

**Daniel TABORDA, Nuno de LEMOS JORGE, António
MARTINS**

Problemas do regime fiscal das pensões de alimentos

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(35\)2024.ic-05](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(35)2024.ic-05)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review* / The articles in this section have undergone a blind peer review process.

Problemas do regime fiscal das pensões de alimentos

Problems related to the alimony tax regime

Daniel TABORDA¹
Nuno de LEMOS JORGE²
António MARTINS³

RESUMO: tendo como pano de fundo a ideia de progressividade, que é um imperativo constitucional, analisa-se o regime fiscal das pensões de alimentos em IRS, considerando, designadamente, os limites das deduções à coleta e o modo como a obrigação de alimentos é determinada nos termos da lei civil. Reflete-se sobre a racionalidade do argumento da natureza regressiva das deduções à coleta enquanto fundamento para a conversão das despesas que operavam como abatimentos ao rendimento líquido em deduções à coleta e para a limitação do valor dedutível dessas despesas, tendo em vista assinalar, neste regime, efeitos de (as)simetria na tributação e (des)equilíbrio da solução encontrada pelo legislador, seja em si mesma, seja por comparação ao tratamento fiscal de obrigações que têm alguma afinidade com as pensões de alimentos.

PALAVRAS-CHAVE: imposto sobre o rendimento das pessoas singulares; pensões de alimentos; deduções à coleta.

ABSTRACT: considering that progressive taxation is a constitutional imperative the tax regime for alimony pensions in terms of personal income tax (IRS) is analysed, considering, in particular, deductions limits and the way in which the alimony obligation is determined in accordance with civil law. The rationality of the argument of regressive nature of deductions as a basis for the conversion of expenses and limiting the deductible value of these expenses is critically considered, in order to highlight (a)symmetry in taxation and (im)balance in our legal system, either in itself or in comparison to the tax regime of other obligations that have some affinity with alimony pensions.

KEYWORDS: personal income tax; alimony; tax deductions.

1. Introdução

De acordo com a conceção do rendimento-acrécimo, o rendimento tributável no imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) corresponde ao somatório de todos os incrementos patrimoniais líquidos que afluem a uma pessoa física num determinado período. O montante consumido

¹ Professor auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, CEBER, danieltaborda@fe.uc.pt.

² Juiz de Direito, assessor no Tribunal Constitucional, nuno.m.jorge@juizes-csm.org.pt.

³ Professor auxiliar na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, CEBER, amartins@fe.uc.pt.

por uma pessoa durante esse período, sem reduzir o património que detinha no seu início, constitui a medida de avaliação da sua capacidade contributiva⁴.

A capacidade contributiva concretiza o princípio da igualdade fiscal (horizontal e vertical), funcionando como um critério de medida que permite comparar e diferenciar os diversos titulares de rendimento⁵. Trata-se de um princípio omnipresente no sistema fiscal, vinculando o legislador e todos os que aplicam a Lei⁶.

Obedecendo à Constituição da República Portuguesa (CRP) e à Lei Geral Tributária (LGT), a mecânica do IRS considera vários elementos necessários à determinação da capacidade contributiva dos sujeitos passivos. A situação familiar dos contribuintes condiciona essa capacidade, logo os encargos familiares devem ser refletidos nesse apuramento. Expressamente o referem a CRP - o imposto sobre o rendimento pessoal deve considerar “as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (artigo 104.º, n.º 1)⁷ - e a LGT – a

⁴ Cf. XAVIER de BASTO, J.G. *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, pp. 45-46, assim como FAUSTINO, M. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In CATARINO, J. R. e GUIMARÃES, V. B. *Lições de Fiscalidade, Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 4ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 206.

⁵ O ponto 10 do acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003 (disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>), tal como os adiante citados do mesmo tribunal), refere 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”.

⁶ Segundo DOURADO, A. P. *Direito Fiscal, 7ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 231, “o princípio da capacidade contributiva, como um princípio estruturante do Direito Fiscal, deve estar sempre presente na elaboração das leis fiscais e dos elementos do *Tatbestand* sistemático de imposto (incidência objetiva; incidência subjetiva; determinação da matéria tributável e todos os outros elementos de quantificação, tais como a taxa aplicável, deduções à coleta) e na aplicação da lei fiscal pela administração e pelos tribunais”. Em sintonia, CASALTA NABAIS, J. A capacidade contributiva como elemento do conceito de imposto. In *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal Volume VI*. Coimbra: Almedina, 2022, p.117, partindo da definição de imposto, refere: “E cá temos a capacidade contributiva como elemento do conceito de imposto, na medida em que esta é “exigida a (ou devida por) possuidores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva”. O que resulta do papel que atribuímos ao princípio da capacidade contributiva, em que concluímos que, embora em medida bastante diferente, consoante o tipo de impostos (aduaneiros, sobre o consumo, sobre o património e sobre o rendimento), a capacidade contributiva, mormente quando se centra na capacidade económica do contribuinte revelada pela titularidade do património, pela obtenção de rendimentos e pela aquisição de bens e serviços, apresenta-se como pressuposto e como critério de medida dos impostos”.

⁷ Fora da chamada Constituição Fiscal, a CRP reconhece que a família é um elemento fundamental da sociedade, devendo ser protegida pelo Estado, a quem compete, por exemplo, “regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares” (alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º da CRP). Todavia, como refere o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/1995, “[para] que esta norma constitucional não seja infringida, basta que o sistema fiscal seja moldado em termos de levar em consideração «as necessidades e os rendimentos do agregado

tributação direta deve atender à “situação patrimonial, incluindo os legítimos encargos, do agregado familiar” (artigo 6.º, n.º 1, alínea b)).

A capacidade contributiva tem uma dupla vertente: a objetiva e a subjetiva. No âmbito da primeira, o rendimento global líquido é considerado como o índice da capacidade contributiva e a segunda considera as condições pessoais e familiares, obedecendo ao “princípio do líquido subjetivo”⁸.

No Código do IRS (CIRS), a fase analítica do imposto destina-se ao apuramento do rendimento líquido objetivo, enquanto o rendimento líquido subjetivo é determinado na fase sintética. Com efeito, os encargos pessoais e familiares constam atualmente das deduções à coleta (artigo 78.º). Constituem deduções pessoalizantes, subordinadas ao sistema de tributação-regra, diferenciando-se dos benefícios fiscais que assumem aquela modalidade. As deduções subjetivas inerentes à situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos, que incluem também as despesas com a realização dos direitos sociais (de saúde, educação e habitação), estão elencadas nas alíneas a), b), c), d), e),

familiar». No cumprimento do programa contido no artigo 67.º, n.º 2, alínea e), da Lei Fundamental, é lícito ao legislador optar por uma via em que medidas estritamente fiscais de protecção da família sejam completadas por outros instrumentos de política financeira e social de apoio à família. A protecção da família é uma incumbência dirigida ao legislador que este deve cumprir não necessariamente outorgando um tratamento mais vantajoso ou favorável à família em cada norma ou instituição jurídica, mas procurando que se extraia um resultado global de protecção em matéria fiscal, enquadrada esta no conjunto do ordenamento jurídico”. Daí que, segundo o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 858/2022, “[não] obstante, dos preceitos constitucionais que determinam a modelação do imposto sobre o rendimento singular «de harmonia com encargos familiares» (alínea f) do n.º 2 do artigo 67.º), «tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado» (n.º 1 do artigo 104.º) não é possível extrair imposições estritas nem quanto ao an nem quanto ao quantum da consideração fiscal de tais encargos”.

⁸ Cf. OLIVEIRA MARTINS, G. W. Política Fiscal e Benefícios Fiscais: História e Atualidade do Sistema Fiscal. In PALMA, C. C. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 291. Sobre a vertente objetiva, este autor refere que “a tributação da riqueza disponível recorre a três corolários: (1) apenas o rendimento líquido deve ser tributado (corolário material); (2) a continuidade da tributação, desconsiderando os períodos como compartimentos estanques (aspeto temporal); (3) não submissão a tributação dos rendimentos fictícios (aspeto quantitativo)”. Em sentido aproximado, PIRES, M. *Direito Fiscal, Apontamentos, 3ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2008, p. 401 salienta que “o rendimento global líquido é o índice do que já se chamou capacidade contributiva objectiva, em que se não toma ainda em consideração certas despesas não conexas com rendimentos de determinado tipo, mas com o contribuinte e, se for caso disso, o seu agregado familiar ou ainda outras pessoas: os chamados abatimentos ou deduções à colecta que, aceites, têm como resultado ser determinado o índice da capacidade contributiva subjectiva”. Também SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 335 refere que as despesas relacionadas com o agregado familiar são “deduções pessoais ligadas à redução da capacidade contributiva criada por estas despesas, deduções usadas para determinar o rendimento líquido subjectivo. E que por isso têm de ser qualificadas como deduções pessoais ou abatimento em sentido próprio – abatimentos no sentido de formas legais de quantificação do imposto num sentido negativo, que conduzem à sua efectiva personalização”.

f) e h)⁹. Esta característica do IRS, a par de outras, nomeadamente a adoção do conceito de rendimento-acrécimo, sujeitando à mesma taxa de tributação (quase) a globalidade dos rendimentos líquidos obtidos¹⁰, é demonstrativa da natureza pessoal deste imposto¹¹. Portanto, as deduções à coleta que decorrem do princípio da capacidade contributiva constituem desagrvamentos estruturais. As pensões de alimentos, elencadas na alínea f) do n.º 1 do artigo 78.º do CIRS e reguladas no artigo 83.º-A, configuram um desagrvamento estrutural, inerente ao regime-regra de tributação. O Relatório sobre a despesa fiscal de 2022¹² estima que tiveram um impacto negativo na receita fiscal de 45,8 milhões de euros naquele ano¹³.

As pensões de alimentos apresentam reflexos tributários, quer na esfera de quem as suporta quer na esfera de quem as recebe. Com efeito, tais montantes são, por via de regra, deduzidos à coleta do sujeito passivo que as suporta e tributadas na categoria H do sujeito passivo que as recebe. Surge, pois, um primeiro problema: será que existe simetria e que, a final, a solução fiscal configura neutralidade quando se computam os efeitos conjugados em ambos os sujeitos passivos? Ou poderão existir frequentemente situações de desequilíbrio na tributação? A ser assim, que questões adicionais podem suscitar essa falta de neutralidade ou simetria fiscal? São estes os temas que nos ocupam neste texto.

A fim de os discutir, começemos por apresentar a vertente jurídico-civilística sobre as pensões de alimentos, na qual radica a respetiva origem.

⁹ ROSADO PEREIRA, P. *Manual de IRS, 4ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 327 inclui as deduções relativas a pensões de alimentos nas deduções à coleta dirigidas à personalização do IRS, a par das deduções relativas ao número de dependentes e ascendentes que constituem o agregado familiar e às despesas de saúde, despesas de educação e formação, encargos com imóveis, encargos com lares e às relativas a pessoas com deficiência. Separa este grupo das deduções com finalidades específicas, onde se incluem as deduções relativas à exigência de fatura, e dos benefícios fiscais que assumem a modalidade de deduções à coleta.

¹⁰ Note-se que o IRS tem uma natureza semi-dual, na medida em que o princípio do englobamento encontra exceções na aplicação de taxas proporcionais (*flat rates* liberatórias e especiais) a determinados tipos de rendimentos.

¹¹ Cf. CASALTA NABAIS, J. *Direito Fiscal, 8ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2015, p. 74, assim como PIRES. op. cit. p. 343.

¹² MINISTÉRIO das FINANÇAS. Relatório da Despesa Fiscal 2022, 2023 (disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2022.pdf).

¹³ Apesar de não implicar despesa fiscal, por não configurar um benefício fiscal, este montante foi quantificado ao abrigo do artigo 4.º, n.º 3 do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

2. A fixação das pensões de alimentos

Procede-se, neste ponto, a uma exposição sumária do regime legal das pensões de alimentos devidas aos filhos, na parte relevante para a análise que é feita neste artigo, ou seja, desconsiderando elementos desse regime que, sendo de importância geral, não são pertinentes para a análise substantiva em que se centra o presente texto (por exemplo, quanto a aspetos de direito processual, necessidade de audição das crianças, etc.).

Compete aos pais, no interesse dos filhos, velar pela segurança e saúde destes, prover ao seu sustento, dirigir a sua educação, representá-los, ainda que nascituros, e administrar os seus bens – é este, no essencial, o conteúdo das responsabilidades parentais definido no artigo 1878.º, n.º 1 do Código Civil (CC), que inclui, designadamente, promover o seu desenvolvimento físico, intelectual e moral (artigo 1885.º) e administrar os seus bens (artigos 1888.º e ss. do CC).

Em caso de dissociação familiar – designadamente, divórcio, separação judicial de pessoas e bens ou cessação da situação de união de facto – há que regular o exercício das responsabilidades parentais, desejavelmente por acordo entre os progenitores ou, na sua falta, por decisão judicial.

Deixando de lado as raras exceções ao exercício conjunto das responsabilidades parentais (reguladas no artigo 1906.º, n.º 2 do CC), a regra, em tais casos, decorrente dos artigos 1906.º e 1909.º do CC, é a de que as responsabilidades parentais relativas às questões de particular importância para a vida dos filhos são exercidas em comum por ambos os progenitores nos termos que vigoravam durante a vida comum. Apenas nos casos de urgência manifesta se prevê que qualquer dos progenitores possa agir sozinho, devendo, contudo, prestar informações ao outro logo que possível (artigo 1906.º, n.º 1 do CC).

Já o exercício das responsabilidades parentais relativas aos atos da vida corrente dos filhos cabe ao progenitor com quem eles residam habitualmente, ou ao progenitor com quem eles se encontram temporariamente. Porém, este último, ao exercer as suas responsabilidades, não deve contrariar as orientações educativas mais relevantes, tal como elas são definidas pelo progenitor com quem os filhos residem habitualmente (artigo 1906.º, n.º 3 do CC). A decisão ou o acordo determinam a residência do filho e os direitos de visita de acordo com o interesse deste, tendo em atenção todas as circunstâncias relevantes (artigo 1906.º, n.º 5 do CC).

Não obstante, quando corresponder ao superior interesse da criança e ponderadas todas as circunstâncias relevantes, o tribunal pode determinar a residência alternada do filho com cada um dos progenitores, independentemente de mútuo acordo nesse sentido e sem prejuízo da fixação da prestação de alimentos (artigo 1906.º, n.º 6 do CC). A norma contida neste último preceito merece três observações.

A primeira para assinalar uma importante distinção, visto que o “exercício em conjunto das responsabilidades parentais e residência alternada são [...] realidades distintas que não podem ser confundidas embora se encontrem interligadas já que, o regime de residência alternada importa, sempre, o exercício conjunto das responsabilidades parentais, mas o contrário já não é verdadeiro”¹⁴.

A segunda observação destina-se a clarificar que, a redação do artigo 1906.º, n.º 6 do CC, introduzida pela Lei n.º 65/2020, de 4 de novembro, veio afastar definitivamente (à semelhança do que a larga maioria da doutrina e da jurisprudência já vinham entendendo) a ideia de que a residência alternada poderia entender-se como excecional ou acidental, num regime em que o interesse da criança constitui a pedra angular do regime e para cuja densificação concorre, na formulação da lei, a manutenção de uma relação de grande proximidade com os dois progenitores, a promoção e aceitação de acordos ou a tomada de decisões que favoreçam amplas oportunidades de contacto com ambos e de partilha de responsabilidades entre eles (artigo 1906.º, n.º 7 do CC)¹⁵. Efetivamente, com o tempo, e mesmo antes da referida alteração, foi

¹⁴ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 12/04/2018, proferido no processo n.º 670/16.8T8AMD.L1-2 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9fb53ddaf20154a4802582a4004dc961?OpenDocument>).

¹⁵ O conceito de “responsabilidades parentais” veio refletir o carácter altruísta do instituto, dirigido a fazer prevalecer o interesse da criança sobre o interesse dos pais. O superior interesse da criança, reconhecido na Declaração Universal dos Direitos da Criança (princípio II) e no artigo 3.º da Convenção dos Direitos da Criança, será a verdadeira “razão de ser, o critério e o limite [das responsabilidades parentais]” (cf. o Parecer do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República n.º 8/91, disponível em <https://www.ministeriopublico.pt/pareceres-pgr/8463>). Este superior interesse é um objetivo a prosseguir por todos quantos contribuem para o desenvolvimento da criança, nomeadamente os pais, na sua tarefa de educar, as instituições e o Estado, quer no exercício da sua função legislativa quer na aplicação do direito aos casos concretos. Naturalmente, o superior interesse da criança é um conceito indeterminado que carece de densificação valorativa, postulando uma análise sistémica e interdisciplinar da situação concreta de cada criança. Veja-se, a título meramente exemplificativo, o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20/10/2005, proferido no processo n.º 8552/2005-6 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/1a778064644dc193802570cf00506d4a?OpenDocument&Highlight=0,1887%C2%BA-A>), segundo o qual “o conceito de interesse do menor tem de ser entendido em termos suficientemente amplos de modo a abranger

recuando a jurisprudência que se manifestava contra a fixação da residência alternada ou só a admitia por acordo dos progenitores¹⁶, e ganhando terreno a que se mostra favorável à solução até mesmo na falta de acordo¹⁷, em linha com

tudo o que envolva os legítimos anseios, realizações e necessidades daquele e nos mais variados aspectos: físico, intelectual, moral, religioso e social. E esse interesse tem de ser ponderado, casuisticamente, em face de uma análise concreta de todas as circunstâncias relevantes a conhecer do caminho indicado para a sua realização”.

¹⁶ Cf., designadamente, os acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa de 14/02/2015 e de 28/06/2012, proferidos nos processos n.ºs 1463/14.2TBCSC.L1-8 e 33/12.4TBBRR.L1-8 (disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/4a110f4079c6b72a80257e0c00302321?OpenDocument> e <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/13acf4ed1395b8c480257a680032cd79?OpenDocument>, respetivamente) o acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 28/06/2016, proferido no processo n.º 3850/11.9TBSTS-A.P1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fd/f/a4a6556cb1c8c72680257fef0047a477?OpenDocument>), o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 06/10/2015, proferido no processo n.º 1009/11.4TBFIG-A.C1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/c681f76aeb83c55d80257ee00033c43a?OpenDocument>), e o acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 12/01/2017, proferido no processo n.º 996/16.0T8BCL-D.G1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/4585cdc8f4ad5913802580c70058d936>).

¹⁷ Cf., designadamente, o acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 09/11/2017, proferido no processo n.º 1997/15.1T8STR.E1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/bf22b04635be95b5802581d70039bc68?OpenDocument>), os acórdãos do Tribunal da Relação de Lisboa de 17/12/2015, proferido no processo n.º 6001-11.6TBCSC.L1-6, e de 24/01/2017, proferido no processo n.º 954-15.2T8AMD-A.L1-7 (disponíveis em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/ce625c0f1abedc4780257f31004531be?OpenDocument> e <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/FB2B82219D3C679D8025815B0033B392>, respetivamente) e o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 27/04/2017, proferido no processo n.º 4147/16.3T8PBL-A.C1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/-/A7F91EF17827430580258121004DA85F>), em cujo sumário se fez constar o seguinte: “1. É posição dominante na jurisprudência a admissibilidade da guarda compartilhada (ou residência alternada), por acordo ou por imposição do tribunal, desde que haja uma boa relação entre os pais ou que, pelo menos, os conflitos entre os progenitores possam ser, de algum modo, amenizados. 2. A guarda partilhada com residências alternadas configura-se actualmente como a solução “ideal”, embora nem sempre possível, como é o caso de famílias com histórico de violência doméstica, de grande conflitualidade entre os progenitores ou quando estes residem em diferentes localidades”, salientando-se, ainda, que, “(...) com exceção de Maria Clara Sottomayor (...), face aos novos dados da investigação científica e das novas tendências ao nível dos demais ordenamentos jurídicos europeus, constata-se uma quase unanimidade na assunção da guarda compartilhada como a solução ideal (embora nem sempre possível, como é o caso de famílias com histórico de violência doméstica ou de os progenitores residirem em diferentes localidades) em caso de dissociação familiar”. Podem ainda referir-se os “*principles of european family law regarding parental responsibilities*” da *Commission on European Family Law*, dos quais resulta que não é necessário o acordo dos pais para que o tribunal possa decidir a residência alternada [cf. princípio 3:20(2)] e a Resolução 2079 (2015) do Conselho da Europa, Igualdade e responsabilidade parental partilhada: o papel dos pais, adotada em 02/10/2015 (36.^a reunião), que “instaura aos Estados-membros a introduzir na sua legislação o princípio de residência alternada depois da separação, limitando as exceções aos casos de abuso infantil ou negligência, ou violência doméstica, ajustando o tempo em que a criança vive na residência de cada progenitor em função das suas necessidades e interesses”.

a doutrina largamente maioritária¹⁸. Este entendimento baseava-se em estudos científicos que apontam no sentido favorável à residência alternada, independentemente do acordo dos pais¹⁹. Após a introdução do atual n.º 6 do referido artigo, a lei “manteve o regime que já resultava da interpretação das normas anteriores, com a vantagem de eliminar qualquer dúvida sobre a possibilidade de se estabelecer a residência alternada”²⁰. Tudo dependerá, pois, do melhor interesse da criança no caso concreto, mas tendo presente que a lei elege agora “o modelo de guarda conjunta e residência alternada do filho com os dois progenitores como meio privilegiado de proporcionar uma ampla convivência entre o filho e cada um dos progenitores, bem como a partilha das responsabilidades parentais por parte destes. Só assim não será se, atentas, nomeadamente, as aptidões, as capacidades e a disponibilidade de cada

¹⁸ Para uma análise detalhada, cf. ROQUE, H. *Do princípio da igualdade dos progenitores ao princípio da inseparabilidade dos filhos a residência alternada como via privilegiada da sua afirmação e o biologismo como último sustentáculo do mito da perenidade do «casal parental»* (dissertação de doutoramento). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2021, pp. 440 e ss., <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/105096>.

¹⁹ Na Europa, como explica OLIVEIRA, G. Ascensão e queda da doutrina do “cuidador principal”. *Lex Familiae, Revista Portuguesa de Direito da Família*, 2011, 8 (16), 2011, pp. 12 e ss., “desde os anos 80 ou 90 do séc. XX, o movimento iniciado pelos países mais relevantes vai no sentido da “parentalidade” partilhada ou conjunta. Isto é: a preocupação dos sistemas europeus está em promover o maior contacto do filho com ambos os progenitores. Os esforços vão no sentido de encontrar o melhor equilíbrio dos papéis dos progenitores, para que o divórcio não signifique alterações das responsabilidades parentais. Num quadro assim, não há lugar para uma presunção de guarda a favor do “cuidador principal” ou *primary caretaker*. Esta presunção inscreve-se num sistema de escolha binária – ou um ou outro – que tende para a exclusividade das relações do filho com o cuidador principal, ao contrário da tendência contemporânea do envolvimento de ambos os progenitores. Isto não quer dizer que não se possa escolher uma residência principal, nem quer dizer que uma relação privilegiada com um dos filhos não seja tida em consideração; mas sempre numa ponderação mais vasta de todos os factores, que tende para a inclusão do papel dos dois progenitores, em vez de se contentar com a fixação da guarda exclusiva e o exercício exclusivo das responsabilidades que lhe andava associado”, não se devendo “sobrevalorizar o factor do “cuidado” para fazer uma escolha de guarda única, ignorando a evolução no sentido da parentalidade conjunta”, sublinhando, ainda, que “é difícil encontrar um movimento mais global e consistente, em Direito da Família, do que o movimento em direcção à partilha de responsabilidades entre os dois progenitores. Quando se procura a razão deste movimento, encontra-se facilmente a força do lobby dos pais: tradicionalmente alheados do cuidado dos filhos, os homens manifestaram-se em favor da recuperação do tempo perdido, tentando manter uma relação afectiva frutuosa com os seus filhos. A razão mais profunda, no entanto, pode ter sido apontada pelos sociólogos Ulrich BECK e BECK-GERNSHEIM, assinalando a grande fragilidade das relações humanas, a baixa durabilidade dos vínculos entre adultos, que levam à redescoberta das relações sadias, duradouras e reconfortantes com os filhos – “que podem criar novas referências de sentido e de valores, que podem converter-se, inclusivamente, no centro de sentido da existência privada””. Veja-se, ainda, RAPOSO DE FIGUEIREDO, P. A residência alternada no quadro do actual regime de exercício das responsabilidades parentais — a questão (pendente) do acordo dos progenitores. *Revista Julgar*, n.º 33, 2017, pp. 89 e ss..

²⁰ OLIVEIRA, G. *Manual de Direito da Família, 2.ª edição*. Coimbra: Almedina, 2021, p. 354.

progenitor, o superior interesse do filho o não aconselhar”²¹, e visto que a alteração legislativa em causa “veio sanar divergências quanto à admissibilidade da residência alternada e regime desta, clarificando que a imposição legal prescinde do acordo dos pais, mas não da competência e aptidão dos mesmos na medida em que o fundamento da imposição da residência alternada é sempre a salvaguarda do superior interesse da criança”²².

Por fim, uma terceira e última observação, diretamente implicada na discussão dos pontos precedentes, visa sublinhar que a ressalva “*sem prejuízo da fixação da prestação de alimentos*”, na parte final do n.º 6 do artigo 1906.º do CC, não implica que seja fixada uma pensão de alimentos em todos os casos de residência alternada.

De acordo com o disposto no artigo 36.º, n.º 5 da CRP, concretizado pelos artigos 1874.º, n.º 2 e 1878.º, n.º 1 do CC, os pais têm o dever de manter e de prestar alimentos aos filhos menores. Ao exercício das responsabilidades parentais está, pois, indissociavelmente ligada a obrigação de prover ao sustento dos filhos e de assumir as despesas relativas à sua segurança, saúde e educação, obrigação que só cessa: *i*) quando os filhos estejam em condições de suportar, pelo produto do seu trabalho ou outros rendimentos, aqueles encargos (artigo 1879.º do CC); ou *ii*) se os filhos não houverem entretanto completado a sua formação profissional após a maioridade, quando deixar de ser razoável exigir aos pais o seu cumprimento e pelo tempo normalmente requerido para que aquela formação se complete (artigo 1880.º do CC).

Por alimentos, entende-se tudo o que é indispensável ao sustento, habitação, vestuário, educação e instrução das crianças (artigo 2003.º do CC), devendo, na sua fixação, atender-se, de um modo proporcionado e equitativo, aos meios daquele que os presta e às necessidades daquele que os recebe, conforme preceitua o artigo 2004.º, n.º 1 do mesmo diploma. Não obstante, em certos casos pode verificar-se, até certo ponto e na medida do que é razoável,

²¹ Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27/01/2022, proferido no processo n.º 19384/16.2T8LSB-A.L1.S1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5e59a1447ce90edb802587d80053085b?OpenDocument>).

²² Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 30/11/2021, proferido no processo n.º 794/20.7T8VCT.G1.S1 (disponível em <https://www.direitoemdia.pt/search/show/2c32c3bf73c3c7ebf722e437f302d52062c6517a50f0ba5be651565ded242401>).

alguma desvalorização do peso relativo dos meios económicos do devedor, porquanto aos pais é exigível que façam algum esforço e até sacrifício para cumprirem o seu dever de assistência para com os filhos²³.

As concretas necessidades da criança, no âmbito descrito, devem constituir critério primordial na fixação do valor de uma pensão de alimentos, tendo em vista o seu bem-estar e integral desenvolvimento. O interesse da criança traduz-se, aqui, na promoção de um nível de vida que os realize, atendendo, designadamente, à sua idade, ao seu estado de saúde, ao estrato social em que se insere, às suas aptidões e ao nível social dos progenitores.

A obrigação de pagar uma pensão de alimentos deve ser fixada em prestações pecuniárias mensais (artigo 2005.º, n.º 1 do CC).

Nas situações em que a criança tem a sua residência habitual com um dos progenitores, a pensão de alimentos não é um direito deste progenitor, mas um dever do outro, englobado no dever de assistência que incumbe a ambos os pais em condição de igualdade (artigo 36.º, n.º 3 da CRP, artigo 18.º, n.º 1 da Convenção sobre os Direitos da Criança, artigos 1874.º, n.º 2 e 1878.º, n.º 1 do CC e Princípio 8 da Recomendação n.º R (84) 4 sobre Responsabilidades Parentais do Conselho da Europa). Efetivamente, aquele que tem consigo a criança a residir presta alimentos diretamente e em espécie, assegurando o sustento da criança em cada dia, pelo que a igualdade carece de ser repostada por via da pensão de alimentos.

Quando a residência das crianças é alternada (por regra, como vimos, a partir de uma base semanal), a parte final do n.º 6 do artigo 1906.º do CC ressalva “a fixação da prestação de alimentos”. Esta será, todavia, em tais casos, meramente eventual, pois dependerá de subsistirem necessidades de repor a condição de igualdade no dever de assistência aos filhos. Assim, caso se conclua, em concreto, que, com a residência alternada, ambos os progenitores ficam em condições de igualdade na prestação desse dever de assistência, não

²³ Neste sentido, o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 10/05/2007, proferido no processo n.º 3080/2007-6 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/2d0c1431df3691d88025897f0047dc03?OpenDocument>), refere que o vinculado a alimentos “não pode ser desonerado do dever de contribuir para a alimentação do filho pelo simples facto de a sua fonte de rendimentos ser diminuta, pois que o progenitor poderá ter de partilhar os poucos ganhos que aufera com a satisfação das suas necessidades e as necessidades do menor, não devendo as do progenitor prevalecer sobre as deste”.

há necessidade de reposição de equilíbrio através da fixação de uma pensão²⁴; ao invés, se, mesmo com a residência alternada aquelas condições de igualdade não se verificarem, seja por força da diferente condição económica dos progenitores²⁵, seja por força de vicissitudes do caso, incluindo particulares necessidades dos filhos, poderá ser necessário fixar uma pensão a cargo de um dos progenitores – é esse o sentido da ressalva do segmento final do n.º 6 do artigo 1906.º do CC, visto que, ao contrário das hipóteses de residência habitual com um dos progenitores, a execução da residência alternada, com a natural repartição de despesas que nela vai implicada, é apta a proporcionar, só por si, a igual repartição dos encargos (isto quanto às despesas da vida corrente, isto é, sem prejuízo de ser estabelecido um regime de repartição de despesas de certas categorias irregulares, designadamente, despesas de saúde, escolares e extracurriculares, quando não comparticipadas).

Vejamos em seguida como se enquadram as pensões de alimentos no CIRS.

3. Nota sobre as deduções à coleta em sede do IRS

O ponto 3 do preâmbulo do Decreto-lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro, que instituiu o CIRS, refere que:

“As deduções personalizantes, que os modernos sistemas fiscais consagram em medida mais ou menos ampla, desde a dedução pessoal correspondente à porção do rendimento que se presume destinar-se a satisfazer as necessidades básicas da vida à dedução dos dependentes e às deduções por despesas pessoais especificadas, também não podem ser inseridas em impostos cedulares sem suscitarem graves distorções. Na verdade, só fazem sentido quando referidas ao rendimento total do contribuinte, porque constituem elemento inseparável da caracterização da sua situação global”.

²⁴ Como se pode ler no acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 16/03/2023, proferido no processo n.º 876/21.8T8STB.E1 (disponível em <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/3a5613a3a9557768802589880045ef23>), “não estando demonstrado que exista entre os progenitores uma acentuada discrepância de rendimentos, que justifique a atribuição de pensão de alimentos àquele progenitor que, por ter menos possibilidades, devesse ver essa menor capacidade de suprir as necessidades do filho quando consigo se encontra, pela contribuição do outro, por forma a que o menor beneficiasse sempre de um nível de vida semelhante, estando repartidas igualmente as despesas, e agora também o tempo em que a criança está a viver com cada um dos progenitores, não deve [determinar-se o pagamento de] uma pensão de alimentos”.

²⁵ Cf. o acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 23/03/2023, proferido no processo n.º 17060/16.5T8LSB-D.L1-8 (disponível em <http://www.dgsi.pt/Jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/f3caaa8183ceb2e18025898e005160fa>).

Na redação original do CIRS, segundo o artigo 55.º, n.º 1, alínea g), ao rendimento líquido total, abatiam-se “as pensões a que o sujeito passivo esteja obrigado”. À data, a lista de abatimentos continha as despesas de saúde, de educação, encargos com lares, juros de empréstimos à habitação e prémios de seguro. As deduções à coleta constavam do artigo 80.º e, entre outras, incluíam os montantes fixos relativos aos sujeitos passivos e aos seus dependentes.

Até à entrada em vigor da *Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 2009)*, que veio revogar o artigo 56.º (Abatimentos ao rendimento líquido total), este artigo, que desde o período de 1999 apenas continha as pensões de alimentos, consagrava que:

“Para apuramento do rendimento colectável dos sujeitos passivos residentes em território português, à totalidade dos rendimentos líquidos determinados nos termos das secções anteriores abatem-se as importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes aos encargos com pensões de alimentos a que o sujeito passivo esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar ou relativamente ao qual estejam previstas deduções no artigo 78.º”.

Assim, por força do Orçamento do Estado para 2009, as deduções à coleta previstas no artigo 78.º passaram a incluir aquelas importâncias, na sua alínea d). Adicionalmente, foi aditado ao CIRS o artigo 83.º-A (Importâncias respeitantes a pensões de alimentos), cuja redação atual é a seguinte:

“À colecta devida pelos sujeitos passivos são deduzidas 20% das importâncias comprovadamente suportadas e não reembolsadas respeitantes a encargos com pensões de alimentos a que o sujeito esteja obrigado por sentença judicial ou por acordo homologado nos termos da lei civil, salvo nos casos em que o seu beneficiário faça parte do mesmo agregado familiar para efeitos fiscais ou relativamente ao qual estejam previstas outras deduções à colecta ao abrigo do artigo 78.º”.

Já se viu que a progressividade é uma característica dos impostos pessoais consagrada na CRP. Obviamente que há uma relação direta entre o número de escalões e o nível de progressividade. Mas há outras formas de alcançar os necessários níveis de diferenciação dos titulares de rendimentos, salvaguardando os fins redistributivos do imposto²⁶. Por exemplo, através da adoção de uma *flat rate* no IRS, suprimindo os escalões e as taxas progressivas, conquanto seja acompanhada pelo reforço das deduções à coleta e dos

²⁶ Um imposto não é proporcional por ter uma taxa única. A proporcionalidade, regressividade ou progressividade medem-se pela relação entre a taxa média de imposto (divisão do imposto devido pela respetiva matéria coletável) e o rendimento. Será progressivo se variarem no mesmo sentido, caso em que a taxa marginal será superior à taxa média.

abatimentos (ou deduções à matéria coletável). Uma solução que traz, por um lado, a almejada simplicidade na identificação e aplicação da taxa, por outro, a indesejada complexidade de cálculo e extensão da lista das deduções.

A transladação de despesas socialmente relevantes, que eram abatidas ao rendimento global líquido para as deduções à coleta, passando a funcionar como um crédito de imposto, não está isenta de críticas.

O espírito inicial do IRS era o de que as despesas não vinculadas a uma categoria específica de rendimentos fossem deduzidas ao rendimento líquido global, formando o rendimento disponível. O rendimento disponível constitui uma medida mais apurada da capacidade contributiva das pessoas singulares, devendo, portanto, corresponder ao rendimento tributável, a base de incidência das taxas progressivas²⁷.

A Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro (Orçamento do Estado para 1999), ao relegar as despesas do espectro dos abatimentos para o das deduções à coleta (com exceção das pensões de alimentos) veio responder à crítica de os contribuintes com mais capacidade contributiva beneficiarem mais dos abatimentos, por serem imputados antes da aplicação das taxas progressivas²⁸.

²⁷ Cf. PIRES. op. cit. pp. 401-402. CASALTA NABAIS, J. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na constituição de 1976. In *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal Volume VI*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 199 observa que esta alteração veio “encurtando a diferença entre o rendimento tributável e o rendimento disponível, sendo justamente a consideração estrita deste que nos revela as reais potencialidades redistributivas do imposto sobre o rendimento pessoal”. Este autor (op. cit. 2015, p. 392) já criticara esta opção, afirmando que “a conversão das anteriores deduções à matéria coletável, ou seja, dos abatimentos ao rendimento líquido total constantes do então artigo 55.º do CIRS, em deduções à colecta nos termos dos agora arts. 78º e seguintes, foi acertada na medida em que a mesma atingiu benefícios fiscais. Todavia, na parte em que atingiu deduções à matéria colectável, que não eram verdadeiros benefícios fiscais, mas medidas de carácter estrutural inseridas na política de tributação do rendimento pessoal, já não colhe o nosso aplauso, pois, atenta a sua natureza, deviam manter-se como abatimentos”. FAUSTINO, M. IRS – Um nascimento sofrido (perspetiva compreensiva). In PALMA, C. C. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, p. 95 sublinha que “os abatimentos ao rendimento global, na sua formulação original, eram um verdadeiro elemento de subjectivização do imposto e, talvez mais importante, um elemento significativo para determinação da capacidade contributiva de cada um. Porque os encargos suportados com a situação pessoal e familiar e retiram-se do rendimento que é obtido e não do imposto que é pago. Entre a eventual regressividade de tais abatimentos e o princípio da capacidade contributiva, enquanto princípios conflituantes, deveria, em meu entender, prevalecer o primeiro”. Este autor (op. cit. 2015, p. 255) já havia defendido que os encargos pessoais, que não fossem benefícios fiscais, deveriam ter-se mantido como abatimentos ao rendimento líquido total, mais adequados à pessoalização e a subjectivização do imposto.

²⁸ MORAIS, R. D. *Sobre o IRS, 3ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 158-159 observa que esta conversão decorre de os abatimentos aumentarem o grau de regressividade do IRS. Recorrendo a exemplos numéricos, conclui que os abatimentos promovem maior poupança de imposto aos contribuintes de rendimentos mais elevados. Com as deduções à coleta, “a comparticipação fiscal é, para igual despesa, a mesma, independentemente, portanto, do rendimento total do contribuinte”. Em sintonia, ROSADO PEREIRA. op. cit. p. 329 refere que a

A razão de ser dos abatimentos consta do relatório da comissão de revisão do IRS de 1998: “os abatimentos são uma das formas de expressão do princípio constitucional da pessoalização do imposto e da consideração dos encargos familiares fiscalmente relevantes”²⁹. Não obstante, logo refere que “não podemos ignorar o peso dos abatimentos bem como dos benefícios fiscais na erosão dos rendimentos colectáveis e na conseqüente e inevitável diminuição do imposto liquidado”. E, mais adiante³⁰, reconhece outras vantagens associadas à substituição de abatimentos por deduções à coleta:

“Num regime de tributação do rendimento pessoal com taxas marginais progressivas, o valor real das deduções fiscais é maior para os contribuintes de rendimentos elevados do que para os de rendimentos baixos. Neste quadro, a conversão de deduções e abatimentos ao rendimento em créditos de imposto (deduções à colecta) contribuiria para melhorar a equidade vertical do imposto, sem perdas de eficiência. Por seu turno, facilitaria a quantificação da despesa fiscal inerente a tais deduções e, quando devidamente explicada, aumentaria a compreensão dos contribuintes sobre o seu impacto efectivo. (...) Neste quadro, e retomando que é louvável e inquestionável que a transformação de abatimentos e outros benefícios em deduções à colecta é objectivamente mais equitativa, a Comissão não pode deixar de sublinhar que subsiste a questão de que, em última análise, o benefício continuará a ser diferenciado”.

Por fim, assume expressamente que as deduções à coleta não constituem uma alternativa isenta de limitações³¹:

“A equidade nos alívios de imposto determinados por abatimentos e deduções ao rendimento será conseguida, na medida do possível, mediante a sua transformação em deduções à colecta, método que merece consenso quanto à sua virtualidade em colocar em pé de igualdade formal todos os contribuintes, mas que substancialmente se traduz num benefício de maior relevância quantitativa e qualitativa para os titulares de rendimentos mais baixos e, por conseguinte, de menor capacidade contributiva”.

Com a reforma do IRS de 2014, operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, foram aditados ao CIRS os artigos 78.º-A a 78.º-F, que tratam de diversas deduções à coleta. Nesta lista incluem-se maioritariamente deduções que visam a pessoalização do imposto, tendo como fundamento a proteção de direitos previstos na Constituição. Como já se referiu, não integrando o conceito de benefício fiscal, estas deduções não implicam despesa fiscal, mas, obviamente, têm um efeito negativo na receita fiscal. A reforma de 2014 manteve

opção pelas deduções à coleta “revela-se mais adequada para evitar tendenciais efeitos regressivos da consideração fiscal de despesas pessoais realizadas pelos sujeitos passivos”.

²⁹ MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Comissão de Revisão do IRS*. Lisboa: Direcção-Geral dos Impostos, 1998, pp. 67-68.

³⁰ Op. cit. p. 70.

³¹ Op. cit. p. 118.

a compressão dos efeitos das deduções à coleta, quer na percentagem dedutível, quer nos limites quantitativos³². Um exemplo paradigmático é a limitação das despesas de saúde, que agora constam do artigo 78.º-C. O revogado artigo 82.º sofreu uma alteração significativa com a Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012), que veio introduzir limites máximos num contexto de austeridade e de restrições orçamentais³³. O chamado memorando da *Troika* propôs a redução dos benefícios e deduções fiscais em IRS para obter, pelo menos, 150 milhões de euro de receita em 2012 através de:

“i. definição de limites máximos para as deduções fiscais, em conformidade com os escalões de rendimento, com limites menores a aplicar aos rendimentos mais elevados e com um limite de zero para os escalões de rendimento mais elevados;

ii. aplicação de limites máximos diversos a cada categoria de dedução fiscal (a) introdução de um limite máximo para as despesas de saúde; (b) eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com a amortização de dívidas contraídas com aquisição de imóveis para habitação e eliminação faseada da possibilidade de dedução de encargos com rendas e juros de dívidas com aquisição de imóveis para habitação própria e permanente; eliminação da possibilidade de dedução dos encargos com juros para novos créditos à habitação; (c) redução dos encargos dedutíveis para efeitos fiscais e revisão da tributação de rendimentos em espécie;

iii. propor alteração à Lei das Finanças Regionais para limitar a redução das taxas em sede de IRS nas regiões autónomas a um máximo de 20% quando comparadas com as taxas aplicáveis no continente”.

Estas medidas (aparentemente) transitórias relativas aos limites globais das deduções à coleta não foram revertidas e consolidaram-se com a reforma do IRS de 2014³⁴.

³² A COMISSÃO para a REFORMA do IRS. Projeto da Reforma do IRS. Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social, 2014 p. 20, https://www.opinumerica.pt/documents/Rel_Comissao_Reforma_IRS.pdf mostra preferência pela substituição das deduções à coleta pessoais e relativas às despesas de saúde, educação, formação e habitação, por uma dedução global fixa à coleta, o que “redundará numa maior justiça na tributação e, mesmo, num acentuar parcial da progressividade deste imposto. Mais, um sistema de deduções fixas torna ainda o imposto relativamente “imune” a tentativas de introdução de benefícios fiscais, muitas vezes ditados por circunstancialismos pontuais, permitindo, a médio prazo, lograr aquilo que hoje se entende dever ser característica essencial de um bom imposto: uma ampla base tributável e taxas mais baixas”.

³³ BANCO de PORTUGAL. Tradução do conteúdo do memorando de entendimento sobre as condicionantes de política económica, 2011, p. 4, https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexosmou_pt.pdf.

³⁴ CATARINO, J.R. e TEIXEIRA, M. A. Resiliência da progressividade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda na tributação das pessoas físicas em época de crise – um estudo objetivado na crise financeira portuguesa. *Revista Direito GV*, 12 (3), 2016, pp. 736-737 estudaram a evolução das deduções à coleta e os seus efeitos na carga fiscal em IRS durante o período de 2008-2012, concluindo que “a perda das deduções à coleta trouxe a degradação, no nível do imposto, das ideias estruturantes da justiça social, da consideração do conjunto de

4. A tributação das pensões de alimentos e a respetiva dedução

As pensões de alimentos constituem rendimento tributável na categoria H – pensões (artigo 11.º, n.º 1 do CIRS). Pode dizer-se que até ao montante de 4 104 euro estão isentas de tributação, porque corresponde ao valor da dedução específica dessa categoria (artigo 53.º, n.º 1)³⁵.

O n.º 9 do artigo 72.º estabelece uma taxa especial de tributação de 20% para as pensões de alimentos enquadradas no artigo 83.º-A do CIRS, como alternativa à regra geral do englobamento dos rendimentos líquidos da categoria H (n.º 13 do artigo 72.º). Parece procurar-se uma solução equilibrada, assente num tratamento simétrico, tal como consta expressamente do Relatório da Comissão de Reforma do IRS de 2014³⁶:

“A proposta assegura o regime de neutralidade de pensões de alimentos relativas aos filhos entregues a cargo de um dos pais, na medida em que são sujeitas a um regime de dedução à coleta de 20% na declaração do sujeito passivo pagador da pensão e de tributação à taxa especial de 20% na esfera do beneficiário”.

Esta solução parece afastar outras alternativas que podem ser acordadas entre os ex-cônjuges. Por exemplo, o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/07/2022, incidiu sobre a questão de

“saber se, em caso de divórcio, constitui rendimento do agregado familiar constituído pela mãe e pelos menores os montantes pagos directamente pelo pai ao colégio frequentado pelos menores, em cumprimento de um acordo de regulação do poder paternal judicialmente homologado, segundo o qual aqueles valores, que incluem propinas e actividades extracurriculares, são devidos “em substituição do pagamento de uma pensão de alimentos”³⁷.

Embora reconhecendo que o agregado familiar fica liberto das despesas de educação dos menores que o integram, o seu rendimento líquido não

despesas pessoais mais estruturantes e a perda da natureza pessoal (e não real) do imposto, (...), por motivos totalmente alheios aos valores próprios do imposto, a saber, necessidade urgente de arrecadação de mais receita. Em relação a essas despesas verifica-se igualmente um decréscimo dos valores aceites, em termos reais. Os resultados demonstram uma perda significativa das deduções e dos benefícios fiscais elegíveis, quer em número quer em seu montante real, e uma subsequente descaracterização do fator pessoalização do imposto de renda, por virtude da eliminação de algumas dessas deduções e diminuição, em termos reais, das que subsistiram”.

³⁵ Usam-se neste texto os valores das regras do CIRS relativos a 2023.

³⁶ COMISSÃO para a REFORMA do IRS. op. cit. p. 68.

³⁷ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/07/2022, proferido no processo n.º 0908/13.3BELRS (disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83557e9359c769678025887f00594b88?OpenDocument&Highlight=0,0908%2F13.3BELRS>).

aumenta, porque esse montante não é colocado à sua disposição. Assim, o tribunal concluiu que:

“A “pensão de alimentos” só pode subsumir-se a rendimento da categoria H se se consubstanciar, como exige o n.º 3 do artigo 11.º do CIRS, num montante que é colocado à disposição do agregado familiar integrado pelos menores beneficiários da mesma, não podendo incluir-se naquele conceito o pagamento directo a um estabelecimento de ensino, pelo progenitor que não integra o dito agregado familiar, das propinas escolares e das demais despesas com actividades extracurriculares frequentadas pelos menores”.

O objetivo da neutralidade decorrente do tratamento fiscal das pensões de alimentos teve o mérito de prevenir potenciais abusos (conluio entre ex-cônjuges na fixação do valor da pensão de alimentos). Porém, em certos casos, que não serão raros, redundam em situações inequitativas. Com efeito, sem se vislumbrarem justificações válidas, para além do aumento da receita fiscal, pode haver tributação na esfera do beneficiário, sem haver dedução à coleta do lado de quem a suporta. E tal assimetria ou desequilíbrio sucede, essencialmente, pelo progressivo aperto da malha relativa às deduções à coleta previstas no artigo 78.º, n.º 7 do CIRS.

Em primeiro lugar, atento o n.º 3 do artigo 78.º do CIRS, a dedução relativa à pensão de alimentos só opera se houver coleta e se as deduções previstas nas alíneas anteriores (alíneas a) a e)³⁸) não a esgotarem. Não usufruindo o sujeito passivo que paga a pensão de alimentos da dedução relativa aos seus dependentes, prevista na alínea a) do n.º 1 do artigo 78.º, precisamente porque estes integram outro agregado familiar (do beneficiário da pensão)³⁹, a dedução relativa à pensão de alimentos deveria ocupar um lugar mais próximo daquela, que encabeça a lista das deduções.

Em segundo lugar, há que atender aos limites globais estabelecidos no n.º 7 do artigo 78.º, que se aplicam aos sujeitos passivos que, depois de aplicados os divisores do quociente familiar, tenham um rendimento coletável igual ou inferior ao montante do primeiro escalão das taxas gerais previstas no artigo 68.º (7 479€). Estes limites operam no valor global dedutível à coleta,

³⁸ Deduções relativas “aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo”, “às despesas gerais familiares”, “às despesas de saúde e com seguros de saúde”, “às despesas de educação e formação” e “aos encargos com imóveis”.

³⁹ Reforçando esta regra, o n.º 13 do artigo 78.º estabelece que “dedução à coleta prevista no artigo 83.º-A impede a consideração das demais deduções referentes ao dependente por referência ao qual o sujeito passivo efetua pagamentos de pensões de alimentos”.

considerando as despesas de saúde (alínea c)), despesas de educação e formação (alínea d)), encargos com imóveis (alínea e)), pensões de alimentos (alínea f)), exigência de fatura (alínea g)), encargos com lares (alínea h)) e benefícios fiscais (alínea k)). Dito de outro modo, estes limites apenas não incidem nos valores relativos às deduções com dependentes e ascendentes (alínea a)), despesas gerais familiares (alínea b)) e deduções relativas à deficiência (alínea i)), dupla tributação internacional (alínea j)) e adicional ao imposto municipal sobre imóveis (alínea l)).

Assim, a alínea b) desta norma estabelece a seguinte fórmula para calcular o limite global aplicável aos contribuintes que tenham um rendimento coletável superior a 7 479€ e inferior a 78 834€ (limiar para aplicação da taxa adicional de solidariedade (artigo 68.º-A do CIRS):

$$1\ 000 + [(2\ 500 - 1\ 000) \times (78\ 834 - \text{Rendimento coletável}) / (78\ 834 - 7\ 479)].^{40}$$

Com base nesta expressão numérica, intui-se facilmente que para os contribuintes que ultrapassam o valor de 78 734€, o limite global é de 1 000€ (tal como previsto na alínea c) do n.º 7).

Como se viu, a opção para limitar estes desagravamentos estruturais colhe algum apoio na doutrina. Ademais, traduz-se no aumento da receita fiscal. Foi, aliás, num contexto de esforço de consolidação orçamental que o limite global aplicável às deduções à coleta foi introduzido pela primeira vez (Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro - Orçamento do Estado para 2011). Na sua redação originária, apenas restringia o valor global das despesas de saúde, de educação e de formação, com imóveis e com lares. A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro (Orçamento do Estado para 2012) veio incluir os encargos com pensões de alimentos naquele valor, cujo limite é calculado em função dos escalões de rendimento.

5. Alguns problemas potenciais da solução fiscal adotada

A fim de melhor dilucidar alguns problemas que podem advir da solução em vigor, tome-se um exemplo: suponha-se que, em 2023, o sujeito passivo A

⁴⁰ Valores relativos a 2023, conforme já referido em nota anterior.

tem rendimentos do trabalho dependente de 40 000€ anuais e paga ao sujeito passivo B uma pensão de alimentos de 800€ por mês (9 600€ anuais).

Além disso, suponha-se que ambos declaram IRS na opção “separada” e que B usufrui rendimentos do trabalho dependente no valor anual de 35 000€, usando a opção de tributar a pensão pela taxa proporcional de 20% prevista no artigo 72.º, n.º 9 do CIRS.

Admitindo estes como os únicos elementos relevantes no plano dos rendimentos auferidos, suponha-se que A tem despesas com saúde de 1200€, suporta 1 800€ de encargos com imóveis, 500 € de despesas de formação e pode deduzir ainda 300€ de benefícios fiscais.

Em tal cenário, as deduções à coleta de A, antes da aplicação do limite do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS ascendem a (em euros):

- saúde: $1\,200 \times 0,15 = 180$
- formação: $500 \times 0,3 = 150$
- imóveis: $1\,800 \times 0,15 = 270$
- pensões de alimentos: $9\,600 \times 0,2 = 1\,920$
- benefícios fiscais = 300

Total = 2 820

Vejamos agora, para o sujeito passivo A, qual o limite das deduções decorrente da aplicação da fórmula constante do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS. Será apurado da seguinte forma:

$1\,000 + [(2\,500 - 1\,000) \times (78\,834 - \text{Rendimento coletável})^{41} / (78\,834 - 7\,479)] = 1\,908,85\text{€}$.

Assim, após a aplicação da dita limitação, a dedução à coleta do IRS, na esfera do sujeito A, relativa ao valor das pensões de alimentos pagas a B, é dada por: $1\,920 - (2\,820 - 1\,908,85) = 1\,008,85\text{€}$.

Porém a tributação em B da pensão recebida será de 1 920€ ($9\,600 \times 0,2$).

Como se observa, existe uma notória discrepância entre o que A realmente deduz e o imposto que B efetivamente suporta sobre o valor da pensão.

⁴¹ Supõe-se o rendimento coletável do sujeito A como sendo igual ao rendimento bruto da categoria A menos a dedução específica, no caso igual a 4 400€ (valor das contribuições obrigatórias para a segurança social, por ser superior a 4 101). Isto é: $40\,000 - 4\,400 = 35\,600\text{€}$.

A fórmula também permite observar que à medida que os rendimentos de A aumentam, e mantendo constante o valor da pensão de alimentos, a parcela de dedução correspondente do valor da pensão paga se reduz para o sujeito passivo A, não se alterando a tributação em B.

Ou seja, ao incremento do rendimento coletável de A corresponde uma cada vez menor dedução, elevando a assimetria ou desequilíbrio na tributação, quando considerados os dois lados da mesma. Se, no limite, A obtiver um rendimento coletável próximo do limite a que corresponde o último escalão das taxas marginais do IRS, praticamente nada deduz relativamente à pensão de alimentos, continuando esta a ser tributada em B por igual montante (1 920 €).

A assimetria será também cada vez mais grave em função do aumento da pensão paga, uma vez que a dedução que lhe corresponde será mais provavelmente cerceada pelo limite consente do artigo 78.º, n.º 7 do CIRS. Isso será tanto mais frequente quanto maiores forem as restantes deduções (e.g., saúde, educação, imoves) da pessoa que paga a pensão.

6. Notas conclusivas

A progressividade global do IRS, um imperativo constitucional, é alcançada por diversas formas. Em cúmulo às taxas gerais previstas no artigo 68.º do CIRS que incidem sobre o rendimento coletável sujeito a englobamento, o regime das deduções à coleta estabelece limites máximos de dedução face ao escalão de rendimentos dos contribuintes e, simultaneamente, limites específicos, balizando a percentagem do valor das despesas que é dedutível à coleta. A trajetória de evolução do IRS ao longo dos anos revela uma crescente preocupação com a natureza regressiva das deduções à coleta. Com efeito, tanto a conversão das despesas que operavam como abatimentos ao rendimento líquido em deduções à coleta, como a limitação, quer ao nível individual, quer agregado, do valor dedutível dessas despesas, seja em valor relativo (percentagens), seja em valor absoluto, têm sido sustentadas naquele argumento.

O regime fiscal das pensões de alimentos produz, não raras vezes, efeitos assimétricos na esfera de quem as suporta e de quem delas beneficia. Além deste desequilíbrio na tributação, outro problema pode aventar-se. Admitindo que A e B são ex-cônjuges, poderão ser tentados a encontrar soluções

alternativas para diminuir a tributação. Será o caso de transformar artificialmente a parte do montante da pensão de alimentos que não é dedutível à coleta de quem a paga numa doação ao ex-cônjuge. Em imposto do selo, este beneficiário será tributado em 10% (verba 1.2 da tabela geral do imposto do selo), precisamente metade da taxa de tributação que incide sobre as pensões de alimentos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BANCO de PORTUGAL. Tradução do conteúdo do memorando de entendimento sobre as condicionantes de política económica, 2011 [consultado 12 outubro de 2023]. Disponível em https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexosmou_pt.pdf.

CASALTA NABAIS, José. *Direito Fiscal, 8ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2015. ISBN 978-972-40-6008-9.

CASALTA NABAIS, José. A capacidade contributiva como elemento do conceito de imposto. In *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal Volume VI*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 113-135. ISBN 978-989-40-0902-3.

CASALTA NABAIS, José. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares na constituição de 1976. In *Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal Volume VI*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 183-208. ISBN 978-989-40-0902-3.

CATARINO, João Ricardo e TEIXEIRA, Maria Adosinda. Resiliência da progressividade, da capacidade contributiva e da redistribuição de renda na tributação das pessoas físicas em época de crise – um estudo objetivado na crise financeira portuguesa. *Revista Direito GV*, 12 (3), 2016, pp. 718–747. ISSN 2317-6172.

COMISSÃO para a REFORMA do IRS. Projeto da Reforma do IRS. Uma reforma do IRS orientada para a simplificação, a família e a mobilidade social, 2014 [consultado 16 outubro 2023]. Disponível em https://www.opinumerica.pt/documents/Rel_Comissao_Reforma_IRS.pdf.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal, 7ª Edição*. Coimbra; Almedina, 2022. ISBN 978-989-40-0835-4.

FAUSTINO, Manuel. A tributação do rendimento das pessoas singulares. In CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade, Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, 4ª Edição*. Coimbra; Almedina, 2015, pp. 203-272. ISBN 987-972-40-6067-5.

FAUSTINO, Manuel. IRS – Um nascimento sofrido (perspetiva compreensiva). In PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 63- 97. ISBN 978-989-40-0775-3.

MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Comissão de Revisão do IRS*. Lisboa: Direção-Geral dos Impostos, 1998. ISBN 972-653-153-5.

MINISTÉRIO das FINANÇAS. *Relatório da Despesa Fiscal 2022, 2023* [consultado 18 setembro 2023]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/dgci/divulgacao/Area_Beneficios_Fiscais/Despesa_Fiscal/Documents/Relatorio_Despesa_Fiscal_2022.pdf.

MORAIS, Rui Duarte, *Sobre o IRS, 3ª Edição*. Coimbra, Almedina, 2014. ISBN 987-972-40-5552-7.

OLIVEIRA MARTINS, Guilherme Waldemar d'. Política Fiscal e Benefícios Fiscais: História e Atualidade do Sistema Fiscal. In PALMA, Clotilde Celorico. *Nós e os Impostos*. Coimbra: Almedina, 2022, pp. 281-304. ISBN 978-989-40-0775-3.

OLIVEIRA, Guilherme Freire Falcão de. Ascensão e Queda da Doutrina do “Cuidador Principal”, *Lex Familiae, Revista Portuguesa de Direito da Família*, 8 (16), 2011, pp. 5-17, Coimbra: Coimbra Editora. ISBN 978-000-00-72344.

OLIVEIRA, Guilherme Freire Falcão de. *Manual de Direito da Família, 2.ª edição*. Coimbra: Almedina, 2021. ISBN 978-989-40-00020.

PIRES, Manuel. *Direito Fiscal, Apontamentos, 3ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2008. ISBN 978-972-40-3434-8.

PROCURADORIA-GERAL da REPÚBLICA. Parecer do Conselho Consultivo n.º 8/91, [consultado 23/11/2023]. Disponível em <https://www.ministeriopublico.pt/pareceres-pgr/8463>.

RAPOSO DE FIGUEIREDO, Pedro. A residência alternada no quadro do atual regime de exercício das responsabilidades parentais — a questão (pendente) do acordo dos progenitores, *Revista Julgar*, 33, 2017, pp. 89-190. ISSN: 1646-6853.

ROQUE, Helder João Martins Nogueira. *Do princípio da igualdade dos progenitores ao princípio da inseparabilidade dos filhos a residência alternada como via privilegiada da sua afirmação e o biologismo como último sustentáculo do mito da perenidade do «casal parental»* (dissertação de doutoramento). Coimbra: Universidade de Coimbra, 2021. [consultado 23 novembro 2023]. Disponível em <https://estudogeral.uc.pt/handle/10316/105096>.

ROSADO PEREIRA, Paula. *Manual de IRS, 4ª Edição*. Coimbra: Almedina, 2022. ISBN 978-989-40-0737-1.

SALDANHA SANCHES, José Luís. *Manual de Direito Fiscal, 3ª Edição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1511-3.

XAVIER de BASTO, José Guilherme. *IRS - Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. ISBN 978-972-32-1521-2.

JURISPRUDÊNCIA

Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13/07/2022, Processo n.º 0908/13.3BELRS [consultado 16 outubro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/83557e9359c769678025887f00594b88?OpenDocument&Highlight=0,0908%2F13.3BELRS>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 30/11/2021, Processo n.º 794/20.7T8VCT.G1.S1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <https://www.direitoemdia.pt/search/show/2c32c3bf73c3c7ebf722e437f302d52062c6517a50f0ba5be651565ded242401>

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 27/01/2022, Processo n.º 19384/16.2T8LSB-A.L1.S1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/5e59a1447ce90edb802587d80053085b?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 57/1995 [consultado 23 fevereiro 2024]. Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19950057.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 84/2003 [consultado 16 outubro 2023]. Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 858/2022 [consultado 23 fevereiro 2024]. Disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20220858.html>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 06/10/2015, Processo n.º 1009/11.4TBFIG-A.C1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/c681f76aeb83c55d80257ee00033c43a?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 27/04/2017, Processo n.º 4147/16.3T8PBL-A.C1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/-/A7F91EF17827430580258121004DA85F>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 09/11/2017, Processo n.º 1997/15.1T8STR.E1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/bf22b04635be95b5802581d70039bc68?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Évora de 16/03/2023, Processo n.º 876/21.8T8STB.E1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtre.nsf/134973db04f39bf2802579bf005f080b/3a5613a3a9557768802589880045ef23>

Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 12/01/2017, Processo n.º 996/16.0T8BCL-D.G1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrg.nsf/86c25a698e4e7cb7802579ec004d3832/4585cdc8f4ad5913802580c70058d936>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 20/10/2005, Processo n.º 8552/2005-6 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/1a778064644dc193802570cf00506d4a?OpenDocument&Highlight=0,1887%C2%BA-A>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 10/05/2007, Processo n.º 3080/2007-6 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/2d0c1431df3691d88025897f0047dc03?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 28/06/2012, Processo n.º 33/12.4TBRR.L1-8 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/13acf4ed1395b8c480257a680032cd79?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 14/02/2015, Processo n.º 1463/14.2TBCSC.L1-8 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/4a110f4079c6b72a80257e0c00302321?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 17/12/2015, Processo n.º 6001-11.6TBCSC.L1-6 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/ce625c0f1abedc4780257f31004531be?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 24/01/2017, Processo n.º 954-15.2T8AMD-A.L1-7 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/-/FB2B82219D3C679D8025815B0033B392>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 12/04/2018, Processo n.º 670/16.8T8AMD.L1-2 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/9fb53ddaf20154a4802582a4004dc961?OpenDocument>

Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 23/03/2023, Processo n.º 17060/16.5T8LSB-D.L1-8 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/Jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/f3caaa8183ceb2e18025898e005160fa>

Acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 28/06/2016, Processo n.º 3850/11.9TBSTS-A.P1 [consultado 16 novembro 2023]. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrp.nsf/56a6e7121657f91e80257cda00381fdf/a4a6556cb1c8c72680257fef0047a477?OpenDocument>

Data de submissão do artigo: 02/12/2023

Data de aprovação do artigo: 24/02/2024

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt