado passivo sobre as prestações de serviços a sociedades nas quais o cônjuge ou unido de facto e os ascendentes e descendentes destes detenham no seu conjunto, directa ou indirectamente, pelo menos 25 % das respectivas partes de capital ou direitos de voto.

“Esta medida, ao limitar o seu âmbito de aplicação, desconsidera outras modalidades de família”

Com efeito, quando esta equiparação não ocorre, existe sempre uma justificação legal para que o legislador fiscal não tenha mencionado os sujeitos passivos unidos de facto quando se refere aos sujeitos passivos casados.

Neste sentido, no artigo 64.º do Código do IRS, onde o legislador fiscal não menciona os sujeitos passivos unidos de facto porque, efectivamente, o unido de facto sobrevivente não é herdeiro legal do membro da união de facto que faleceu, ou, ainda, o artigo 102.º-C, n.º 2, do Código do IRS, referente à responsabilidade pelo pagamento das dívidas de IRS em caso de tributação separada, onde o legislador fiscal também não menciona os unidos de facto porque a estes, como bem se sabe, não é aplicado qualquer regime de bens.

Tendo em conta o exposto, resulta claro que o legislador não se exprimiu como queria na redacção do artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRS, tendo esta ficado aquém do seu espírito.

Tal poderá ser comprovado pela epígrafe “agregado familiar” deste artigo, o qual também inclui os unidos de facto.

Havendo, então, um mínimo de correspondência verbal da letra da lei com o pensamento legislativo imperfeitamente expresso,

conforme exigido pelo Código Civil, o artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRS deve ser objecto de interpretação extensiva.

Note-se que não existe qualquer lacuna que seja necessário integrar e, mesmo que houvesse, poderia ser integrada, por não estar em causa a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes restringidos à reserva de lei da Assembleia da República.

Com efeito, a norma existe, apenas estando imperfeitamente redigida e não exprimindo a coerência sistemática pretendida pelo legislador.

Em conclusão, a única interpretação do artigo 63.º, n.º 1, do Código do IRS que se coaduna com o pensamento legislativo, com o princípio constitucional da igualdade, e com a protecção da família, é a de que também o unido de facto sobrevivente, no ano do falecimento do outro unido de facto, pode, querendo, optar pela tributação conjunta dos rendimentos, nos exactos termos em que o podia fazer em vida.



Os White Files são um projecto irregular do Católica Tax