

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 140/2018-T

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

Decisão arbitral

RELATÓRIO

A -PARTES

A... com o NIF ... residente na ..., n.º..., ..., ...-... ..., 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 no dia 26-03-2018, e o Tribunal Arbitral foi regularmente constituído no dia 05-06-2018, para apreciar e decidir o objeto do presente processo, e automaticamente notificado a Autoridade Tributaria e Aduaneira no dia 05-06-2018, 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 o Árbitro Paulo Ferreira Alves, tendo a nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

Em 15-05-2018 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 05-06-2018

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 2014, resultante autoliquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015 no valor de 566,43€.

C – CAUSA DE PEDIR

2. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral, o Requerente alegou, com vista a declaração de ilegalidade do 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. Em 06-05-2015, o Requerente procedeu à apresentação da declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2014, (n.º 2014...), tendo para o efeito, erradamente, assinalado a situação de “separado de facto”, sem dependentes e declarado como auferidos rendimentos provenientes de trabalho dependente
 - 2.2. Essa declaração deu origem à liquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015, de que resultou o reembolso de € 566,43.
 - 2.3. Em 07-05-2015, o Requerente procedeu à entrega de declaração de substituição (n.º 2014...), desta feita corrigiu a indicação quanto à sua situação pessoal para a situação de “unido de facto”, com B..., NIF..., sem dependentes.
 - 2.4. A declaração de substituição identificada no artigo anterior desta petição não foi objeto de liquidação por parte da AT.
 - 2.5. Sendo certo que, se o tivesse sido, o reembolso a conceder pela AT seria da ordem dos € 3.569,72 (três mil, quinhentos e sessenta e nove euros e setenta e dois cêntimos).
 - 2.6. Ou seja, o Requerente acha-se prejudicado no valor a menos reembolsado, no montante de € 3.003,29 (três mil e três euros e vinte e nove cêntimos).
 - 2.7. Em 27-11-2015, apresentou a reclamação graciosa já identificada, nos termos do Art.º 140.º do CIRIS, cuja pretensão consiste, em suma, no seguinte:
 - 2.8. Anulação da nota de liquidação de IRS do ano de 2014 n.º 2015..., de 09-06-2015, correspondente à declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2014, apresentada em 06-05-2015, em virtude de não ter sido considerado como Unido

de facto com a Sra. B..., NIF 223 278 289, como constante da declaração modelo 3 apresentada em 07-05-2015, para substituição daquela.

- 2.9.** Sucede que a reclamação graciosa em causa foi objeto de decisão de indeferimento, pelo que apresentou, oportunamente, recurso hierárquico.
- 2.10.** E o indeferimento em apreço funda-se, tão somente, no entendimento da AT veiculado pelo Ofício Circulado n.º 20162, de 2012-09-29.
- 2.11.** Atento o supra alegado, afigura-se-nos manifesto, com o devido respeito, que, perante o conhecimento dos factos, proporcionado pela apresentação da declaração de substituição, a AT não poderia já vir alegar desconhecimento da situação pessoal do ora Impugnante A..., e podia até ter-se socorrido, desde logo, da possibilidade da revisão oficiosa, nos termos do previsto no Art.º 78.º, n.ºs 4 e 5 da LGT.
- 2.12.** Tanto mais que a recusa da declaração de substituição entregue pelo ora o Requerente A... 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.
- 2.13.** Termina o Requerente sustentando pela: a) anulação da declaração Mod. 3 de IRS do ano de 2014 n.º 2014... e a liquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015, de que resultou o reembolso de € 566,43 (quinhentos e sessenta e seis euros e quarenta e três cêntimos); b) Seja a supra referida declaração considerada substituída pela n.º 2014...; c) Seja efetuada a liquidação de IRS referente a 2014 com base na declaração de substituição identificada na alínea precedente; d) Seja o respetivo sujeito passivo reembolsado pela diferença em falta, de € 3.003,29 (três mil e três euros e vinte e nove cêntimos), acrescido dos correspondentes juros compensatórios,

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 2014, apresentadas pelo Requerente, o qual indicou no seu estado civil “separados de facto”, alterando na declaração de substituição o estado civil para “unidos de facto”

3.2. A declaração de substituição deu origem à divergência de “NIF A ou B em agregados diferentes para o mesmo período”, da qual o Requerente foi notificado e da qual apresentou reclamação graciosa, sustentando o pedido na existência de erro imputável aos serviços, sendo que pugna 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 encontrar na situação de “união de facto”.

3.3. Em consonância com o disposto no artigo 57.º, n.º 1 do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (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 efectuada 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).

3.4. Ora, o Requerente pretende alterar o regime-regra da tributação de “solteiro, viúvo, divorciado ou separado judicialmente”, optando pelo regime de tributação de “unidos de facto”.

3.5. 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:

3.6. 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 efectuada, sendo que se verifica que o regime regra do Requerente é a tributação com a consideração pessoal de solteiro, viúvo, divorciado ou separado judicialmente.

3.7. Contudo, tendo as liquidações de IRS referentes ao ano de 2014 sido efectuadas 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.

3.8. Na verdade, e mantendo a Autoridade Tributária todos os fundamentos constantes do processo administrativo, as liquidações foram efectuadas de acordo com os elementos voluntariamente entregues pelo Requerente;

3.9. Novamente 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”;

3.10. 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 06-05-2015, o Requerente A... procedeu à apresentação da declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2014, (n.º 2014...), assinalado a situação de “separado de facto”, sem dependentes e declarado como auferidos rendimentos provenientes de trabalho dependente.
7. Essa declaração deu origem à liquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015, de que resultou o reembolso de € 566,43, tendo a AT procedido ao reembolso.
8. Em 07-05-2015, o Requerente procedeu à entrega de declaração de substituição (n.º...), desta feita corrigiu a indicação quanto à sua situação pessoal para a situação de “unido de facto”, com B..., NIF..., sem dependentes.
9. Dessa declaração resulta um reembolso de € 3.569,72 (três mil, quinhentos e sessenta e nove euros e setenta e dois cêntimos), não tendo a AT procedido ao reembolso.
10. Em 27-11-2015, apresentou a reclamação graciosa, n.º ...2015... nos termos do Art.º 140.º do CIRS, a qual foi indeferida.
11. O Requerente apresentou recurso hierárquico n.º ...2017... e em 27-12-2017, foi notificado do despacho de indeferimento do recurso hierárquico.
12. No período fiscal referente ao ano de 2014 o Requerente e B..., preenchiu os requisitos legalmente consagrados da “União de Facto”.

F- FACTOS NÃO PROVADOS

13. 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

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

a. Alegada pela Requerente:

(i) declaração de ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares de 2014, formalizados pelas notas de autoliquidação n.º 2015..., de 01-06-2015.

(ii) Condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

b. Alegada pelo Requerente:

(i) O valor do Pedido Arbitral

H – VALOR DO PEDIDO ARBITRAL

15. É suscitada pela AT que, o Requerente pretende a anulação das liquidações de IRS n.º 2015..., referentes ao ano de 2014, com o valor global de € 566,43, valor este que deverá ser o indicado para os presentes autos e não o valor de € 3.003,39.

16. Sobre o valor da Causa, estabelece o 97.º-A n.º 1 alínea a) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), o qual estabelece, “1 - Os valores atendíveis, para efeitos de custas ou outros previstos na

*lei, para as acções que decorram nos tribunais tributários, são os seguintes: a)
Quando seja impugnada a liquidação, o da importância cuja anulação se pretende;”*

17. Face à factualidade e ao pedido da Requerente, da anulação das notas de liquidação n.º 2014... e a liquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015, no valor de €566,43, sendo este o ato de liquidação impugnado, deve ser o valor da causa.
18. Nestes termos, retifica-se o valor da causa para €566,43.

J 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 2014, formalizados pelas n.º 2014 ... e a liquidação oficiosa n.º 2015..., de 01-06-2015, por vício de violação de lei, que as respetivas sejam substituídas pela declaração n.º 2014... e seja o Requerente Seja reembolsado pela diferença em falta, de € 3.003,29 (três mil três euros e vinte e nove cêntimos).
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 preenchem 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 facto 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 facto, podendo usufruir do respetivo regime.

25. De acordo com a factualidade provada, o Requerente entregou a sua primeira declaração em 06-05-2015, e procedeu a entrega da declaração de substituição um dia depois em 07-05-2015.

26. Em 07-05-2015, o Requerente procedeu à entrega de declaração de substituição (n.º 2014...), desta feita corrigiu a indicação quanto à sua situação pessoal para a situação de “unido de facto”, com B..., NIF..., sem dependentes.
27. O prazo para entrega da declaração anual relativa aos rendimentos de 2014, iniciava-se em 1 de março de 2015 e terminava em 31 de Maio de 2015
28. A AT, tendo em sua posse a declaração de substituição no momento do reembolso optou por não a considerar e reembolsou com base na primeira declaração.
29. A posição da AT cinge-se ao facto de o Requerente terem entregado no ano de 2015 em separado uma declaração onde indicou relativamente ao seu estado civil, “solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente”, consequentemente resultando na aplicação do regime geral.
30. Consequentemente, tendo sido efetuada essa escolha pela Requerente em 2014, 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 2014 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 facto), pese embora nos diga o Ofício-circulado, que a alteração oposta é possível (regime opcional (união de facto) para o do regime regra (solteiro, viúvo, divorciados ou separado judicialmente)).
31. É entendimento assente pela jurisprudência, que os Ofício-circulados e circulares administrativas emanadas pela AT são vinculativas apenas para os respectivos 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).
32. Quanto às alterações ou declarações de substituição que o sujeito passivo pode efetuar à sua declaração de rendimentos, tem-se dentro do prazo de entrega da respetiva, ou seja até a data que 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 respectiva entrega;”.

33. 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.
34. Encontrando-se os Requerente em situação de união de facto 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.
35. Nestes termos é ilegal por violação de lei, atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 2014, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2015... do ano de 2014, quanto à incorreta aplicação do artigo 14.º do CIRS e artigo 59 n.º 3 al. a) do CPPT.

I - QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

36. 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 (...)”*.
37. 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.

L - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.

38. Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.
39. 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.
40. O artigo 43º da Lei Geral Tributária, sob a epígrafe ‘pagamento indevido da prestação tributária’, tem como pressuposto a intenção de compensar o sujeito passivo pela privação da quantia que pagou indevidamente.
41. O artigo 43º da Lei Geral Tributária n.º 2 – *“Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar de a liquidação ser efectuada com base na declaração do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas.”*
42. 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.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

43. Dá-se provimento ao pedido da requerente.

M - DECISÃO

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

Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade dos atos tributário de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, n.º 2015..., no valor de €566,43 (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 de 3.003,29€, correspondente ao valor da declaração de IRS de €3.569,72 deduzido do valor de reembolso já na posse do Requerente de €566,43.

Condenar a Requerida a restituir à Requerente essa quantia indevidamente liquidada e paga no montante de 3.003,29€, acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período, a contar desde o pagamento do imposto nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT até integral e efetivo reembolso.

Fixa-se o valor do processo em € 566,43 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, 30 de Julho de 2018

O Árbitro

Dr. Paulo Ferreira Alves