

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 92/2018-T

Tema: IRS - União de facto; identidade de domicílio fiscal.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Dr. José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para como árbitro singular em 22 de Maio de 2018, profere a seguinte decisão arbitral:

I. RELATÓRIO:

A..., NIF..., residente na Rua ...-..., em Lisboa, ao abrigo do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.ºs 1 e 2, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), conjugado com o artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, e do artigo 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, veio requerer a CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL para efeitos de obter a declaração de ilegalidade dos actos de liquidações de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) e juros compensatórios dos anos de 2013 – liquidações n.º 2017... e n.º 2017... -, com imposto a pagar num total de € 29.089,59, e de 2014 – liquidações n.º 2017... e n.º 2017... -, num total de € 12.938,97, com fundamento em erro, de facto e de direito, por essas liquidações ao terem desconsiderado a união de facto declarada nas Modelos 3 do IRS submetidas, com a conseqüente condenação da AT a devolver ao Requerente o imposto e juros compensatórios indevidamente liquidados e por este pagos e a condenação da AT ao pagamento de juros indemnizatórios, à taxa legal de 4%, contados desde a data dos pagamentos indevidos até integral reembolso ao Requerente dos montantes indevidamente pagos.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 23-5-2018.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 3-5-2018 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral singular foi constituído em 23-5-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta em que defendeu que o pedido deve ser julgado improcedente.

Por despacho arbitral de 5-7-2018, foi designado o dia 19-09-2018, pelas 10.00 horas, para a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, na qual teria lugar, além do mais, a inquirição das testemunhas arroladas pelo Requerente, que deveria assegurar a respectiva comparência, tendo por objecto os pontos indicados por aquele, na parte em que não contenham matéria conclusiva ou de direito ou consistam na reprodução de documentos.

A referida data foi corrigida para 18-9-2018, por despacho de 9-7-2018, que foi de imediato notificado às partes.

Na mencionada data de 18-9-2018, realizou-se a inquirição das testemunhas arroladas pelo requerente, com observância de todas as formalidades legais, finda a qual o Tribunal notificou o Requerente e a Requerida para, por esta ordem e de modo sucessivo, apresentarem alegações escritas no prazo de 10 dias e decidiu que, em cumprimento do

disposto no artigo 18º., n.º 2 do RJAT, a decisão final seria proferida no prazo de 30 dias após a apresentação de alegações pela Requerida, ou o termo do respetivo prazo.

A requerente apresentou alegações no prazo que lhe foi concedido a que a requerida respondeu no prazo de que dispunha, mantendo as partes, no essencial, as posições que já haviam defendido nos articulados.

II. DESPACHO SANEADOR:

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, é o competente, em razão da matéria, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas, não havendo outras exceções ou nulidades de conhecimento oficioso que cumpra conhecer.

III. FACTOS PROVADOS:

Atentos os documentos juntos pela requerente e o processo administrativo junto pela requerida e a prova testemunhal produzida, consideram-se provados os seguintes factos:

- a) O Requerente submeteu, em 30-4-2014, a declaração de IRS do ano de 2013, juntamente com B..., NIF..., incluindo no respectivo agregado familiar o filho menor de ambos, C..., NIF...; (provado pelo doc. constante do processo de divergência junto pela AT);*
- b) Fazendo a opção de tributação como unidos de facto; (provado pelo doc. constante do processo de divergência junto pela AT);*

- c) A Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) efectuou a liquidação de IRS de 2013, em nome de A... e B..., liquidação essa com o n.º 2014..., com valor a pagar de € 11.951,63 (provado pelo doc. 1 junto com a petição inicial);
- d) Em 25-11-2015, a AT notificou o Requerente para comprovar o cumprimento do disposto no art.º 14.º do Código do IRS, no que se referia aos requisitos da existência de união de facto há mais de 2 anos; (provado pelo doc. constante do processo de divergência 2013 junto pela AT);
- e) O ora requerente remeteu à AT, através da sua Advogada, Dra. D... resposta, exercendo o direito de audição prévia previsto no artigo 60.º da LGT, afirmando que a condição de unidos de facto deve ser reconhecida porquanto os dois sujeitos passivos vivem efectivamente em união de facto desde Setembro de 2011 (provado pelo doc. constante do processo de divergência 2013 junto pela AT);
- f) A AT remeteu ao Requerente o ofício n.º..., de 04/10/2017, em que concluiu pela inexistência de união de facto e que iria ser efectuada uma liquidação correctiva (provado pelo doc. 2 junto com a petição inicial);
- g) O Requerente e B..., em 8/11/2017, foram notificados da nota de anulação da liquidação inicialmente efectuada, com o reembolso do imposto então pago (provado pelos docs. 3 e 4 juntos com a petição inicial);
- h) Nessa mesma data, o requerente foi notificado de nova liquidação de IRS do ano de 2013 – liquidação n.º 2017 ... – da qual resulta imposto a pagar no montante de € 29.089,59 (provado pelo doc. 5 junto com a petição inicial);
- i) Com a notificação referida na alínea anterior, o requerente foi notificado para pagar juros compensatórios no montante de € 3.435,53, calculados desde 01/06/2014, conforme nota de liquidação n.º 2017... (provado pelo doc. 6 junto com a petição inicial);

j) O ora requerente liquidou a importância de imposto e juros compensatórios, referidos nas alíneas h) e i) anteriores (provado pelos docs. 5 e 6 juntos com a petição inicial);

k) O Requerente submeteu a declaração de IRS do ano de 2014, juntamente com B..., NIF..., incluindo no respectivo agregado familiar o filho menor de ambos, C..., NIF..., com opção pela tributação como unido de facto. (provado por acordo das partes);

l) Em 19/12/2016, a AT notificou o Requerente para comprovar o cumprimento do disposto no art.º 14.º do Código do IRS, no que se referia aos requisitos da existência de união de facto há mais de 2 anos. (provado pelo doc. 7 junto com a petição inicial)

m) O ora requerente remeteu à AT, em 6/1/2017 diversos documentos, em requerimento subscrito pela sua advogada, tendo remetido em 17/1/2016, atestado de residência da Junta de Freguesia do ... (provado pelos docs. 8 e 9 juntos com a petição inicial e pelo doc. constante do processo de divergência 2014 junto pela AT);

n) A AT remeteu ao Requerente o ofício n.º..., de 27/01/2017, para este exercer a audiência prévia relativamente à proposta de decisão de concluir pela inexistência de união de facto (provado pelo doc. 10 junto com a petição inicial).

o) O ora requerente entregou no Serviço de Finanças de Lisboa..., em 14/2/2017, a sua resposta (provado pelo doc. 11 junto com a petição inicial)

p) A AT remeteu ao Requerente o ofício n.º..., de 19/10/2017, em que concluiu pela inexistência de união de facto e que iria ser efectuada uma liquidação correctiva (provado pelo doc. constante do processo de divergência 2014 junto pela AT).

q) O Requerente, foi notificado em 14-11-2017, da nota de anulação da liquidação inicialmente efectuada, com o reembolso do imposto então pago (provado pelo doc. constante do processo de divergência 2014 junto pela AT).

r) *Nessa mesma data, o requerente foi notificado de nova liquidação de IRS do ano de 2014 n.º 2017..., com imposto a pagar no montante de € 12.938,97 (provado pelo doc. 12 junto com a petição inicial)*

s) *Com a notificação referida na alínea anterior, o requerente foi notificado para pagar juros compensatórios pela nota de liquidação n.º 2017..., no valor de € 1.128,61, (provado pelo doc. 13 junto com a petição inicial).*

t) *Não tendo pago os valores liquidados, foi-lhe instaurada execução fiscal, onde veio a pagar as quantias liquidadas, acrescidas de custas e juros moratórios, entretanto vencidos. (provado pelo doc. 18 junto com a petição inicial)*

u) *B..., NIF ... teve domicílio fiscal, desde 24-09-2004, na ... n.º..., em Lisboa e, em 13-08-2012, alterou o domicílio fiscal para a Rua ... n.º..., em Lisboa (provado por acordo das partes)*

v) *O requerente desde 05-06-2011 teve o seu domicílio fiscal na Avenida ... n.º..., em Lisboa, tendo, em 25-07-2011, alterado o domicílio para a Rua ... n.º..., em Lisboa (provado por acordo das partes)*

x) *B..., NIF ... obteve a autorização de residência em Portugal, tendo-lhe sido atribuído cartão de residência emitido em 08/09/2011, do qual consta a morada de Rua ..., n.º..., em Lisboa. (provado pelo doc. 14 junto com a petição inicial e doc. constante do processo de divergência 2014 junto pela AT).*

y) *C..., NIF... – nascido a 27/02/2009 – é filho do requerente e de B... (provado pelo doc. 15 junto com a petição inicial)*

z) *Na renovação da autorização de residência, B... declarou a sua residência em Rua ..., n.º..., em Lisboa (provado pelos docs. 16 e 17 juntos com a petição inicial)*

aa) *O Requerente vive em união de facto com B..., de nacionalidade brasileira, NIF..., desde meados de Setembro de 2011,*

bb) Desde a mudança de B... para Portugal, juntamente com o filho de ambos, o requerente e B... vivem em comunhão na Rua ..., n.º ..., em Lisboa, partilhando cama, mesa e casa, nos termos tipicamente referidos para os casados

Os factos considerados provados nas alíneas aa) e bb) resultaram dos depoimentos das testemunhas arroladas pelo requerente, E..., e F..., que com pequenas divergências em factos acessórios, confirmaram no essencial o que consta dos referidos factos, tendo deposto com isenção e imparcialidade, revelando tranquilidade e segurança nos seus depoimentos, pelo que mereceram a credibilidade do tribunal. Aliás, estes depoimentos estão em harmonia com o teor do documento que suporta o facto considerado provado na al. x) e relativo à autorização de residência concedida a B... .

Tais depoimentos estão de acordo também com o depoimento da testemunha B..., depoimento este que se não valoriza por ser interessada directa no desfecho do presente litígio.

Com interesse para a decisão dos presentes autos, nenhum outro facto se provou.

IV. QUESTÕES A DECIDIR

1. Considerando os factos provados e a matéria de direito constante do pedido de pronúncia arbitral apresentado pela Requerente e a resposta da Requerida, são questões controvertidas a decidir pelo Tribunal Arbitral:

- a de saber se o requerente e B..., podem ou não ser considerados como vivendo em união de facto para efeitos de liquidação em IRS nos anos de 2013 e 2014, como foi por eles referido, tendo a AT anulado a declaração de rendimentos apresentada inicialmente pelo requerente, substituindo-a por uma declaração oficiosa.

A questão incide também uma outra subquestão suscitada pela requerida, qual seja, a de que para poderem beneficiar da situação de unidos de facto, o

requerente e B... deveriam ter o mesmo domicílio fiscal há mais de dois anos.

b) A de esclarecer se, caso se julgue procedente o pedido de declaração de ilegalidade e consequente anulação das liquidações contestadas, o Requerente, no âmbito do presente processo arbitral, poderá obter a condenação da Requerida no pagamento de juros indemnizatórios relativamente às quantias por si entregues para satisfação dos impostos por esta ilegalmente exigido.

2. O art.º 14.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), na redação vigente nos anos de 2013 e 2014, dispunha o seguinte:

Artigo 14.º

Uniões de Facto

1 - As pessoas que vivendo em união de facto preencham 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. (Redacção do DL 198/2001 de 3 de Julho)

Esta redacção que data de 2001, pois foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, correspondia à redacção do art.º 14.º - A, na versão anterior àquela data.

Além disso, já foi alterada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, tendo actualmente a seguinte redacção:

Artigo 14.º

Uniões de facto

1 - (Revogado.)

2 - A existência de 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, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos.

3 - Os sujeitos passivos não residentes em território português durante todo ou parte do período referido no número anterior podem apresentar prova documental da identidade de domicílio fiscal no Estado ou Estados onde residiram durante aquele período.

É relevante também considerar como o faz a AT que, nos termos do art.º 13.º, n.º 8 do CIRS, para efeitos de IRS, importa a situação pessoal dos sujeitos passivos “*que se verificar **no último dia do ano** a que o imposto respeite*”.

3. A união de facto não é definida de forma precisa pela lei. Efectivamente, a Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, que estabelece actualmente as linhas programáticas de atribuição de relevância jurídica às uniões de facto, limita-se a identificar o objecto destas como sendo a **situação jurídica de duas pessoas, independentemente do sexo, que vivam em união de facto há mais de dois anos**, avançando a partir daí para as situações casuísticas do seu âmbito, sem se preocupar em encontrar uma definição que abranja o seu conteúdo. Tal atitude que já existia e se justificava na vigência da Lei n.º 135/99, de 28 de Agosto, na medida em que a união de facto [*heterossexual*] era apenas e tão só uma situação de facto constatada pela realidade social em tudo semelhante ao casamento, que não obedeceu às formalidades que a lei estabelece para a validade deste.

Ora, perante a constatação deste tipo de situação, o legislador não lhe atribuiu uma relevância jurídica geral, não a equiparando ao casamento, sob pena de, caso o fizesse, diluir por completo as diferenças existentes entre ambas: união de facto e casamento.

Em todo o caso, anteriormente à entrada em vigor desta Lei, encontravam-se já referências à eficácia da união de facto em situações pontuais, das quais a mais importante é a previsão do n.º 1 do artigo 2020.º do Código Civil, a propósito de obrigação alimentar, norma que se manteve incólume e até reforçada, face à remissão expressa para o seu regime, constante do n.º 1 do artigo 6.º da referida Lei 7/2001.

4. No âmbito fiscal, estabelece o art.º 3.º, al. d) da já referida Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, que:

As pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na presente lei têm direito a:

d) Aplicação do regime do imposto de rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens;

O art.º 14.º do CIRS surge apenas como concretização desse direito consagrado pela Lei n.º 7/2001, agora ao nível do diploma fiscal que contém o *regime do imposto de rendimento das pessoas singulares*

Com efeito, parece resultar sem margem para dúvidas do n.º 1 do artigo 14 do CIRS que “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.”

Significa isto que,

A lei tributária remete para a lei geral sobre a união de facto (Lei 7/2001 de 11 de Maio) a definição desta situação que é: “A *união de facto* é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.” (artigo 1º n.º 2)

Porém, depois

O n.º 2 do artigo 14º do CIRS determina que, a invocação deste regime “*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.*”

Aparentemente, este n.º 2 parece conter os requisitos determinantes e inultrapassáveis para se poder invocar a situação da união de facto.

Porém, no nosso entender, tal não passa de uma aparência porquanto:

- 1º - *O artigo 14º CIRS é uma norma de incidência pessoal do IRS e*
- 2º - *As eventuais presunções constantes de normas de incidência de imposto (pessoal ou real) admitem sempre prova em contrário, nos termos do artigo 73º da LGT, que é norma imperativa nesta matéria e se aplica a todos os impostos.*

Com efeito, o n.º 2 do artigo 14 do CIRS não estabelece mais requisitos que os que constam da Lei n.º 7/2001 e que se devam juntar à opção tomada pelos contribuintes que vivam em união de facto, mas contém, no nosso entender, apenas uma presunção: ter em comum o mesmo domicílio fiscal declarado durante 2 anos *faz presumir a existência de vivência em condições análogas às dos cônjuges.*

Deste modo, a inexistência dessa presunção, obriga a que, para a aplicação do art.º 14º., n.º 1 do CIRS, seja feita prova pelos requerentes da opção pela aplicação do regime previsto, de que realmente vivem em união de facto que também incidirá sobre a residência efectiva dos dois elementos da união de facto invocada, para se apurar ou não se há união de facto legalmente relevante.

A residência comum é um dos elementos essenciais para se comprovar a existência de uma união de facto.

Porém, a requerida vai mais longe e exige as declarações do ora impugnante e de B..., como unidos de facto fosse acompanhada da declaração perante a autoridade fiscal da existência desse mesmo domicílio, através da existência de domicílio fiscal comum declarado por ambos e que essa declaração tivesse ocorrido há mais de dois anos de modo a influenciar as declarações anuais de rendimentos apresentados.

E tal mesmo que os contribuintes demonstrem, por outros meios, que efectivamente têm residência habitual comum há mais de dois anos, sem, porém, terem tido o cuidado de o comunicar fiscalmente.

5. A frequência desta rejeição de situações de facto pelo período legalmente fixado na Lei n.º 7/2001, desacompanhadas da coincidência de domicílio fiscal declarado pelos requerentes dessa união de facto, motivou a intervenção do **Provedor de Justiça** a solicitar que os serviços da AT permitissem a prova da união de facto por outro meio legalmente admissível para além do registo do SGRC. – *Recomendação 1/A/201, de 11-1-2013* – na sequência de muitas queixas recebidas por esta entidade, recomendação essa que, porém, foi expressamente rejeitada pelo despacho do Senhor Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, datado de 15.03.2013, que sancionou o entendimento constante das instruções transmitidas em 14-7-2008 e que estão a ser seguidas pelos Serviços de Finanças.

6. Não é esse, porém, o entendimento dos Tribunais, como se alcança dos Acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 16-11-2016, proferido no processo n.º 0761/15 e do Tribunal Central Administrativo Sul de 07-04-2011, proferido no processo 04550/11, de 19-2-2015, processo n.º 08313/14 e de 5-3-2015, proferido no processo 05655/12 e de 08-10-2015, proferido no processo n.º 06685/13, todos publicados em www.dgsi.pt.

Nestes acórdãos, entende-se fundamentalmente que, uma vez preenchidos os requisitos consignados na Lei n.º 7/2001, os requerentes podiam fazer a opção pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens, desde que tivessem a mesma residência habitual, embora não tivessem transmitido fiscalmente essa residência, pelo que o incumprimento do disposto no artigo 14.º, n.º 2 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos, não impedia os interessados de optar pelo regime da tributação própria dos contribuintes unidos pelo casamento.

No mesmo sentido é também a jurisprudência uniforme das decisões dos processos arbitrais do CAAD, como se alcança das decisões proferidas nos processos n.º 569/2017,

143/2017, 142/2017, 11/2017, 737/2016, 547/2016, 413/2016, 773/2015, 713/2015, 564/2015, 304/2015, 497/2014.

Todas estas decisões dizem respeito a liquidações de IRS relativas a anos anteriores à entrada em vigor da nova redacção do artigo 14º do CIRS, que lhe foi conferida pela Lei do Orçamento de Estado, a Lei nº. 82-E/2014 de 31-12., pelo que têm por objecto liquidações feitas no âmbito da redacção do artº. 14º. do CIRS, anterior a esta alteração.

Assim, a interpretação seguida pelos tribunais, quer judiciais, quer arbitrais é uniforme no sentido de que o incumprimento do disposto no artigo 14º, n.º 2 do CIRS, na redacção em vigor à data dos factos, não impedia os interessados de optar pelo regime da tributação própria dos contribuintes unidos pelo casamento, constituindo uma mera presunção de união de facto.

E entendemos que, pelos mesmos fundamentos constantes dessas decisões, não há razão para que seja alterada a orientação vigente.

7. Posteriormente o legislador alterou a redacção do artigo 14º do CIRS (Lei 82-E/2014 de 31-12) no sentido de *permitir as declarações conjuntas de unidos de facto mesmo sem terem o mesmo domicílio fiscal desde que provem a união de facto por outras vias que indicam.*

Na verdade, revogou o nº.1, ficando a prevalecer o artº. 3º., al. d) da já referida Lei nº. 7/2001, de 11 de Maio, alterando a redacção do nº. 2 no sentido de que a existência do mesmo domicílio fiscal constituía *presunção legal* da união de facto relevante para efeitos fiscais.

Isto é, portanto, o reconhecimento de que situações como a dos presentes autos foram consideradas ilegais e injustas no seu tratamento fiscal e por isso se alterou a sua regulação.

Embora, em princípio, esta nova redacção apenas se aplique aos casos futuros, o certo é que consagrando uma interpretação que já era adoptada por algumas decisões, pode, sem dificuldade considerar-se a alteração do artº. 14º. do CIRS, na sua nova redacção uma norma interpretativa, por isso, com efeitos retroactivos, nos termos do artº. 13º., nº. 1 do Cod. Civil.

Parece-nos, todavia, não ser necessário chegar tão longe para a decisão dos presentes autos, apesar de as liquidações em causa dizerem respeito a anos anteriores à entrada em vigor da nova redacção do artº. 14º. do CIRS.

8. A requerida limitou-se a verificar o requisito de coincidência de domicílios fiscais no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes (SGRC), dizendo que o artigo 19º da Lei Geral Tributária (LGT) obriga à comunicação da morada habitual (nº. 3) e faz corresponder o domicílio fiscal dos contribuintes à sua residência habitual (nº. 4).

Não aceitava assim qualquer outro elemento que comprovasse uma *situação real* divergente da declarada, dizendo que é o que resulta do artigo 14º n.º. 2 do CIRS e *tornando esta presunção legal numa presunção inilidível*. – veja-se a propósito o *Ofício ... de 8-4-2013 em resposta à Recomendação n.º. 1/A/2013 do Provedor de Justiça*.

Ora esta consideração não é de aceitar, como resulta da abundante jurisprudência citada.

Com efeito, nos termos do disposto no citado número 3 do artigo 19º da Lei Geral Tributária (LGT), é obrigatória a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária, sancionando o número 4 do mesmo preceito com ineficácia a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.

Note-se que se trata, neste caso, de uma mera *ineficácia da mudança*, que determina a sua não produção de efeitos perante a autoridade tributária, e não de qualquer invalidade da mudança, não afetando a falta de comunicação a substância dos direitos invocados pelos contribuintes.

Por outras palavras, o domicílio fiscal do sujeito passivo pessoa singular, que é o local da sua residência habitual, não deixa de o ser pelo facto de não o ter comunicado à administração tributária.

Cumprida a obrigação prevista no artigo 19º n.º 3 da Lei Geral Tributária, têm os sujeitos passivos a seu favor uma presunção de que o seu domicílio fiscal corresponde ao domicílio constante do Sistema de Gestão e de Registo de Contribuintes.

Inversamente, no caso de os sujeitos passivos não cumprirem esta obrigação, incumbe-lhes o ónus de provar o respetivo domicílio fiscal e a situação de união de facto, pelos meios de prova legalmente admissíveis.

De facto, nos termos do disposto no número 1 do artigo 74º da Lei Geral Tributária, “o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque”.

9. No caso dos autos, resultou provado – *cfr. alíneas u) e v) dos factos provados* - que o requerente e a sua companheira apenas passaram a ter o mesmo domicílio registado junto do Sistema de Gestão e de Registo de Contribuintes, respectivamente, desde 25/7/2011 e de 13-8-2012.

Mas daqui não resulta, sem mais, como defende a requerida, que o requerente e a sua companheira não detivessem o mesmo domicílio fiscal em momento anterior.

Isto porque, o que a lei exige é a identidade do domicílio fiscal, enquanto residência habitual, e não a identidade do domicílio constante do Sistema de Gestão e de Registo de Contribuintes.

E quanto à identidade do domicílio fiscal, enquanto local da residência habitual dos sujeitos passivos pessoas singulares, dúvidas não restam de que o requerente a logrou demonstrar.

De facto, resultou provado – *cfr. alíneas aa) e bb) da matéria de facto provada* – que o requerente vive, pelo menos desde Setembro de 2011 e de forma ininterrupta, em comunhão de cama, mesa e habitação com B..., na Rua..., nº. ..., em Lisboa, pelo que dúvidas não restam de que ambos tinham, desde pelo menos essa data, o mesmo domicílio fiscal, enquanto residência habitual, sendo certo que, como resulta do facto constante da al. x) dos factos considerados provados, a autorização de residência concedida a B..., logo em Setembro de 2011, foi para residir na Rua ..., nº. ..., em Lisboa

E se o requerente e B... tinham, desde pelo menos Setembro de 2011, a mesma residência habitual, vivendo desde essa data em comunhão de cama, mesa e habitação, em condições análogas às dos cônjuges, de forma ininterrupta, dúvidas não restam de que viviam, desde então, em união de facto.

Note-se que a união de facto não exige qualquer formalidade especial, podendo a sua prova ser efetuada por qualquer meio legalmente admissível, conforme resulta expressamente no artigo 2º-A nº 1 da Lei nº 7/2001, de 11 de Maio, norma esta introduzida pela Lei n.º 23/2010, de 30/08.

No caso dos autos, embora alguns documentos juntos pelo requerente não permitam concluir, com a certeza necessária, que o requerente vivia em união de facto com B...— *veja-se a certidão da Junta de Freguesia que refere 20 anos* -, a prova desse facto foi efetuada através da prova testemunhal arrolada e da autorização de residência, meios estes idóneos e suficientes para a prova da união de facto do requerente e B... .

10. Importa aqui referir que nem no decurso do processo administrativo, nem nos presentes autos, nunca a requerida questionou que o requerente vivesse em união de facto com a sua companheira, apenas tendo afastado a aplicação do regime previsto no artigo 14º do Código do IRS pelo facto de ter entendido que os sujeitos passivos não detinham o mesmo domicílio fiscal comunicado aos serviços fiscais há pelo menos dois anos.

Por isso, uma vez feita a prova da identidade do domicílio fiscal, enquanto residência habitual e não sendo a exigência de identidade de domicílio fiscal junto Sistema de Gestão e de Registo de Contribuintes constitutiva do direito do sujeito passivo, então há que concluir que o incumprimento da obrigação prevista no artigo 19º nº 3 da Lei Geral Tributária não obsta a que os sujeitos passivos optem pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados pessoalmente de pessoas e bens previsto no artigo 14º nº 2 do Código do IRS, quando lograram, por outros meios, fazer a prova, que lhes incumbia, da identidade de domicílio fiscal e da união de facto – nesse sentido, *vide* Ac. TCA Sul de 19FEV2015, processo nº 08313/14, *in* www.dgsi.pt.

Conforme defendido no acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 05MAR2015, processo número 05655/12, *in* www.dgsi.pt, atrás referido “*vivendo duas pessoas, independentemente do sexo, em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos, na mesma residência habitual (prova que cabe aos sujeitos passivos, no caso de incumprimento da obrigação de comunicação revisto no n.º 3 do art. 19.º da LGT)*”

verifica-se a identidade de domicílio fiscal prevista no disposto no n.º 2 do art. 14.º do CIRS”.

Nem se diga, como faz a requerida, que a interpretação que defende é a única que se mostra conforme com as exigências impostas pelos artigos 14º do Código do IRS e 19º da Lei Geral Tributária, *“porquanto a mesma enferma de um erro primário, qual seja, o confundir obrigatoriedade de comunicação de domicílio fiscal (ou da sua alteração) e ineficácia de eventual alteração não comunicada com a existência ou possibilidade de reconhecimento do direito que poderá, sim, ficar dependente da prova que seja feita quanto à referida identidade de domicílio. Ou seja, é a eficácia da declaração conjunta que fica dependente da prova da identidade do domicílio fiscal (residência habitual) durante dois anos e não o direito a apresentar essa declaração que fica inviabilizado pela não comunicação de uma alteração de domicílio fiscal. Relevante é que o domicílio fiscal – dos declarantes em união de facto há pelo menos dois anos – seja efectivamente o mesmo e não que o tenham declarado como tal, ainda que a produção dos efeitos jurídicos pretendidos possa ficar paralisada no tempo até essa prova (e conseqüente afastamento de presunção de essa residência comum/domicílio comum se não verificar) se realizar.”* – neste sentido, Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 19FEV2015, processo número 08313/14, in www.dgsi.pt.

Importa ainda referir que esta interpretação do artigo 14º do Código do IRS encontra também respaldo na Recomendação nº 1/A/2013 da Provedoria da Justiça, nos termos da qual se entendeu que *“os contribuintes que, vivendo em união de facto, tal como definida pela lei respetiva e que não tenham atempadamente procedido à alteração do seu domicílio fiscal, não poderão deixar de beneficiar do regime de tributação conjunta por que tenham optado, sem prejuízo da responsabilidade contraordenacional que ao caso couber, nos termos do n.º 4 do artigo 117.º, do RGIT”.*

Aliás, qualquer outra interpretação do citado artigo 14º do Código do IRS violaria de forma ostensiva os princípios constitucionais de proteção da família, da capacidade contributiva e da igualdade.

11. Verifica-se, assim, estarem preenchidos os dois primeiros pressupostos previstos no artigo 14º do Código do IRS para opção pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens, isto é, existência de união de facto e identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante mais de dois anos e durante o período de tributação.

Quanto ao último pressuposto legalmente exigido – assinatura da declaração de rendimentos por ambos os sujeitos passivos -, não tendo a mesma sido colocada em causa pela AT, terá necessariamente de se concluir estar o mesmo verificado.

Em face de tudo quanto ficou exposto, verificando-se que, em 31/12/2013, se encontravam verificados todos os pressupostos previstos no artigo 14º do Código do IRS, poderia o requerente optar, como fez, na declaração de rendimentos entregue respeitante ao exercício de 2013, pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens.

Do mesmo modo, verificando-se que, em 31/12/2014, se encontravam verificados todos os pressupostos previstos no artigo 14º do Código do IRS, poderia o requerente optar, como fez, na declaração de rendimentos entregues respeitante ao exercício de 2014, pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados de pessoas e bens.

Aliás, relativamente ao ano de 2014, já o requerente e a sua companheira tinham completado *dois anos de domicílio fiscal na mesma morada efectivamente participado fiscalmente*, como resulta dos factos u) e v) considerados provados, pois a companheira fora a última a alterar o seu domicílio fiscal e tal ocorrera em 13-8-2012, portanto há mais de 2 anos relativamente ao fim do ano fiscal de 2014, pelo que, também por esta razão teve ser anulado o acto de liquidação relativo a 2014.

Assim, resulta clara a inexistência de fundamento legal e factual para os actos de liquidação impugnados relativamente a 2013 e 2014, impondo-se, por isso, a sua anulação.

V. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS:

O requerente peticiona ainda a condenação da requerida no pagamento dos juros indemnizatórios, calculados sobre a totalidade do reembolso devido – alíneas h), i), j), r) e

t) - desde a data em que foram pagos as liquidações ora anuladas até à data em que vier a ser reembolsado ao requerente o indevidamente pago, juros esses vencidos e vincendos, desde aquela data, calculados sobre a diferença entre o reembolso devido e o reembolso efetuado.

A propósito dos juros indemnizatórios, prescreve o artigo 43º n.º 1 da LGT que “*são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.*”

No caso ora em apreciação, o erro que afeta a liquidação impugnada é exclusivamente imputável à requerida AT, que liquidou o imposto sem qualquer suporte factual ou legal, pelo que dúvidas não existem de que tem o requerente direito ao recebimento dos juros indemnizatórios.

Portanto, tem o ora requerente direito a ser reembolsado relativamente à quantia que pagou indevidamente (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e n.º 1 do artigo 24.º do RJAT) e, ainda, a ser indemnizado pelo pagamento indevido através do pagamento de juros indemnizatórios, pela requerida, desde a data do pagamento da quantia, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos n.ºs 1 e 4 do artigo 43.º e n.º 10 do artigo 35.º da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

Nesta quantia, incluem-se também os juros compensatórios indevidamente liquidados ao ora requerente, nas liquidações ora impugnadas, bem como as quantias que teve de pagar a mais pela execução fiscal da liquidação impugnada e ora anulada relativa ao ano de 2014 - *facto constante da alínea t) dos factos provados.*

VI - DECISÃO

Nestes termos, e com os fundamentos expostos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar totalmente procedente o pedido de declaração de ilegalidade das liquidações de IRS impugnadas e relativas aos anos de 2013 e 2014.**

- b) **Condenar a Administração Tributária e Aduaneira a restituir ao requerente o montante de imposto indevidamente pago, nele se incluindo os juros compensatórios indevidamente liquidados ao ora requerente, nas liquidações impugnadas, bem como as quantias que teve de pagar a mais pela execução fiscal da liquidação impugnada e ora anulada relativa ao ano de 2014, sendo todas as quantias restituídas, acrescidas de juros indemnizatórios, à taxa legal em vigor.**
- c) **Condenar a Requerida nas custas do presente processo, por ser a parte vencida.**

Valor do processo: Em conformidade com o disposto no artigo 306.º, n.º 2 do Código de Processo Civil, 97.º-A, n.º 1 a) do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, o valor do pedido é fixado em **€42.028,56**.

Custas: Ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, e nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixo o montante das custas em **€ 2 142.00**, a cargo da Requerida (AT).

Lisboa, 29 de Outubro de 2018,

O Árbitro

José Joaquim Monteiro Sampaio e Nora