

O idoso e a tributação do rendimento em 2016 Elderly and taxation of yield in 2016

ANA SOFIA DE MAGALHÃES E CARVALHO¹
Universidade do Minho (Portugal)

Sumário: 1. Introdução; 2. Análise das principais disposições legislativas sobre tributação do rendimento relacionadas com a velhice e sua avaliação crítica; 3. Conclusões; 4. Referências.

Resumo: Analisando o modelo de tributação do rendimento de pessoas singulares português em 2016, verificamos que já muitas questões relacionadas com os idosos foram tidas em consideração na legislação tributária, muitas delas levando a um desagramento da tributação (cf. IRS, Código Contributivo). Em todo o caso, sempre se denota a tendência para a introdução de contribuições extraordinárias, quer por motivos políticos, quer por motivos económicos, situações que contribuiram para maior precariedade a nível dos idosos – tal foi o caso da Contribuição Extraordinária de Solidariedade, vigente em 2016.

Palavras-chave: Idoso, Tributação do Rendimento

Abstract: Analyzing the model of Portuguese personal income taxation in 2016, we find that many issues related to the elderly have already been taken into account in tax legislation, many of them leading to a reduction of taxation. In any case, there is always a trend towards the introduction of extraordinary contributions, both for political reasons and for economic reasons, situations that contributed to a greater precariousness in the elderly - this was the case of the Extraordinary Solidarity Contribution, in force in 2016.

Keywords: Elderly, Taxation of Income.

1. Introdução

O sistema fiscal é constitucionalmente enquadrado pelos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa (doravante CRP).

No artigo 103.º, n.º 1 da CRP fixam-se as finalidades do sistema fiscal que são desde logo finalidades financeiras (já que “visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas”), mas também extrafiscais (“uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”²).

O artigo 104.º da CRP dá-nos os exatos contornos do sistema fiscal, prevendo-se no mesmo “1) um imposto único e progressivo sobre o rendimento pessoal, 2) a tributação real como regra da tributação do rendimento das empresas, 3) uma tributação do património que contribua para a igualdade dos cidadãos, e 4) uma tributação do consumo adaptada ao desenvolvimento económico e à justiça social.”³

O artigo 6.º da Lei Geral Tributária (LGT) é uma norma programática que visa especificar, nomeadamente, o que a tributação direta deve tomar em consideração aquando da sua aplicação. A tributação direta, nomeadamente o IRS, deve ter em conta a dignidade da pessoa humana, o contexto pessoal e familiar. A consideração fiscal destas situações deriva de exigências constitucionais, nomeadamente do princípio da dignidade da pessoa

¹ Mestre em Direito Tributário e Fiscal pela Universidade do Minho, Investigadora do CIJE e do CEDIS.

² NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, 2015, p. 164.

³ *Ibidem*.

humana ([artigo 1.º](#) da CRP) e do princípio da consideração fiscal da família ([artigo 104.º](#), n.º 1 da CRP). Como concretização desses princípios, a tributação, além de não poder pôr em causa a subsistência e a existência digna da pessoa, deve considerar aspetos e circunstâncias pessoais como doença, velhice ou outros casos de redução da capacidade contributiva do sujeito e ainda considerar a existência de família e encargos dela derivados. Assim, o n.º 1 do artigo 6.º implica o princípio do rendimento líquido, “a impor que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção, quer o princípio do rendimento disponível, a exigir que à soma dos rendimentos líquidos sejam abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal e sua família (mínimo de existência conjugal ou familiar)”⁴. O que está naturalmente relacionado com o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 4.º, n.º 1 da LGT e que é o critério mais usado para aferir da equidade fiscal. “Este critério exige que contribuintes com igual capacidade contributiva paguem igual imposto (equidade horizontal) e que contribuintes com maior capacidade contributiva paguem mais (equidade vertical). A ideia subjacente a tal é a de que os encargos públicos correspondem a um esforço fiscal que deve ser dividido entre todos de forma igual e que quem dispõe de mais capacidade tem mais facilidade em contribuir para suportar o conjunto.

Esta ideia é corroborada no domínio da ciência económica pela lei da utilidade marginal decrescente dos rendimentos, que nos diz que cada unidade adicional de rendimento traz ao indivíduo um benefício cada vez menor. Assim, um imposto de 50 em quem ganha 500 euros obriga este a um esforço maior do que um imposto de 500 para quem ganha 5000. É esta constatação que fundamenta o princípio da progressividade em matéria de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares, princípio que tem sido criticado por aqueles que salientam a maior preparação dos sistemas de segurança social para prosseguir objetivos de equidade, bem como a necessidade de Portugal se manter fiscalmente competitivo, respeitando o contributo para a economia dado pelos contribuintes com mais rendimentos, especialmente por serem estes quem mais investe, criando emprego e oportunidades. (...)

Traga-se para a discussão também o princípio da neutralidade, segundo o qual os sistemas fiscais devem eliminar os impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Com efeito, nos sistemas fiscais atuais neutralidade é preferível a equidade.”⁵

2. Análise das principais disposições legislativas sobre tributação do rendimento relacionadas com a velhice e sua avaliação crítica

Após este breve enquadramento passemos a analisar as medidas legislativas relacionadas com a velhice ao nível da tributação do rendimento no ano de 2016, mais concretamente nos seguintes diplomas:

- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS);
- Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (Código Contributivo);
- Lei n.º 159-B/2015, de 30 de dezembro- cf. Contribuição Extraordinária de Solidariedade (CES).

2.1. IRS

No CIRS, tendo em conta a situação normal do idoso como pensionista, importa analisar desde logo o sistema de tributação dos rendimentos da categoria H (pensões), sendo importantes para este efeito os artigos **11.º (Rendimentos da categoria H)**, **53.º**

⁴ *Ibidem*, pp. 155 e 156.

⁵ TEIXEIRA, Glória (Coord.), CARVALHO, Ana Sofia e CUNHA, Pedro Ary Ferreira da, “Equidade Fiscal”, Lexit, 2011, in www.lexit.pt (3.1.2017).

(Pensões), 69.º (Quociente familiar), 70.º (Mínimo de existência), 71.º (Taxas liberatórias), 78.º (Deduções à coleta), 78.º-A (Deduções dos dependentes e ascendentes), 78.º-B (Dedução das despesas gerais familiares), 78.º-C (Dedução de despesas de saúde), 83.º-A (Importâncias respeitantes a pensões de alimentos) e 84.º (Encargos com lares).

Nos termos do número 1 do **artigo 11.º** do CIRS, “consideram-se pensões:

- a) As prestações devidas a título de pensões de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência, bem como outras de idêntica natureza, incluindo os rendimentos referidos no n.º 2 do artigo 2.º-A, e ainda as pensões de alimentos;
- b) As prestações a cargo de companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, devidas no âmbito de regimes complementares de segurança social em razão de contribuições da entidade patronal, e que não sejam consideradas rendimentos do trabalho dependente;
- c) As pensões e subvenções não compreendidas nas alíneas anteriores;
- d) As rendas temporárias ou vitalícias;
- e) As indemnizações que visem compensar perdas de rendimentos desta categoria.”.

Em anotação ao n.º 1 do artigo 11.º do CIRS, Nina Aguiar⁶ afirma: «O artigo 11.º não contém uma definição do termo pensão, o qual comporta algum grau de indeterminação (TC, Ac. 308/2001, 3-7-2001).

Na alínea a) referem-se as pensões devidas a título de aposentação ou de reforma, velhice, invalidez ou sobrevivência. As duas primeiras são motivadas pela cessação de uma relação de trabalho, conjugadas com o atingir de uma idade à qual a lei associa a possibilidade de reforma ou aposentação (Xavier de Basto, *IRS- Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, 2007, p. 472, esclarece que o termo aposentação é utilizado para a cessação do exercício de funções por idade por parte dos agentes e funcionários do Estado e outras entidades públicas). A situação em que é constituído a favor do trabalhador o direito a receber uma prestação periódica (normalmente mensal, mas que pode também ser anual), motivada pela cessação do contrato de trabalho, mas antes de aquele atingir a idade legalmente prevista para a reforma, segundo o regime de segurança social que seja aplicável, não é confundida ou equiparada, para efeitos de IRS, com a situação de reforma. Nas situações descritas, normalmente designadas como de pré-reforma, as prestações devidas ao trabalhador qualificam-se como rendimentos da categoria A (TCAS, 28-03-2006, Proc. n.º 07164/02).

(...) a alínea b) passou a prever de forma autónoma e mais compreensiva as prestações devidas “no âmbito de regimes complementares de segurança social”, as quais podem ser pagas por companhias de seguros, fundos de pensões, ou quaisquer outras entidades, em razão de contribuições da entidade patronal”. A última parte sugere uma separação entre a entidade patronal, contribuinte, e a entidade devedora das prestações, o que deixa substituir alguma dúvida sobre as situações em que os complementos de reforma são pagos diretamente pela entidade patronal. Em todo o caso, estas prestações pagas no âmbito de regimes complementares de segurança social só serão considerados como integrando a categoria H se não deverem ser “consideradas rendimentos do trabalho dependente” [n.º 1, alínea b)]. O critério para aferir este último requisito será, mais uma vez, o facto de trabalhador se encontrar na situação legal de reforma segundo o sistema de segurança social que lhe for aplicável.»

Nos termos do n.º 3 do referido artigo, estes rendimentos ficam sujeitos a tributação desde que pagos ou colocados à disposição dos respetivos titulares, sendo também importante ter em conta, de acordo com o n.º 2 de tal artigo, que “A remição ou qualquer outra forma de antecipação de disponibilidade dos rendimentos previstos no número anterior não lhes modifica a natureza de pensões”.

⁶ In AMORIM, José Campos de e AZEVEDO, Patrícia Anjos (Coord.), *Códigos Anotados e Comentados*, in www.lexit.pt (3.1.2017).

O **artigo 53.º** do CIRS e o **artigo 71.º [em particular a al. c) do número 4]** versam sobre a tributação de pensões, sendo que “O rendimento proveniente de pensões é tributado de acordo com as regras do CIRS. Para este tipo de rendimento encontra-se prevista uma dedução específica, (...)”.

O rendimento de pensões atribuído a não residentes, na ausência de CDT, está sujeito a retenção na fonte a título definitivo. O princípio de tributação na fonte é aplicado se a pensão é paga por entidades com residência, sede, direção efetiva ou estabelecimento estável em Portugal.”⁷.

O **artigo 69.º do CIRS** agora incorretamente epigrafado (cf. quociente familiar) institui como regime-regra a tributação separada, considerando como unidade fiscal o indivíduo, sem prejuízo de ser possível optar pela tributação conjunta no caso de sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens ou unidos de facto.

É importante também ter em consideração a isenção do mínimo de existência prevista **no número 1 do artigo 70.º** do CIRS, que se refere a titulares de rendimento predominantemente originados em trabalho dependente ou em pensões. Nestes casos, da aplicação das taxas estabelecidas no artigo 68.º não pode resultar a disponibilidade de um rendimento líquido de imposto inferior a € 8 500. No fundo, este artigo acautela desde logo o princípio da dignidade da pessoa humana, assim como os princípios da capacidade contributiva, equidade e progressividade.

O **artigo 78.º** do CIRS estabelece as deduções à coleta⁸ em sede de IRS. Tendo em conta o idoso, terão especial interesse as das alíneas a), b), c), f), h) e k), que não analisaremos detalhadamente aqui. Deve sublinhar-se que, nos termos do n.º 7 do artigo 78.º do CIRS, são introduzidos limites, por agregado familiar, à soma das deduções à coleta previstas nas alíneas c) a h) e k) do n.º 1 do mesmo artigo.

No entanto, Casalta Nabais⁹ entende que, pelo facto de as despesas da família realizadas com a satisfação dos direitos sociais à saúde, educação, habitação e segurança social, até àqueles patamares mínimos que o nosso Estado social está em condições de satisfazer a todos os cidadãos, serem tidas em conta em sede de deduções à coleta, leva a que a consideração das necessidades e rendimentos do agregado familiar, prevista no artigo 104.º, n.º 1 da CRP e 6.º da LGT esteja longe de se verificar.

Em geral ao nível da nova tributação do rendimento, vigente a partir de 2015, e segundo Carla Ribeiro¹⁰ (in anotação ao artigo 78.º-B do CIRS), “pode concluir-se ter sido opção do legislador privilegiar o sistema *e-fatura*, pretendendo que cada contribuinte funcione como fiscalizador do sistema, através da exigência da fatura com NIF, abrindo caminho para que no futuro as declarações de IRS sejam pré-definidas, não só com os rendimentos (como já acontece actualmente com parte dos mesmos, dependendo das categorias a que nos estejamos a referir), mas também com as despesas elegíveis. É mais um passo no caminho à desmaterialização total da declaração de rendimentos, com as vantagens que daí advêm. Trata-se, por um lado, de uma medida de desburocratização mas, também, um forte instrumento no combate à fraude e evasões fiscais. Estas medidas estão, sem dúvida, relacionadas com o Plano Estratégico de combate à fraude e evasão Fiscais e Aduaneiras para o triénio 2015 a 2017. O referido Plano Estratégico de combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras inclui 40

⁷ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Almedina, 2015, p. 172. De notar que o regime explanado se aplica também às pensões pagas ao abrigo dos segundo e terceiro pilar, à exceção de tratamento diferente previsto em legislação especial – cf. nota de rodapé formulada sob o número 307 in *Ibidem*, p. 172.

⁸ Segundo Glória Teixeira deduções à coleta são “deduções ao montante de imposto, calculado após efetuadas as deduções ao rendimento e aplicação da(s) taxa(s)” – in *Ibidem*, p. 88.

⁹ NABAIS, José Casalta, *Op. Cit.*, p. 166.

¹⁰ In AMORIM, José Campos de e AZEVEDO, Patrícia Anjos (Coord.), *Op. Cit.*.

medidas, que são distribuídas por 5 grandes domínios, como se segue:

- a) Medidas de controlo da obrigação de emissão e comunicação de faturas;
- b) Medidas de controlo das obrigações em sede de IVA;
- c) Medidas de controlo das obrigações em sede de IRS e IRC;
- d) Medidas de controlo das obrigações de entrega de retenções na fonte;
- e) Medidas de controlo transversais.

Do exposto se conclui pela opção do legislador no sentido de ampliar os poderes do *e-fatura*, com a conseqüente repercussão ao nível de vários impostos.”.

Mas nem tudo são vantagens, há que considerar também os inconvenientes, sobretudo pensando em pessoas de idade avançada, que poderão ter dificuldades no manuseamento informático do portal das finanças e do próprio sistema do e-fatura, indispensável para a obtenção dos benefícios fiscais a que legalmente têm direito. Com efeito, a proclamada simplicidade do sistema nem sempre é uma realidade, tendo estas pessoas frequentemente que recorrer à ajuda de familiares ou profissionais para satisfazerem as obrigações acessórias decorrentes da nova tributação de rendimento, que obrigatoriamente implicam a existência de um computador e de um acesso à internet.

Neste sentido, e alertando para as questões constitucionais em causa em situações como esta, defendemos que os direitos das pessoas idosas não estão a ser acautelados nestas matérias, nomeadamente em termos de declaração de rendimentos e acesso a benefícios fiscais, não sendo promovida qualquer formação junto do sujeito passivo, nem lhes sendo fornecidos os meios para a declaração no caso de não possuir o computador e o acesso à internet. Os princípios relativos à administração eletrónica (cf. artigo 60.º-A da LGT¹¹) não tiveram em consideração a realidade das pessoas idosas, sendo-lhes legalmente exigível lidar eletronicamente com requerimentos e declarações, algo para que, em geral, não estão preparados, nem lhes tendo sido ou sendo fornecida qualquer formação gratuita na matéria.

Assim, entendemos que estão a ser violados princípios basilares previstos na Constituição como o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º (que implica tratar de forma diferente o que é diferente) e outros princípios fundamentais da Administração Pública previstos no artigo 266.º, n.º 2, a saber, a proporcionalidade, justiça, imparcialidade e a boa-fé.

Com efeito, e segundo Bacelar Gouveia, o princípio da igualdade assenta em duas ideias fundamentais:

¹¹ O artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária foi aditado pela Lei do Orçamento de Estado para 2012 (Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro) e integra-se nas regras gerais (capítulo I) do procedimento tributário (título III). No fundo, a Lei Geral Tributária, com este artigo, adapta-se às necessidades da época contemporânea, nomeadamente podendo a administração tributária utilizar tecnologias da informação e da comunicação no procedimento tributário e os contribuintes usufruir de funcionalidades virtuais (a praticar através de serviço da Administração Tributária na Internet) idênticas às dos serviços em instalações físicas. Tal consubstancia já uma realidade, como podemos verificar pelos serviços prestados pelo portal <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>. Estas tecnologias estão ao serviço da administração tributária e do contribuinte e pretendem-se facilitadoras dos procedimentos necessários relacionados com a relação jurídico-tributária entre eles estabelecida.

De notar a possibilidade introduzida pelo n.º 3 do artigo 60.º-A de atos obrigatoriamente praticados por via eletrónica, a regulamentar por portaria do Ministro das Finanças, situação já frequente nomeadamente em determinadas áreas do acesso à justiça, mas que no entanto, na nossa opinião, pode consubstanciar violação de princípios basilares da Constituição – ver a propósito CARVALHO, Ana Sofia, “La discriminación por razón de edad en el mercado laboral y el problema específico de las nuevas profesiones tecnológicamente dependientes”, *Fodertics 3.0 – Estudios sobre nuevas tecnologías y justicia*, Editorial Comares, 2015, pp. 277 a 285.

“a) o tratamento idêntico, para tudo aquilo que é materialmente igual, proibindo-se o tratamento discriminatório, quer positivo quer negativo, que se funda em razões que não são objectivamente admissíveis; e

b) o tratamento diferenciador, para tudo aquilo que é materialmente desigual, o que se justifica no facto de existir razões de substância que assim o justifique.”¹².

Segundo o mesmo autor o princípio da igualdade acolhe ainda uma outra perspectiva que lhe foi acrescentada por força do princípio da socialidade (princípio da igualdade social), o que implica que em alguns casos se adopte um tratamento diferenciador, positivamente discriminatório, em benefício de determinados grupos ou situações¹³.

2.2. As contribuições para a Segurança Social

No âmbito do financiamento do Sistema de Segurança Social, importa fazer uma especial referência às contribuições obrigatórias para a Segurança Social e à sua natureza, importante tema desenvolvido por Glória Teixeira, cuja posição sintetizaremos aqui¹⁴:

- No plano económico-financeiro, existe um certo consenso em torno do tratamento das contribuições obrigatórias como impostos¹⁵.

- No plano internacional, várias organizações internacionais incluem as contribuições obrigatórias na rubrica dos impostos (cf. OCDE).

- Numa perspectiva jurídica, a concreta configuração do facto tributário aponta para um facto tributário típico do imposto. Com efeito, determina-se que estarão sujeitos ao pagamento das contribuições obrigatórias todos os que deem emprego (contribuições dos empregadores) ou que prestem trabalho (contribuições dos trabalhadores), existindo uma unicidade no que respeita à incidência real do imposto: em ambos os casos esta é dada pelo rendimento do sujeito passivo. Assim, as contribuições obrigatórias para a segurança social efetuadas quer por trabalhadores, quer por entes empregadores, apresentam uma mesma natureza, unitária, que é a de imposto.

No âmbito do Código Contributivo há incentivos à permanência da pessoa idosa no mercado de trabalho previstos nos artigos 105.º a 107.º, traduzindo-se os mesmos na redução das taxas contributivas aplicáveis. Estes incentivos estão de acordo com as políticas europeias e nacionais promotoras do envelhecimento ativo e da sustentabilidade da Segurança Social e são aplicáveis a trabalhadores ativos com, pelo menos 65 anos de idade e carreira contributiva não inferior a 40 anos e os que se encontrem em condições de aceder à pensão de velhice sem redução no âmbito do regime de flexibilização da idade de acesso à pensão de velhice, sendo a Instituição de Segurança Social que procede a este enquadramento, oficiosamente ou a pedido da entidade empregadora (cf. artigo 47.º do Decreto-Regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de janeiro).

Por outro lado, nos termos do artigo 110.º do Código Contributivo, as entidades (empregadoras) sem fins lucrativos, onde se enquadram as instituições particulares de solidariedade social (cf. artigo 111.º, alínea e) do diploma), têm direito à redução da taxa contributiva global.

Face à existência da Contribuição Extraordinária de Solidariedade (CES) entre 2011 e 2016 e classificando-a também como contribuição obrigatória para a Segurança Social, tenha-se em conta que também os que já não exercem atividade laboral (pensionistas e equiparados) estiveram sujeitos a contribuições obrigatórias com natureza de imposto (cf. CES), sendo também aqui a incidência real dada pelo rendimento do sujeito passivo. Encarámos esta situação como uma distorção provocada por via fiscal ao sistema de

¹² GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 4ª edição, Almedina, 2011, p. 1094.

¹³ *Ibidem*, p. 1095.

¹⁴ Cf. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal, Op. Cit.*, pp. 180 a 185. Para maior desenvolvimento, consultar TEIXEIRA, Glória (Coord.), *A Tributação do Trabalho Dependente*, Vida Económica, 2000.

¹⁵ Cf. PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 2009, p. 23.

segurança social, que, como vimos, visa nomeadamente proteger os cidadãos na velhice. Com efeito, a CES atingiu os rendimentos dos pensionistas que, tendo cumprido as suas obrigações contributivas, contavam agora com as prestações correspondentes, quebrando a relação de conexão entre a contribuição e o benefício e mesmo que num sistema assente na *repartição* possa não existir uma rigorosa ou proporcional correlação entre o montante da contribuição e a percepção de uma futura pensão, a contribuição é sempre a contraprestação, o pressuposto causal e a medida do benefício¹⁶. Analisemos o tributo.

A CES foi introduzida em Portugal pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro (Orçamento de Estado para 2011), mais concretamente pelo artigo 162.º de tal diploma, acompanhando a medida de redução salarial dos trabalhadores do setor público, pretendendo-se desta forma onerar de forma semelhante os pensionistas e titulares de subvenções. No entanto, a sua configuração jurídica concreta tem vindo a sofrer alterações significativas de ano para ano. A CES vigente em 2016 encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 2.º da Lei n.º 159-B/2015, de 30 de dezembro, tributação que entendemos poder padecer ainda de problemas de constitucionalidade na medida em que mesmo como medida conjuntural a CES parece ser um tributo violador de princípios basilares como os da igualdade, nas vertentes de igualdade tributária e igualdade perante encargos públicos; equidade fiscal horizontal, e como tal da capacidade contributiva; assim como do princípio da neutralidade.

Na verdade, e em primeira linha, a CES discrimina negativamente as pensões e as prestações abrangidas para efeitos de tributação, tal resultando num tratamento fiscal diferenciado do círculo de cidadãos destinatários, diferenciação essa que na nossa opinião não encontra justificação válida, pelo que está a ser violado o princípio da igualdade previsto no artigo 13.º da CRP, mais concretamente a igualdade tributária.

Também com a CES se viola o princípio da neutralidade, pois a CES penaliza mais umas pessoas (pensionistas e equiparados) em relação a outras. No seguimento de Glória Teixeira¹⁷, entendemos que nos sistemas fiscais atuais a neutralidade é preferível à equidade, devendo ser eliminados os impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra.

Mais, como decorrência do artigo 72.º da CRP, o Estado tem o dever de proporcionar segurança económica aos idosos, devendo esta proteção acrescida que lhes é devida dar origem a medidas de discriminação positiva quando necessário, e não de discriminação negativa injustificada como é o caso da CES. Com efeito, há que ter em conta “a particular relevância constitucional conferida pelo artigo 72.º aos idosos que, na eventualidade de velhice, adquirem o direito prestacional à pensão, nos termos fixados por lei, e ao seu direito à segurança económica – relevância hoje igualmente expressa no artigo 25.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia na parte em que prevê o direito das pessoas idosas a uma existência condigna e independente. Não pode perder-se de vista a especial necessidade de proteção dos que têm a qualidade de idoso que, em situações regra, coincidirá com a qualidade de aposentado, reformado ou equiparado que determinou o direito ao recebimento das prestações sociais sujeitas ao pagamento de uma «contribuição extraordinária de solidariedade», na medida em que a perda de rendimento por parte dos beneficiários das prestações em causa, por força dessa mesma qualidade, mais dificilmente pode ser compensada pelo exercício de uma atividade profissional, podendo implicar a afetação das práticas vivenciais e dos compromissos assumidos que assegurem a sua segurança económica e a sua existência condigna e independente em razão das suas necessidades específicas.”¹⁸. Veja-se ainda também a propósito a declaração de Catarina

¹⁶ Neste sentido, ver Declaração de voto de vencido de Pedro Machete no Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional.

¹⁷ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal, Op. Cit.*, p. 67.

¹⁸ Declaração de voto de vencido de Maria José Rangel de Mesquita no Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional.

Sarmiento e Castro¹⁹, referindo-se a aposentados, reformados e pensionistas: "A posição deste segmento da população, relativamente à dos trabalhadores do ativo, por exemplo, é digna de especial ponderação no que à proteção da confiança diz respeito (para tal muito contribuindo o direito à segurança económica das pessoas idosas, previsto no artigo 72.º, n.º 1, da CRP), já que é um grupo de pessoas muito mais sensível ao impacto de medidas de contração das prestações a que tem direito. Referimo-nos, afinal, a um segmento da população que, na sua maioria, se encontra em especial situação de vulnerabilidade e de dependência e que, por naturais razões atinentes à sua idade (e, muitas vezes, à saúde) se mostra incapaz de reorientar a sua vida em caso de alteração inesperada das circunstâncias."

No entanto, em 2013, foi solicitado ao Tribunal Constitucional a apreciação e declaração com força obrigatória geral da inconstitucionalidade, entre outras, das normas constantes dos números 1, 2, 3 e 4 e, a título consequente, das restantes normas do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2013), relativo à contribuição extraordinária de solidariedade, com base, em síntese, nos seguintes fundamentos:

"- A contribuição extraordinária de solidariedade criada pelas mencionadas normas pode ser definida como um imposto diverso do IRS, pelo que ao refletir uma fragmentação da tributação do rendimento das pessoas singulares, com agravamentos fiscais ditados para certas categorias de cidadãos, viola o princípio da unidade do imposto sobre o rendimento pessoal, previsto no n.º 1 artigo 104.º da Constituição;

- A mesma contribuição, na medida em que tributa, em acumulação com os agravamentos parafiscais previstos no artigo 77.º e com os agravamentos orçamentais em sede de IRS, uma categoria específica de pessoas em razão de critérios ligados à sua condição ou estatuto de inatividade laboral e não do critério constitucional da capacidade contributiva, discrimina negativamente, de forma desproporcionada e sem justificação constitucional, os pensionistas, em relação aos trabalhadores no ativo, do que resulta a violação dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, garantidos pela disposição do n.º 1 do artigo 104.º conjugada com as normas dos artigos 13.º e 18.º, n.º 2, da Constituição.

- Ao interpretar-se a CES como sacrifício adicional, redução de rendimento análoga à que é mantida para os funcionários públicos, colocam-se em causa os princípios da proteção da confiança e da igualdade perante os encargos públicos, na medida em que configura uma diferenciação discriminatória dos pensionistas na participação nos encargos com a diminuição do défice público.

- As normas violam ainda o núcleo essencial de direitos patrimoniais de propriedade, garantidos pelo n.º 1 do artigo 62.º da CRP e de acordo com o disposto no n.º 2 do artigo 18.º da Constituição."²⁰

Tal foi apreciado no Acórdão do Plenário do mesmo Tribunal n.º 187/2013, de 5 de abril²¹, que concluiu pela não declaração de inconstitucionalidade das normas do artigo 78.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, com os seguintes fundamentos principais:

- a) A CES é juridicamente configurada como uma contribuição para a segurança social, ainda que apresente a particularidade de ser exigida aos atuais beneficiários dos regimes previdenciais, pelo que não lhe é aplicável o princípio da

¹⁹ Declaração de voto de vencido de Catarina Sarmiento e Castro no Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional.

²⁰ Cf. ponto 69 do Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional e cujo relator foi o Exmo. Juiz Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html> (3.1.17).

²¹ Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional, de 5 de abril e cujo relator foi o Exmo. Juiz Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha, in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html> (3.1.17).

unidade do imposto sobre o rendimento pessoal previsto no artigo 104.º, n.º 1 da CRP;

- b) O princípio da igualdade não é violado na medida em que “os pensionistas afetados pela medida não se encontram na mesma situação de qualquer outro cidadão, justamente porque são beneficiários de pensões de reforma ou de aposentação e de complementos de reforma, e é a sua distintiva situação estatutária que determina a incidência da CES, como medida conjuntural, com a finalidade específica de assegurar a sua participação no financiamento do sistema de segurança social, num contexto extraordinário de exigências de financiamento que, de outra forma, sobrecarregariam o Orçamento do Estado ou se transfeririam para as gerações futuras. (...)”

Podendo descortinar-se na sua própria condição de pensionistas o fundamento material bastante para, numa situação de exceção, serem chamados a contribuir para o financiamento do sistema, o que afasta, à partida, o caráter arbitrário da medida.

A sujeição dos pensionistas a uma contribuição para o financiamento do sistema de segurança social, de modo a diminuir a necessidade de afetação de verbas públicas, no quadro de distintas medidas articuladas de consolidação orçamental, que incluem também aumentos fiscais e outros cortes de despesas públicas, apoia-se numa racionalidade coerente com uma estratégia de atuação cuja definição cabe ainda dentro da margem de livre conformação política do legislador.”²²;

- c) Também não foram violados os princípios da proporcionalidade e da proteção da confiança pois é “atendendo à natureza excecional e temporária desta medida, tendo por finalidade a satisfação das metas do défice público exigidas pelo Programa de Assistência Económica e Financeira, que a sua conformidade com os princípios do Estado de direito democrático deve ser avaliada.”²³;

- d) O direito de propriedade previsto no artigo 62.º da CRP não é aplicável *in casu*, não podendo assim o mesmo ser violado, uma vez que no caso do direito à pensão, “a violação do direito de propriedade, por virtude da redução do montante das prestações que forem devidas a esse título, apenas poderia colocar-se se fosse possível afirmar um estrito princípio de corresponsabilidade no âmbito da relação jurídica de segurança social, de modo a que existisse efetiva equivalência entre o montante das contribuições e o valor das prestações.

Todavia o princípio que vigora agora é antes uma equivalência global que poderá ser sempre corrigida em função do princípio da solidariedade, como um dos fatores estruturantes do sistema de segurança social (JOÃO LOUREIRO, Adeus ao estado social? O insustentável peso do não-ter, BFD 83 (2007), págs. 168-169).”²⁴;

Por outro lado, “considerando que as taxas adicionais de 15% e 40% são aplicadas só a partir de rendimentos especialmente elevados e deixam ainda uma margem considerável de rendimento disponível, e – como se referiu já – revestem caráter transitório e excecional, não se afigura que se lhes possa atribuir caráter confiscatório.”²⁵.

Também em 2014 foi a CES alvo de apreciação jurisdicional por parte do Tribunal Constitucional, uma vez que um Grupo de deputados à Assembleia da República eleitos pelo Partido Socialista (processo n.º 386/2014), assim como outro Grupo de deputados à Assembleia da República eleitos pelo PCP, BE e PEV (processo n.º 389/2014), requereram ao

²² Cf. ponto 75 do Acórdão n.º 187/2013 do Tribunal Constitucional.

²³ *Ibidem*, ponto 78.

²⁴ *Ibidem*, ponto 81.

²⁵ *Ibidem*, ponto 83.

Tribunal Constitucional a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, entre outras, de normas contidas no artigo 76.º da Lei n.º 83- C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 13/2014, de 14 de março (Primeira Alteração à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro), relativo à contribuição extraordinária de solidariedade, argumentando nomeadamente que o novo regime jurídico da CES teria impactos significativos na capacidade do titular de uma pensão, sobretudo nas situações de pensões de valor mais reduzido, impedindo o idoso de desenvolver vivências compatíveis com uma existência condigna e independente, bem como dificultando as suas condições económicas para fazer face aos encargos, gerais e específicos, da sua condição. Com efeito, e em geral, a qualidade de idoso pode implicar limitações e necessidades específicas, nomeadamente uma menor autonomia e uma maior dependência de terceiros. Estas necessidades específicas e os cuidados de saúde imprescindíveis correspondem a despesas, usualmente avultadas, que se somam às necessidades básicas de sobrevivência, como as despesas com a habitação (renda, água, gás, eletricidade, etc....) e com a alimentação, ou seja, este conjunto de sujeitos tem, normalmente, o seu rendimento consignado a um leque de despesas mensais fixas, que incidem sobre uma única fonte de rendimento – a pensão. Desta forma, a CES constituiria um sacrifício especialmente intenso, desproporcional, mostrando-se desrazoável e excessivo no quadro dos sujeitos afetados, que são precisamente aqueles que convocam os valores da solidariedade e da proteção social²⁶.

Tal pedido culminou sendo apreciado no Acórdão n.º 572/2014, de 30 de julho²⁷, do Plenário do Tribunal Constitucional, onde se decidiu não declarar a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral das normas da alínea a) do n.º 1 e alíneas a) e b) do n.º 2 do artigo 76.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento do Estado para 2014), na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 13/2014, de 14 de março, com os seguintes fundamentos principais: a CES assume um carácter excecional e transitório ou temporário; o interesse público a salvaguardar com a CES (necessidade de equilíbrio orçamental e de diminuição do défice público num espaço de tempo relativamente curto/ reforço do financiamento do sistema de segurança social) reveste uma importância fulcral e um carácter de premência que lhe confere uma manifesta prevalência, pelo que não se viola o princípio da proteção da confiança insito no artigo 2.º da CRP e a prestação mensal exigida aos beneficiários da segurança social atingidos pelo alargamento da base de incidência da CES, pela temporalização das normas que lhe dão suporte e pelos objetivos que visa prosseguir, não constitui um sacrifício particularmente excessivo e desrazoável, que importe violação do princípio da proporcionalidade constitucionalmente censurável.

Como vimos, no âmbito fiscal e tributário, tem aplicação o princípio da igualdade, “sobretudo na aceção de direito fundamental subsidiário ou genérico (...). E isto porque, nos termos constitucionais, se deve atender ao princípio da «capacidade económica» do cidadão-contribuinte, o que implica, necessariamente, um direito tributário diferenciado.”²⁸

Com efeito, os princípios jurídico-constitucionais em matéria tributária e fiscal elencados implicam na interpretação do Tribunal Constitucional (cf. Acórdãos do TC n.º 353/2012, 187/2013 e 413/2014) uma “intelecção do princípio da igualdade na sua «dimensão específica» de «igualdade perante a repartição dos encargos públicos»”²⁹. Assim, pode questionar-se como fez o próprio Tribunal Constitucional (cf. Acórdãos do TC n.º

²⁶ Neste sentido, veja-se o pedido formulado ao Tribunal Constitucional no âmbito do processo n.º 389/2014 pelo Grupo de deputados à Assembleia da República eleitos pelo PCP, BE e PEV.

²⁷ In processos n.ºs 386/2014 e 389/2014, e cujo relator foi o Exmo. Juiz Conselheiro Lino Rodrigues Ribeiro, in <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140572.html> (3.1.17).

²⁸ QUEIROZ, Cristina, *O Tribunal Constitucional e os Direitos Sociais*, Coimbra Editora, 2014, pp. 53 e 54.

²⁹ *Ibidem*, p. 54.

396/2011, 353/2012 e 187/2013), “se havendo necessidade de impor «sacrifícios patrimoniais» em «tutela do interesse público, que a todos diz respeito, se não deveriam ser afectados, por igual, as esferas de generalidade dos cidadãos, com idêntica capacidade retributiva», em face da dimensão imperativa de igualdade perante os encargos públicos, que exige que os sacrifícios inerentes à satisfação das necessidades públicas sejam equitativamente distribuídos por todos os cidadãos.

Afirmar isso, refere o Tribunal Constitucional, seria o mesmo que sustentar, por exigência do princípio da igualdade, que a correcção dos desequilíbrios orçamentais fosse operada por via tributária, isto é, pelo aumento da carga fiscal, em detrimento das medidas de redução salarial que atingem unicamente as pessoas sujeitas a uma relação de emprego público.

Acresce que, em razão do cumprimento do objectivo da consolidação orçamental, o sistema tributário e fiscal, sobretudo no que concerne à tributação do rendimento das pessoas singulares, tem vindo a ser fragmentado, em parte devido aos crescentes «agravamentos fiscais seletivos», em detrimento dos princípios da «unidade» e «igualdade proporcional», conduzindo, no limite, a um esforço fiscal mais intenso e desproporcionado de determinados rendimentos face a outros, numa lógica de abandono do carácter «unitário» e «progressivo», e até mesmo «redistributivo», da tributação³⁰.³¹

Cristina Queiroz³² afirma que o Tribunal Constitucional tem respondido a estas questões com manifesta “auto-contenção judicial”, isto é, sublinhando não lhe competir intrometer-se no debate, mas antes lhe cabendo determinar, em sede de controle, se as soluções impugnadas se revelam ou não arbitrárias por sobrecarregar de modo gratuito e injustificado uma certa categoria de cidadãos. Estamos assim, segundo a autora³³, perante um “controle mínimo de racionalidade” ou de mera “proibição do arbítrio” no que toca à aplicação judicial do princípio da igualdade, aqui na sua dimensão específica de igualdade perante os encargos públicos, que abrange tanto a via tributária como a via previdencial, bastando-se o Tribunal Constitucional com um juízo de mera constatação de “evidência” do excesso legislativo e reentrando no domínio da “margem de livre conformação do legislador” (excluída como tal da fiscalização de constitucionalidade) a substancialidade das medidas sacrificiais, incluindo a respetiva garantia constitucional de estabilidade.

No entanto, a autora³⁴ sublinha que em matéria tributária e previdencial, segurança social ou reduções remuneratórias, a aplicação do princípio da igualdade não se resume unicamente à fórmula clássica da proibição do arbítrio³⁵, havendo um aumento do ónus de justificação por parte do legislador político democrático, não apenas em sede das exigências do princípio da igualdade, mas ainda do princípio da proporcionalidade, de modo a impedir impostos com natureza confiscatória³⁶.

Cristina Queiroz³⁷ aponta ainda outra questão de extrema importância que é a de saber se a nível orçamental e fiscal, as normas constitucionais deveriam ser alteradas e revistas, tendo em conta a complexidade crescente das situações, tanto nacionais como

³⁰ Cfr. Ac TC n.º 84/2003, no qual se refere, expressamente, que o princípio da capacidade contributiva “exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade”, isto é, “o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério”, “preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário de tributação”.

³¹ QUEIROZ, Cristina, *Op. Cit.*, pp. 54 e 55.

³² *Ibidem*, pp. 55 e 56.

³³ *Ibidem*.

³⁴ *Ibidem*, pp. 57 e 58.

³⁵ *Ibidem*, p. 57.

³⁶ Segundo o Tribunal Constitucional Federal alemão os impostos têm limites constitucionais, designadamente, o limite da proporcionalidade quanto à natureza confiscatória do imposto, que corresponderá aproximadamente a um nível de metade dos rendimentos sujeitos a tributação. – cf. QUEIROZ, Cristina, *Op. Cit.*, p. 58, nota de rodapé 52.

³⁷ *Ibidem*.

internacionais, com que hoje se deparam os decisores políticos. No entanto, alerta que esta modificação não deve ser feita em período de crise económica e financeira.

2.3. A aplicação do sistema fiscal e de Segurança Social

Glória Teixeira³⁸ alerta para o facto de as cargas fiscais na União Europeia terem vindo a aumentar, sendo uma grande parte das receitas arrecadadas afetas ao financiamento de despesas sociais e que o agravamento fiscal é exacerbado pela aplicabilidade de dois sistemas, o fiscal e o da segurança social, nem sempre coordenados ou alinhados, apesar da opinião jurisprudencial dominante tratar as contribuições obrigatórias para a segurança social como verdadeiros impostos, com a correspondente aplicação das leis processuais fiscais e do Regime Geral das Infrações Tributárias. No sistema holandês, este problema aparece solucionado, pois “ambos os impostos se encontram integrados, tanto para efeitos de aplicabilidade de uma base de incidência única como para efeitos de aplicabilidade de taxas (e.g. as contribuições obrigatórias para a segurança social estão integradas nos impostos que incidem sobre os salários e sujeitos a um sistema unificado de taxas).”³⁹.

A autora⁴⁰, partindo da premissa válida de que não deverá haver separação entre os orçamentos sociais e os orçamentos gerais, afirma que se tende para a adoção de uma perspectiva global de todos os orçamentos públicos, seja qual for a forma como são administrados⁴¹. Com efeito, na senda de David Williams, sugere-se a integração do sistema de segurança social e fiscal em termos de pagamentos, de modo a que, como nos exemplos inglês e holandês, sejam abordadas conjuntamente as questões relativas ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares e as contribuições obrigatórias para a segurança social, implementando os denominados créditos fiscais. Nesses termos, “O IRS deixará de ser um processo de sentido único. Haverá vários milhares de famílias ou de indivíduos que receberão mais em créditos fiscais do que pagarão em impostos. E haverá alguns que não pagarão imposto, mas receberão créditos fiscais. Este facto poderá, com o tempo, alterar profundamente a perspectiva dos trabalhadores relativamente ao IRS. Até poderá fazer com que o IRS se torne novamente um imposto tolerável.”⁴².

Segundo a autora⁴³, uma administração conjunta do IRS e das contribuições obrigatórias para a Segurança Social resolveria muitos dos problemas com que se debatem os governos na atualidade, como, por exemplo, situações discriminatórias em função do tipo de rendimento. “Note-se no entanto que, para atingir tal estágio, os sistemas fiscais tiveram de atravessar fases de maturação tais como: a) introdução de um sistema de autoliquidação e b) tributação separada dos indivíduos e o abandono das famílias como unidades singulares em termos de IRS. Este último aperfeiçoamento deveu-se essencialmente à introdução de novos equipamentos informáticos nas administrações fiscais.”⁴⁴.

Tenha-se em conta que em 2015 Portugal avançou com a regra da tributação separada dos indivíduos, abandonando as famílias como unidades singulares em termos de IRS, a não ser que haja opção por tributação conjunta (cf. artigo 13.º, n.º 2 do CIRS) e que a informatização tributária é uma realidade (cf. Portal das Finanças e E-Fatura), estando aberto o caminho para uma possível integração dos sistemas se tal corresponder à vontade política.

³⁸ Cf. TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal, Op. Cit.*, 2015, p. 191.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ *Ibidem*, pp. 192 e 193.

⁴¹ Ver WILLIAMS, David *in* TEIXEIRA, Glória (Coord.), *Tributação do Trabalho Dependente, Op. Cit.*.

⁴² *Ibidem*, pp. 61 e 62.

⁴³ TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal, Op. Cit.*, p. 193.

⁴⁴ *Ibidem*.

3. Conclusões

Já muitas questões relacionadas com os idosos foram tidas em consideração na legislação tributária ao nível da tributação do rendimento, muitas delas levando a um desagravamento da tributação (cf. IRS, Código Contributivo). Em todo o caso, sempre se denota a tendência para a introdução de contribuições extraordinárias, quer por motivos políticos, quer por motivos económicos, situações que contribuíram para maior precariedade a nível dos idosos.

Do artigo 72.º da CRP deriva a necessidade de acautelar o direito à segurança económica dos idosos, devendo a proteção acrescida que lhes é devida em virtude dos deveres de proteção especiais exigidos pela dignidade da pessoa humana (neste sentido, Bacelar Gouveia) dar origem a medidas de discriminação positiva quando necessário, e não de discriminação negativa injustificada como foi o caso da CES. Note-se que se trata de um grupo de pessoas muito mais sensível ao impacto de medidas de contração das prestações a que tem direito. Referimo-nos, afinal, a um segmento da população que, na sua maioria, se encontra em especial situação de vulnerabilidade e de dependência e que, por naturais razões atinentes à sua idade (e, muitas vezes, à saúde) se mostra incapaz de reorientar a sua vida em caso de alteração inesperada das circunstâncias.

Confrontado com a CES e questões equiparadas (agravamentos fiscais seletivos), o Tribunal Constitucional tem respondido a estas questões, nas palavras de Cristina Queiroz, com manifesta “auto-contenção judicial”, isto é, sublinhando não lhe competir intrometer-se no debate, mas antes lhe cabendo determinar, em sede de controlo, se as soluções impugnadas se revelam ou não arbitrárias por sobrecarregar de modo gratuito e injustificado uma certa categoria de cidadãos, bastando-se o Tribunal Constitucional com um juízo de mera constatação de “evidência” do excesso legislativo e reentrando no domínio da “margem de livre conformação do legislador” (excluída como tal da fiscalização de constitucionalidade) a substancialidade das medidas sacrificiais, incluindo a respetiva garantia constitucional de estabilidade.

No entanto, a autora, com a qual concordamos, sublinha que em matéria tributária e previdencial, segurança social ou reduções remuneratórias, a aplicação do princípio da igualdade não se resume unicamente à fórmula clássica da proibição do arbítrio, havendo um aumento do ónus de justificação por parte do legislador político democrático, não apenas em sede das exigências do princípio da igualdade, mas ainda do princípio da proporcionalidade, de modo a impedir impostos com natureza confiscatória.

Ficamos mais tranquilos após a efetiva extinção da CES em 2017, pois só assim entendemos serem acauteladas as exigências das Constituições reais portuguesa e europeia. Com efeito, nas palavras de Paulo Bonavides, “os juristas do Estado Social, quando interpretam a Constituição, são passionais fervorosos da justiça; trazem o princípio da proporcionalidade na consciência, o princípio igualitário no coração e o princípio libertário na alma; querem a Constituição viva, a Constituição aberta, a Constituição real.”⁴⁵.

4. Referências

AMORIM, José Campos de e AZEVEDO, Patrícia Anjos (Coord.), *Códigos Anotados e Comentados*, in www.lexit.pt (3.1.2017).

CARVALHO, Ana Sofia, “La discriminación por razón de edad en el mercado laboral y el problema específico de las nuevas profesiones tecnológicamente dependientes”, *Fodertics 3.0 – Estudios sobre nuevas tecnologías y justicia*, Editorial Comares, 2015, pp. 277 a 285.

CUNHA, Paulo Ferreira da, *Direito Constitucional Geral*, Quid Juris, 2006.

GOUVEIA, Jorge Bacelar, *Manual de Direito Constitucional*, vol. II, 4ª edição, Almedina, 2011

⁴⁵ BONAVIDES, Paulo *apud* CUNHA, Paulo Ferreira da, *Direito Constitucional Geral*, Quid Juris, 2006, p. 268.

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 8ª edição, Almedina, 2015.

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, *Fiscalidade*, Almedina, 2009.

TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª edição, Almedina, 2015.

TEIXEIRA, Glória (Coord.), *A Tributação do Trabalho Dependente*, Vida Económica, 2000.

TEIXEIRA, Glória (Coord.), CARVALHO, Ana Sofia e CUNHA, Pedro Ary Ferreira da, "Equidade Fiscal", Lexit, 2011, in www.lexit.pt (3.1.2017).

Sítio do Tribunal Constitucional, disponível em www.tribunalconstitucional.pt (3.1.2017).

QUEIROZ, Cristina, *O Tribunal Constitucional e os Direitos Sociais*, Coimbra Editora, 2014.