

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 131/2017-T

Tema: IRS - Declaração de Substituição - artigo 59.º CPPT.

Decisão Arbitral

RELATÓRIO

A -PARTES

A... com o NIF ... e **B...** com o NIF ..., ambos residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-
... Lisboa, doravante designada de Requerente ou sujeito passivo.

AUTORIDADE TRIBUTARIA E ADUANEIRA (que sucedeu à Direcção-Geral dos Impostos, por meio do Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de Dezembro) doravante designada por Requerida ou AT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Presidente do CAAD, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, no dia 28-04-2017, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 28-04-2017, conforme consta da respetiva ata.

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico, designou Árbitro Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 11-04-2017 as partes foram devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação dos árbitros, nos termos do artigo 11.º n.º 1, alínea a) e b), do RJAT e dos Artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral singular fica regularmente constituído em 28-04-2017.

Ambas as partes concordam com a dispensa da realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT.

O tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído. É materialmente competente, nos termos dos art.ºs 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (art.ºs 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art.º 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de vícios que o invalidem.

B – PEDIDO

1. O ora Requerente, pretende a declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2013, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014 e 2014... de 28 de Maio de 2014.

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, com vista a declaração de ilegalidade dos ato tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, já descritos no ponto 1 deste Acórdão, síntese, o seguinte:

2.1. Os Requerentes reúnem os pressupostos para, no ano de 2013, serem considerados “unidos de facto” e pretendem ser tributados de acordo com o regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2.2. Tendo, por lapso, apresentado declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS onde declararam serem “solteiros”, tentaram, por diversas formas e meios, substituir, no prazo legal para submeterem a declaração conjunta, as declarações de rendimentos prévia e erradamente submetidas, o que não foi permitido.

2.3. Não tendo logrado substituir as declarações submetidas, os Requerentes requereram a anulação das notas de liquidações resultantes das declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS erradamente submetidas e a substituição das mesmas por outra onde os rendimentos dos ora Requerentes fossem liquidados com base no regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2.4. Requerentes são sujeitos passivos de IRS e, por referência a 31 de Dezembro de 2013, viviam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.

2.5. Em 13 de Abril de 2014, a Requerente B... entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2013, onde, no Quadro 6, mencionou, relativamente ao seu estado civil, ser “solteira, viúva, divorciada ou separada judicialmente”.

2.6. Desta declaração resultou a liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014, com o valor a pagar de 669,77€.

- 2.7.** Em 1 de Maio de 2014, os Requerentes entregaram a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS n.º 2013-...-... -..., no Quadro 6, relativamente ao estado civil, serem “unidos de facto”.
- 2.8.** A declaração de rendimentos foi considerada “errada” e, conseqüentemente, não foi aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- 2.9.** Em 7 de Maio de 2014, os Requerentes entregaram nova declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, a qual foi registada com o n.º 2013-...-... -..., onde declararam novamente no Quadro 6, relativamente ao estado civil, serem “unidos de facto”.
- 2.10.** A declaração de rendimentos foi considerada “errada” e não foi aceite pela Autoridade Tributária e Aduaneira.
- 2.11.** Dado que a aplicação informática considerou erradas as declarações apresentadas conjuntamente pelos Requerentes em 12 de Maio de 2014, o Requerente A... entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2013, onde, no Quadro 6, mencionou, relativamente ao seu estado civil, ser “*solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente*”.
- 2.12.** Desta declaração resultou a liquidação n.º 2014... de 28 de Maio de 2014, com o valor a reembolsar de 2.299,59€
- 2.13.** Em 13 de Maio de 2014, ou seja ainda dentro do prazo para conjuntamente submeterem a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, os Requerentes apresentaram requerimento no Serviço de Finanças de Lisboa- ..., onde requereram que as declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS submetidas fossem anuladas, de modo a que os Requerentes pudessem submeter nova declaração de IRS, referente ao ano de 2013.

- 2.14.** Dado que os Requerentes não obtiveram, em tempo útil, qualquer decisão ao solicitado, os Requerentes em 4 de Junho de 2014 apresentaram no Serviço de Finanças de Lisboa-... reclamação graciosa.
- 2.15.** As referidas declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS foram submetidas no mês de Maio, ou seja, dentro do prazo, previsto no art.º 60.º, n.º 1, al. b), parágrafo ii) do Código de IRS, aplicável aos Requerentes para entrega da declaração conjunta de rendimentos Modelo 3 de IRS.
- 2.16.** Por lhes ter sido recusada a possibilidade de beneficiarem do quociente conjugal, os Requerentes pagaram em excesso o montante estimado de 447,80€ [2.107,62€ - (2.299,59€ + 669,77€)], correspondente à diferença entre o saldo efetivamente reembolsado (2.299,59€ – 669,77€) pela Autoridade Tributária e o que seria reembolsado, caso não fosse recusada a possibilidade de os Requerentes beneficiarem do quociente conjugal (2.107,62€).
- 2.17.** A possibilidade de correção das suas declarações é uma das garantias dos contribuintes legalmente estabelecidas, as quais não encontram qualquer limitação quanto ao seu objeto.
- 2.18.** A recusa na aceitação das declarações de substituição entregues pelos Requerentes configura um verdadeiro limite à possibilidade de correção das declarações por parte dos contribuintes nos casos inerentes à respetiva situação familiar, o que consubstancia a restrição de uma garantia dos contribuintes.

D- DA RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, alegou o seguinte:

- 3.1.** As liquidações ora em apreciação respeitam às declarações de rendimentos IRS, modelo 3, do ano de 2013, apresentadas pelos Requerentes A e B, individualmente, os quais indicaram no seu estado civil “solteiro, viúvo, divorciado ou separado judicialmente”.
- 3.2.** Quanto à Requerente B, a mesma procedeu à entrega da declaração de IRS, no dia 2014-04-13, sendo que o terminus do prazo para a entrega da mesma era em 2017-04-30.
- 3.3.** Relativamente à primeira declaração entregue pelos Requerentes A e B, em conjunto, em 2014-05-01, encontra-se esgotado.
- 3.4.** Prazo previsto no artigo 59.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) para entrega de declarações de substituição, porquanto pretendem os Requerentes ser tributados na situação de “união de facto”, pelo que apresentaram a reclamação graciosa e posteriormente recurso hierárquico.
- 3.5.** Os Requerentes A e B ao apresentarem reclamação graciosa das liquidações em apreço, sustentam o pedido na existência de erro imputável aos serviços, sendo que pugnam pela aplicação do regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, fundamentando tal pretensão no facto de se encontrarem na situação de “união de facto”.
- 3.6.** Em consonância com o disposto no artigo 57.º, n.º 1 do CIRS, os sujeitos passivos devem apresentar anualmente a declaração modelo 3, relativa aos rendimentos auferidos no ano anterior e a outros elementos, sendo que, nas aludidas circunstâncias, a liquidação é efetuada tendo por base os elementos que constam da declaração submetida por aqueles (artigo 76.º, n.º 1 do CIRS e artigo 59.º, n.º 1 do CPPT).
- 3.7.** Acresce que a opção pela aplicação do regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens “depende da identidade do domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para

verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respetiva declaração de rendimentos”. (artigo 14.º, n.º 2 do CIRS).

3.8. Contudo e de acordo com o ofício-circulado n.º 20162 de 2012-10-29 da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares:

3.9. Assim, verifica-se que apenas na situação em que os sujeitos passivos tivessem optado por regime de tributação diferente do regime geral aplicável, poderiam os mesmos solicitar a alteração da opção anteriormente efetuada, sendo que se verifica que o regime regra dos Requerentes é a tributação com a consideração pessoal de *solteiro, viúvo, divorciado ou separado judicialmente*.

3.10. Contudo, tendo as liquidações de IRS referente ao ano de 2013 sido efetuadas em plena consonância com o normativo legal aplicável e com os entendimentos que expressamente vinculam a Autoridade Tributária, conclui-se não se encontrar configurada qualquer situação de injustiça grave ou notória.

3.11. É que, em face da argumentação aduzida, é evidente a conformidade legal das liquidações objeto do presente pedido.

3.12. Se refira que o Ofício-circulado n.º 20162 de 2012-10-29 da DSIRS, referente à admissibilidade de alteração posterior das opções, em termos de tributação permitidas em sede de IRS, e o despacho do Diretor Geral da AT, de 2012-09-27, esclareceram que “Tratando-se das opções inerentes à situação familiar decorrentes do disposto nos artigos 13.º, n.º 5, 14.º e 59.º do mesmo Código, a possibilidade de alteração subsequente abrange unicamente as situações em que se pretenda a passagem do regime opcional para o regime regra”.

3.13. Ou seja, a possibilidade de alteração da situação familiar encontra-se restringida, aplicando-se apenas nas situações em que se pretenda alterar a situação familiar do regime opcional para o regime regra;

3.14. Não foi esse o caso dos Requerentes que optaram pelo regime regra (solteiro), estando-lhes vedada a possibilidade de alterar para o regime opcional (união de facto).

3.15. Termina a Requerida sustentado pela total improcedência do pedido, mantendo-se os atos de liquidação de IRS impugnados e absolvendo-se a Autoridade Tributária do pedido, com as devidas consequências legais.

E- FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

4. Antes de entrar na apreciação destas questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, efetuou-se com base na prova documental, e tendo em conta os factos alegados.
5. Em matéria de facto relevante, dá o presente tribunal por assente os seguintes factos:
6. Em 13 de Abril de 2014, a Requerente B... entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2013, onde, no Quadro 6, mencionou, relativamente ao seu estado civil, ser “solteira, viúva, divorciada ou separada judicialmente”.
7. Desta declaração resultou a liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014, com o valor a pagar de 669,77€.
8. Em 1 de Maio de 2014, os Requerentes entregaram a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS n.º 2013-...-... -..., no Quadro 6, com a alteração do estado civil, para “unidos de facto”.
9. Em 7 de Maio de 2014, os Requerentes entregaram nova declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, a qual foi registada com o n.º 2013-...-... -..., onde declararam novamente no Quadro 6, relativamente ao estado civil, serem “unidos de facto”.

10. Em 12 de Maio de 2014, o Requerente A... entregou a declaração de rendimentos Modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2013, onde, no Quadro 6, mencionou, relativamente ao seu estado civil, ser “*solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente*”.
11. Desta declaração resultou a liquidação n.º 2014... de 28 de Maio de 2014, com o valor a reembolsar de 2.299,59€.
12. Em 13 de Maio de 2014, os Requerentes apresentaram requerimento no Serviço de Finanças de Lisboa-..., onde requereram que as declarações de rendimentos Modelo 3 de IRS submetidas fossem anuladas, de modo a que os Requerentes pudessem submeter nova declaração de IRS, referente ao ano de 2013.
13. Dado que os Requerentes não obtiveram, em tempo útil, qualquer decisão ao solicitado, os Requerentes em 4 de Junho de 2014 apresentaram no Serviço de Finanças de Lisboa-... reclamação graciosa, com o número ...2014... .
14. Em 6 de Janeiro de 2016, foram os Requerentes notificados do indeferimento da reclamação graciosa.
15. Em 5 de Fevereiro de 2016 os Requerentes apresentaram recurso hierárquico com o número ...2016... .
16. Em 22 de Dezembro de 2016, foram os Requerentes notificados da decisão final do indeferimento do recurso hierárquico.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

17. Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, todos os objetos de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

G- QUESTÕES DECIDENDAS

18. Atenta as posições das partes assumidas nos argumentos apresentados, constituem questões centrais dirimendas a seguinte, as quais cumpre, pois, apreciar e decidir:

a. A alegada pela Requerente:

(i) declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2013, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014 e 2014... de 28 de Maio de 2014.

(ii) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

H MATÉRIA DE DIREITO

19. Atendendo às posições das partes assumidas nos articulados apresentados, a questão central a dirimir pelo presente tribunal arbitral consiste em apreciar a legalidade dos atos de liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 2013, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014 e 2014... de 28 de Maio de 2014, por vício de violação de lei.

20. A questão de fundo no presente processo arbitral, prende-se com a seguinte questão, a qual resulta do artigo 59 n.º 3 al. a) do CPPT, e consiste em determinar se o sujeito passivo pode alterar em diversos momentos o seu regime de tributação em sede de IRS até a data limite de entrega da declaração de rendimentos.

21. Com a alteração legislativa levada a cabo pela Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto, veio estabelecer que a existência de uma união de facto entre duas pessoas se pode provar por qualquer meio legalmente admissível (art.º 2.º-A), dispondo ainda que as pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na dita lei têm direito à aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições aplicáveis aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (art.3.º).
22. Conforme resulta do artigo 14:
- 1 - As pessoas que vivendo em união de facto preenham os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.*
- 2 - A aplicação do regime a que se refere o número anterior depende da identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto e durante o período de tributação, bem como da assinatura, por ambos, da respectiva declaração de rendimentos.*
- 3 - No caso de exercício da opção prevista no n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.”*
23. Por preencherem os requisitos previstos no artigo 14.º do Código IRS, isto é, por terem o mesmo domicílio fiscal há mais de dois anos, os Requerentes podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente.
24. De acordo com a matéria de fato provada e a posição da AT no presente procedimento, a mesma aceita que os Requerentes preenchem os requisitos previstos no artigo 14 .º do CIRS a data limite de entrega da declaração e como tal vivem em regime de União de fato, podendo usufruir do respetivo regime.

25. A posição da AT cinge ao fato de os Requerente terem entregado no ano de 2013 em separado uma declaração onde indicaram relativamente ao seu estado civil, “solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente”, conseqüentemente resultando na aplicação do regime geral.
26. Conseqüentemente, tendo sido efetuada essa escolha pela Requerente em 2013, é a posição da AT no Ofício-circulado n.º 20162 de 2012-10-29 da DSIRS, não poderiam a Requerente nesse mesmo ano de 2013 apresentar uma declaração de substituição de modo a alterar o seu regime, do regime regra (solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente) para o regime opcional (união de fato), pese embora nos diga o Ofício-circulado, que a alteração oposta é possível (regime opcional (união de fato) para o do regime regra (solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente)).
27. É entendimento assente pela jurisprudência, que os Ofício-circulados e circulares administrativas emanadas pela AT são vinculativas apenas para os respetivos serviços pois, face à lei, os procedimentos definidos, «*maxime*» o “direito circulado” da AT não podem derrogar o princípio da legalidade tributária (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo n.º 02312/08 de 04/23/2008).
28. Quanto as alterações ou declarações de substituição que o sujeito passivo pode efetuar a sua declaração de rendimentos dentro do prazo de entrega da respetiva, ou seja até a data de resulta claramente do artigo 59. n.º 3 “3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respetiva entrega;”.
29. Resulta claramente do artigo 59. N.º 3 alínea a) que os Requerente podem alterar o respetivo regime e entregar uma declaração de substituição para o fazer.
30. Encontrando-se os Requerente em situação de união de fato nos termos do artigo 14.º da CIRS, e encontrando-se dentro do prazo artigo 59. n.º 3 al. a) do CPPT para entrega da declaração de substituição, não existe nenhum impedimento legalmente

consagrado para que os Requerentes não possam proceder a alteração do seu regime de tributação.

31. Nestes termos é ilegal por violação de lei, atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 2013, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2014... de 5 de Maio de 2014 e 2014... de 28 de Maio de 2014, quanto ao incorreta aplicação do artigo 14.º do CIRS e artigo 59 n.º 3 al. a) do CPPT.

J - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

32. Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.
33. Em face da solução dada à questão relativa aos pressupostos da tributação do rendimento dos Requerentes pelo regime aplicável aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões incluídas no pedido de pronúncia arbitral.

I - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

34. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
35. Perante o exposto, a liquidação do IRS, na parte abrangida pela anulação, que se decretará, resultam de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração e foram por aquela cometidos e não poderia a mesma desconhecer entendimentos diferentes.
36. Na verdade, estando demonstrado que a requerente pagou o imposto impugnado na parte superior ao que é devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, tem a Requerente direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.º a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.
37. Dá-se provimento ao pedido da requerente.

L - DECISÃO

Destarte, atento a todo o exposto, o presente Tribunal Arbitral, decide-se:

Julgar procedentes o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, 2014... de 5 de Maio de 2014 e 2014... de 28 de Maio de 2014, que fixou um imposto global a pagar de €447,80 (quatrocentos e quarenta e sete euros e oitenta cêntimos), por vício

de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de direito, que justifica a declaração da sua ilegalidade e anulação.

Condena a Requerida, a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga.

Fixa-se o valor do processo em €447,80 do valor da liquidação atendendo ao valor económico do processo aferido pelo valor das liquidações de imposto impugnadas, e em conformidade fixa-se as custas, no respetivo montante em 306,00 € (trezentos e seis euros), a cargo da Requerida de acordo com o artigo 12.º, n.º 2 do Regime de Arbitragem Tributária, do artigo 4.º do RCPAT e da Tabela I anexa a este último. – n.º 10 do art.º 35º, e n.º 1, 4 e 5 do art.º 43º da LGT, art.ºs 5.º, n.º, al. a) do RCPT, 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e 559.º do CPC).

Notifique.

Lisboa, 26 de Junho de 2017

O Árbitro

Dr. Paulo Ferreira Alves