

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 268/2018-T

Tema: IRS – Tributação Rendimentos Categoria G – Regime de comunicabilidade de perdas entre cônjuges.

DECISÃO ARBITRAL¹

Requerentes – A... e B... .

Requerida - Autoridade Tributária e Aduaneira

O Árbitro, Dra. Sílvia Oliveira, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 6 de Agosto de 2018 com respeito ao processo acima identificado, decidiu o seguinte:

1. RELATÓRIO

1.1. A... e B... (doravante designados por “*Requerentes*”), casados, contribuintes n.º ... e n.º..., residentes na Rua ..., n.º..., em Vila Nova de Gaia, apresentaram um pedido de pronúncia arbitral e de constituição de Tribunal Arbitral Singular, no dia 25 de Maio de 2018, ao abrigo do disposto no artigo 4.º e do n.º 2 do artigo 10.º do Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 Janeiro [Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)], em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada por “*Requerida*”).

1.2. Os Requerentes pretendem que seja anulado “*o despacho de indeferimento da reclamação graciosa (...), com a conseqüente anulação da liquidação e substituição por outra que considere a inexistência de mais-valias no ano de 2016, atentos os*

¹ A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990, excepto transcrições efectuadas.

vícios que padecem (...). Em consequência da anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, e da liquidação, a Autoridade Tributária e Aduaneira deverá ser condenada a pagar aos Requerentes juros indemnizatórios sobre o valor de 7.523,12€, ascendendo os vencidos a 220,95€, bem assim como os vincendos até integral liquidação”.

- 1.3. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD em 28 de Maio de 2018 e notificado, na mesma data, à Requerida.
- 1.4. Dado que os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, ao abrigo do disposto no artigo 6º, nº 2, alínea a) do RJAT, a signatária foi designada como árbitro, em 16 de Julho de 2018, pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, tendo a nomeação sido aceite, no prazo e termos legalmente previstos.
- 1.5. Na mesma data, foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar, nos termos conjugados do artigo 11º nº 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6º e 7º do Código Deontológico.
- 1.6. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, o Tribunal Arbitral foi constituído em 6 de Agosto de 2018, tendo sido proferido despacho arbitral, em 7 de Agosto de 2018, no sentido de notificar a Requerida para, nos termos do disposto no artigo 17º, nº 1 do RJAT, apresentar Resposta, no prazo máximo de 30 dias e, caso quisesse, solicitar a produção de prova adicional.
- 1.7. Adicionalmente, foi ainda referido naquele despacho arbitral que a Requerida deveria remeter ao Tribunal Arbitral, dentro do prazo da Resposta, cópia do processo administrativo.

- 1.8. Em 17 de Agosto de 2018, os Requerentes apresentaram requerimento no sentido de requererem a junção aos autos de documento relativo à ficha de abertura de conta plural solidária no antigo C..., em 6 de Junho de 2016 (documento que haviam protestado juntar com a apresentação do pedido arbitral e cuja junção aqui se aceita porque em prazo).
- 1.9. Em 28 de Setembro de 2018, a Requerida apresentou a sua Resposta, tendo-se defendido por impugnação, concluindo que “(...) *deve ser declarada a total improcedência do pedido, por falta de fundamentação legal, mantendo-se na ordem jurídica o ato impugnado, absolvendo-se, em conformidade, a entidade requerida do pedido*”.
- 1.10. Na referida Resposta, a Requerida veio requerer a dispensa da realização da reunião referida no artigo 18º do RJAT, bem como a dispensa da inquirição das testemunhas apresentadas pelo Requerente e, caso estes não manifestassem oposição, se passasse directamente à decisão da causa.
- 1.11. Na mesma data, a Requerida anexou aos autos o respectivo processo administrativo.
- 1.12. Por despacho arbitral de 2 de Outubro de 2018, foi decidido por este Tribunal Arbitral, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19º, nº 2, e 29º, nº 2, do RJAT), bem como tendo em conta o princípio da limitação de actos inúteis previsto no artigo 130º do Código do Processo Civil (CPC), aplicável por força do disposto no artigo 29º, nº 1, alínea e) do RJAT:
- 1.12.1. Dispensar a realização da reunião a que se refere o artigo 18º do RJAT;
- 1.12.2. Prescindir da inquirição da prova testemunhal apresentada pelos Requerentes;

1.12.3. Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar no prazo simultâneo de 10 dias, a contar da notificação do referido despacho;

1.12.4. Designar o dia 31 de Outubro de 2018 para efeitos de prolação da decisão arbitral.

1.13. No mesmo despacho, foram os Requerentes ainda advertidos que *“até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do disposto no nº 3 do artigo 4º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e comunicar esse pagamento ao CAAD”*.

1.14. Em 15 de Outubro de 2018, os Requerente apresentaram alegações escritas, concluindo, como no pedido, no sentido de requererem que *“o despacho de indeferimento da reclamação graciosa (...)”* fosse *“anulado, com a consequente anulação da liquidação e substituição por outra que considere a inexistência de mais-valias no ano de 2016, atentos os vícios que padecem (...)”*, devendo *“em consequência da anulação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, e da liquidação, a Autoridade Tributária e Aduaneira (...) ser condenada a pagar aos Requerentes juros indemnizatórios sobre o valor de 7.523,12€, ascendendo os vencidos a 220,95€ (na data de apresentação do pedido de constituição do tribunal arbitral), bem assim como os vincendos até integral liquidação”*.

1.15. A Requerida não apresentou alegações escritas no prazo concedido para, facultativamente, o fazer.

2. CAUSA DE PEDIR

2.1. Os Requerentes tendo sido *“(...) notificados do indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativa à liquidação adicional de IRS do ano de 2016, para*

pagar a quantia de 7.523,12 € (...) e com esta não se conformando, vêm requerer PRONÚNCIA ARBITRAL (...)”.

- 2.2. Nesta conformidade, os Requerentes começam por esclarecer que “*em 07/03/1970, (...) casaram (...)*” e dado que “*(...) do Assento não consta qualquer menção em contrário, o regime pelo qual (...) se encontram casados é o da comunhão de adquiridos (...)*”, sendo que “*desde a data do seu casamento, (...) vivem na mesma casa, em comunhão total de rendimentos e bens obtidos*”.
- 2.3. Esclarecem ainda que “*as contas bancárias dos Requerentes são de ambos e solidárias, sendo o dinheiro e/ou valores mobiliários que se encontram nas mesmas, propriedade de ambos*” mas que “*por razões de organização do casal, o Requerente sempre teve maior ligação com as entidades bancárias das quais os Requerentes eram clientes, pelo que a maior parte das aplicações ficavam no seu nome, como primeiro titular*”.
- 2.4. Prosseguem referindo que “*em 22/05/2017, (...) apresentaram a sua declaração de rendimentos – Modelo 3 – relativa ao imposto sobre o rendimento de pessoas singulares do ano de 2016 (...)*”, tendo na mesma sido “*(...) evidenciado que (...) são casados e que optaram pela tributação conjunta dos rendimentos (...)*”, sendo que “*no Anexo G da declaração (...), no campo 9 – Alienação onerosa de partes sociais e outros valores mobiliários – foram evidenciadas 12 operações, todas em nome do Requerente (como sujeito passivo A), sendo que o valor total de realização ascendeu a 872.554,08 € e o montante de aquisição a 952.378,16 €*”.
- 2.5. Ou seja, segundo os Requerentes, “*tendo em conta que o valor de aquisição foi, claramente, superior ao valor de realização, não restam dúvidas que inexistia qualquer mais-valia que pudesse ser tributada*”, sendo que “*o único rendimento que foi tributado reportou-se ao auferido pelo Requerente - 37.719,71 €, como categoria A, evidenciado no Anexo A*”.

- 2.6. Ora, dado que “(...) os Requerentes optaram pela tributação autónoma dos eventuais rendimentos da categoria G (...)”, em consequência, “(...) simularam o valor que teriam a receber, ascendendo o mesmo a 2.509,98 € (...)”, sendo que “(...) o único rendimento sujeito a tributação era (...) o do Requerente – 37.719,71 € (...)”.
- 2.7. Contudo, dado que “(...) a declaração ficou em situação de divergente (...), os Requerentes apresentaram declaração de substituição de rendimentos (...)” tendo evidenciado nesta declaração, “no Anexo G (...), no campo 9 (...)”, “(...) 12 operações”, “nove dessas operações (...) evidenciadas em nome do Requerente (como sujeito passivo A), e três dessas operações foram evidenciadas em nome da requerente (como sujeito passivo B)”.
- 2.8. Na declaração de substituição, o valor total de realização foi de “(...) 872.554,08 €, e o montante de aquisição – 952.478,67 € - (...) foi (...) (952.378,16 €)”.
- 2.9. Nestes termos, de acordo com o entendimento dos Requerentes, “(...) não deveriam existir rendimentos de mais-valias”, alegam ter sido apuradas menos-valias que “(...) ascenderam a 79.924,59 €”.
- 2.10. Contudo, segundo os Requerentes, quando “(...) em 13/06/2017 (...) simularam o valor que teriam a pagar (...)” verificaram que o mesmo ascendia a “(...) 7.523,13 € (...)”, tendo sido posteriormente “(...) notificados da liquidação de IRS do ano de 2016, na qual o valor a pagar ascendia a 7.523,12 € (...)”.
- 2.11. “Os Requerentes não se conformaram com a referida liquidação, pelo que, em 27/07/2017, apresentaram a respectiva reclamação graciosa (...)” mas, “(...) uma vez que não pretendiam ser alvo de execução fiscal, em 29/08/2017, procederam ao pagamento da quantia de 7.523,12 € (...)”.

2.12. Referem os Requerentes que “*por carta datada de 27/11/2017 (...) foram notificados do projecto de indeferimento da reclamação graciosa, bem assim para exercerem o direito de audição (...)*” tendo exercido esse direito “*(...) em 13/12/2017 (...)*”.

Vícios do Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa

Vício de violação de lei - artigos 13.º, n.º 3 e 4, alínea c), 43.º e 55.º do CIRS e ainda dos princípios da segurança e da protecção da confiança – artigo 2º da CRP

2.13. Não obstante, “*em 26/02/2018, os Requerentes foram notificados do indeferimento da reclamação graciosa (...)*”, nos termos do qual “*(...) a AT entende que as mais-valias relativas ao ano de 2016 deverão ser apuradas autonomamente relativamente a cada um dos Requerentes (...), pelo que conclui que existe mais-valia respeitante ao sujeito passivo B (...) de 9.202,56 €, sendo que, quanto ao sujeito passivo A (...) existe menos-valia cujo saldo poderá ser reportado nos anos seguintes, mas que não poderá ser deduzida à mais-valia da Requerente*” (sujeito passivo B), posição com a qual os Requerentes não concordam.

2.14. Com efeito, discordam os Requerentes da posição da Requerida porquanto entendem que “*a AT deveria ter tido em conta as mais-valias obtidas pela Requerente e as menos-valias obtidas pelo Requerente, através da soma de ambas, sendo que a contabilização resultaria na obtenção de uma menos-valia no agregado familiar*”.

2.15. Neste âmbito, reiteram os Requerentes que “*o artigo 13.º, n.º 2 do CIRS refere que, quando exista agregado familiar, o imposto será apurado individualmente em relação a cada cônjuge, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta, o que foi precisamente o que ocorreu no caso sob apreço*” e que “*(...) no caso da opção pela tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar*”.

- 2.16. Adicionalmente, defendem que *“o artigo 43.º refere expressamente que o valor dos rendimentos de mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais e menos-valias realizadas no mesmo ano, não referindo que as mesmas deverão ser calculadas individualmente, ou seja, relativamente a cada sujeito passivo do casal”, sendo para os Requerentes é “esta (...) a disposição que releva no caso sob apreço, conjugada com o facto de os Requerentes terem, expressamente, optado pela tributação conjunta dos seus rendimentos”.*
- 2.17. Assim, alegam os Requerentes que *“a alteração da regra para a tributação separada, a partir de 2015, não teve (...) como consequência a modificação da forma de apuramento dos ganhos sujeitos a imposto no caso das mais-valias, impedindo a comunicabilidade horizontal de perdas das menos-valias”* pretendendo-se antes *“(...) alcançar a igualdade entre os contribuintes casados e os restantes, e nunca penalizar aqueles”.*
- 2.18. Por outro lado, entendem os Requerentes que o *“(...) artigo 55.º do CIRS (...) não é aplicável ao caso sob análise”* porquanto defendem que *“esta norma constitui uma mera disposição de reporte de perdas e não é uma norma de incidência, nem sequer pode servir para interpretar as restantes normas de incidência, ou sustentar interpretações contra as restantes normas aplicáveis”.*
- 2.19. Nestes termos, alegam os Requerentes que *“(...) a atuação da AT no caso (...) é violadora dos artigos 13.º, n.º 3 e 4, alínea c), 43.º e ainda dos princípios da segurança e da protecção da confiança plasmados no artigo 2.º da CRP”, concluindo que “deverá ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente anulação da liquidação n.º 2017...”²*

² Neste âmbito, citam os Requerentes, para reforço da sua posição, a Decisão Arbitral n.º 739/2016, de 21/11/2017.

Vício do princípio da capacidade contributiva

2.20. Não obstante, alegam ainda os Requerentes que “(...) ao apresentarem declaração conjunta pretendiam que os seus rendimentos fossem tributados na sua globalidade e atendendo aos rendimentos que auferiram no ano de 2016” pelo que defendem que “o CIRS pretende tributar os rendimentos efectivos dos contribuintes atendendo, precisamente, à capacidade contributiva dos mesmos”, “(...) aferida pelas componentes positivas e negativas”.

2.21. Deste modo, alegam os Requerentes que “não tendo sido tida em consideração a menos-valia que o Requerente, manifestamente, suportou não podem restar dúvidas de que a AT não relevou a capacidade contributiva dos Requerentes” porquanto “a AT considerou que os Requerentes tinham uma capacidade contributiva, manifestamente ficcionada (...)”, considerando tal entendimento “(...) totalmente contrário ao estabelecido no artigo 1714.º do CCivil”.

2.22. Assim, “de acordo com o entendimento da AT, teríamos duas consequências diametralmente opostas: a mais-valia deve ser apurada individualmente; o pagamento do imposto resultante de tal mais-valia será da responsabilidade dos Requerentes”, entendimento que para os Requerentes “é totalmente incongruente e violador da lógica do sistema fiscal que deve presidir”, concluindo que “deverá ser anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente anulação da liquidação nº 2017...”.

Vício de violação de lei - artigo 1714.º do Código Civil

2.23. Neste âmbito, referem os Requerentes que “mesmo admitindo a interpretação da AT relativa à aplicação do artigo 55.º do CIRS (...) sempre se dirá (...)” que “de acordo

com o disposto no artigo 1714.º do CCivil não é permitido alterar os regimes de bens legalmente fixados (...)”.

2.24. Ora, o “*artigo 55.º do CIRS, com a interpretação que a AT perfilha, não permite a comunicabilidade das perdas das menos-valias do Requerente com as mais-valias da Requerente*” mas “*nos termos do artigo 102.º-C, n.º 1 do CIRS, sendo exercida a opção pela tributação conjunta, a responsabilidade pelo pagamento do imposto é solidária*”, pelo que “*a aplicação dos artigos 55.º e 102.º-C, terá como consequência a alteração do princípio da imutabilidade do regime de bens*”.

2.25. Assim, “*estando os Requerentes casados no regime da comunhão de adquiridos, a impossibilidade de comunicabilidade das perdas no âmbito das mais e menos-valias constitui clara e manifesta violação do regime de bens dos Requerentes, uma vez que a perda é de ambos e a AT não permite que a mesma seja relevada no património do casal*”.

2.26. Nestes termos, uma vez mais defendem os Requerentes que “*(...) tal interpretação não pode vingar, por violação do artigo 1714.º do CCivil*”, requerendo que seja “*(...) anulada a decisão de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente anulação da liquidação n.º 2017...*”.

Juros Indemnizatórios

2.27. “*Os Requerentes, não obstante estarem plenamente convictos da razão que lhes assiste (...)*”, “*(...) procederam ao pagamento da quantia de 7.523,12€, em 29/08/2017 (...)*” e, por isso, alegam, no pedido arbitral que, “*nos termos do artigo 43.º da LGT (...)*”, “*(...) com o deferimento da pretensão (...) têm direito, para além da devolução dos montantes pagos em excesso (7.523,12€), a serem ressarcidos dos juros vencidos e vincendos desde a data de pagamento até integral liquidação*”.

3. RESPOSTA DA REQUERIDA

- 3.1. A Requerida, na Resposta apresentada, defendeu-se por impugnação, alegando que *“não assiste (...) qualquer razão aos Rs. (...)”* porquanto *“no que concerne ao fundamento legal da liquidação controvertida (...) o mesmo é o correcto, nenhum vício podendo ser assacado ao acto de liquidação e, conseqüentemente, ao acto que recaiu sobre a reclamação graciosa”*.
- 3.2. Com efeito, segundo a Requerida, *“(...) o apuramento dos rendimentos líquidos é sempre efectuado por titular de rendimento, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo que se trate de rendimentos da mesma categoria”*.
- 3.3. Para a Requerida, *“tanto assim é que o art. 55º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (...), na redacção inequívoca dada pela Lei nº 82-E/2014, de 31/12, apenas permite a dedução de perdas relativamente a cada titular de rendimentos (...) (desde que tenha sido feita a opção do englobamento, nos termos da alínea d) do art. 55º)”*.
- 3.4. E, reitera a Requerida, *“o facto dos Rs. terem apresentado declaração conjunta não colide, nem afasta a forma de tributação dos rendimentos das diversas categorias, a qual é feita por titular de rendimento”*, porquanto *“a tributação conjunta passou a ser opção exercida na declaração modelo 3 de IRS e implica uma única declaração para o mesmo agregado, no qual ambos os cônjuges (...) são sujeito passivos”*.
- 3.5. Assim, defende a Requerida que *“a opção pela declaração conjunta é determinante para apuramento do quociente familiar e para o apuramento de algumas deduções à colecta”* sendo que *“(...) o rendimento líquido é apurado por titular”*.

- 3.6. Nestes termos, reitera a Requerida que “(...) o apuramento é feito por titular e (...) no caso de haver resultados líquidos negativos, estes apenas serão dedutíveis nos resultados líquidos positivos da mesma categoria e do mesmo titular”.
- 3.7. No que diz respeito ao alegado vício do princípio da capacidade contributiva, a Requerida transcreve parte da decisão arbitral proferida no âmbito do processo nº 327/2017-T, nos termos da qual se refere que:

Como bem se sabe o IRS é um imposto sobre pessoas singulares e toda a mecânica do CIRS é o apuramento individual e por categoria sem comunicabilidade entre elas e quando o nº 1 do artigo 43º do CIRS se refere ao saldo é evidente que tem que ser entendido nesta perspetiva de apuramento individual e não da “sociedade conjugal”.

A opção pela tributação conjunta não lhe retira a característica de imposto sobre as pessoas singulares, trata-se de técnica legalmente prevista para apuramento do quociente familiar e apuramento de determinadas deduções à coleta, mas o rendimento líquido é sempre apurado por categoria e por titular.

A capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade e consiste em saber, grosso modo, o que cada cidadão pode pagar sem violar o mínimo necessário à sua subsistência familiar, no caso em apreço, entende o tribunal que ATA procedeu de harmonia com o legalmente previsto, não se mostrando provada a violação do princípio da capacidade contributiva invocada pelos requerentes.

- 3.8. Assim, conclui a Requerida que “(...) a lei não permite a comunicabilidade de rendimentos próprios de um dos titulares para o outro titular”, porquanto “nos termos do art. 43º do CIRS o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano” sendo que “(...) a tributação das mais-valias assim apuradas incide sobre a esfera de cada um dos titulares”.
- 3.9. Por último, “atendendo a que as liquidações efectuadas, o foram com base na lei aplicável, à qual a Administração está vinculada (...)”, entende a Requerida que, para efeitos de aferição do direito a juros indemnizatórios petitionado pelos Requerentes, “(...) não se pode falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT”, pelo que entende que os mesmos não são devidos.

4. SANEADOR

- 4.1. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto na alínea a), do nº 1, do artigo 10º do RJAT.³
- 4.2. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas quanto ao pedido de pronúncia arbitral e estão devidamente representadas, nos termos do disposto nos artigos 4º e 10º do RJAT e do artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
- 4.3. O Tribunal encontra-se regularmente constituído, nos termos do artigo 2º, nº 1, alínea a), artigos 5º e 6º, todos do RJAT e é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pelos Requerentes.
- 4.4. Não foram identificadas nulidades no processo.
- 4.5. Não existem excepções nem questões prévias de que cumpra conhecer, pelo que nada obsta ao conhecimento do mérito da causa.

5. MATÉRIA DE FACTO

Dos factos provados

- 5.1. Os Requerentes casaram-se, em 07/03/1970, segundo o regime da comunhão de adquiridos.

³ Neste âmbito, tendo em conta que no pedido de pronúncia arbitral está incluído o pedido de sindicância do despacho de indeferimento (datado de 23 de Janeiro de 2018), notificado aos Requerente pelo Ofício nº... (de 6 de Fevereiro de 2018) em 26 de Fevereiro de 2018, da reclamação graciosa apresentada contra o acto tributário de liquidação de IRS do ano de 2016 (identificado no processo), como forma de poder declarar, em última instância, a ilegalidade da referida liquidação de IRS objecto do pedido, a decisão de indeferimento de reclamação graciosa que comporte a apreciação da legalidade de acto de liquidação está abrangida na previsão da alínea e) do nº 1 do artigo 102º do CPPT.

Assim, tendo em consideração o disposto no nº 1 do artigo 102º do CPPT, o prazo de dedução da impugnação judicial é de três meses contados dos factos enumerados naquele artigo, nomeadamente, “da notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código”, bem como o previsto no artigo 10º, nº 1, alínea a) do RJAT que estabelece que o pedido de constituição de tribunal arbitral deve ser apresentado “no prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos nºs 1 e 2 do artigo 102º

- 5.2. As contas bancárias dos Requerentes são de ambos e solidárias, sendo o dinheiro e/ou valores mobiliários que se encontram nas mesmas, propriedade de ambos.
- 5.3. No ano de 2016, os Requerentes mantinham-se casados entre si.
- 5.4. Em 22/05/2017, os Requerentes apresentaram a sua declaração de rendimentos Modelo 3 relativa ao IRS do ano de 2016.
- 5.5. Na declaração referida no ponto anterior está evidenciado que os Requerentes são casados e que optaram pela tributação conjunta dos rendimentos.
- 5.6. No Anexo G da referida declaração, no campo 9, foram evidenciadas 12 operações, todas em nome do Requerente (como sujeito passivo A), sendo que o valor total de realização daquelas operações ascendeu a EUR 872.554,08 e o valor total de aquisição ascendeu a EUR 952.378,16.
- 5.7. No campo 15 do Anexo G, os Requerentes optaram pela tributação autónoma dos eventuais rendimentos da categoria G, uma vez que não exerceram a opção pelo englobamento dos eventuais rendimentos.
- 5.8. Os Requerentes simularam, na página do Portal das Finanças, o valor de IRS que teriam a receber relativamente à declaração de rendimentos apresentada, sendo que aquele montante ascenderia a EUR 2.509,98, de acordo com a referida simulação.
- 5.9. Devido a divergências identificadas na declaração de rendimentos do ano 2016, entregue em 22/05/2019, assinaladas na Página do Portal das Finanças, os Requerentes, em 13/06/2017, apresentaram declaração de rendimentos de substituição, na qual evidenciaram, no campo 9 do Anexo G da referida declaração, 12 operações, 9 das quais tituladas em nome do Requerente (como sujeito passivo A) e as restantes 3 operações foram tituladas em nome da Requerente (como sujeito passivo B).
- 5.10. O valor total de realização das operações evidenciadas no Anexo G da declaração de rendimentos de substituição foi de EUR 872.554,08 e o valor total de aquisição das referidas operações foi de EUR 952.478,67.
- 5.11. Em 13/06/2017, na página do Portal das Finanças, os Requerentes simularam a nota de liquidação do IRS relativo ao ano de 2016, sendo que desta resultou IRS a pagar,

do CPPT, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma (...)”, pelo que, tendo em conta a data da interposição do pedido de pronúncia arbitral (25 de Maio de 2018), o pedido é tempestivo.

tendo em consideração os valores apresentados na declaração de rendimentos de substituição, no montante de EUR 7.523,13.

- 5.12. Os Requerentes foram notificados da liquidação de IRS nº 2017..., de 27 de Junho de 2017, relativa ao ano de 2016, na qual o valor de imposto a pagar ascendia a EUR 7.523,12, tendo como data limite de pagamento o dia 31 de Agosto de 2017.
- 5.13. Os Requerentes, em 27/07/2017, apresentaram a respectiva reclamação graciosa (processo nº ...2017...) relativa à liquidação de IRS identificada no ponto anterior, alegando que *“a liquidação (...) reclamada está incorrecta e é ilegal, tendo em conta o agregado familiar que se rege pela vigência de comunhão de adquiridos e em que se tributa não o conjunto apurado das operações efectuadas e o seu valor líquido para o rendimento património comum”*.
- 5.14. Os Requerentes, em 29/08/2017, procederam ao pagamento da liquidação de IRS identificada, no montante de EUR 7.523,12, objecto de reclamação graciosa.
- 5.15. Os Requerentes foram notificados, em 30/11/2017, do projecto de despacho de indeferimento da reclamação graciosa, datado de 20 de Novembro de 2018, através do Ofício nº ... (de 27 de Novembro de 2017), nos termos do qual a Requerida entendeu que *“no caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar (...)”*, sendo que *“o artigo 55º do CIRS (...)”* refere que *“relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria (...)”*, podendo *“(...) ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento. Não tendo o reclamante optado pelo englobamento a tributação faz-se à taxa autónoma de 28% (...)”*.
- 5.16. Nos termos do despacho identificado no ponto anterior, os Requerentes foram ainda notificados para exercerem o respectivo direito de audição prévia, no prazo de 15 dias, o qual foi exercido em 13/12/2017.
- 5.17. Da análise do direito de audição apresentado, a Requerida entendeu que os Requerentes não apresentaram factos novos susceptíveis de alterarem o fundamento que levou à proposta de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

5.18. Os Requerentes foram notificados, em 26/02/2018, do despacho de indeferimento da reclamação graciosa identificada, datado de 23 de Janeiro de 2018, através do Ofício nº... (de 6 de Fevereiro de 2018).

5.19. Não se provaram quaisquer outros factos passíveis de afectar a decisão de mérito do pedido.

Motivação quanto à matéria de facto

5.20. No tocante à matéria de facto provada, a convicção do Tribunal Arbitral fundou-se, para além da livre apreciação das posições assumidas pelas Partes (em sede de facto), no teor dos documentos juntos, por ambas as Partes, aos autos, bem como na análise do processo administrativo remetido pela Requerida.

Dos factos não provados

5.21. Não se verificaram quaisquer factos como não provados com relevância para a decisão arbitral.

6. FUNDAMENTOS DE DIREITO

6.1. Nos autos, será de crucial importância verificar a legalidade da liquidação de IRS, oportunamente notificada aos Requerentes, respeitante ao ano de 2016, apurada com base nos rendimentos declarados pelos na sua declaração de rendimentos de substituição, apresentada em 13 de Junho de 2017 e, em consequência, aferir também da legalidade do acto de indeferimento da reclamação graciosa apresentada relativamente ao acto de liquidação de IRS identificado.

6.2. Assim, será necessário analisar a legislação aplicável, de modo a decidir:

6.2.1. Se assiste razão aos Requerentes quando referem que:

- a) *“a AT deveria ter tido em conta as mais-valias obtidas pela Requerente e as menos-valias obtidas pelo Requerente, através da soma de ambas, sendo que a contabilização resultaria na obtenção de uma menos-valia no agregado familiar”* porquanto *“(…) no caso da opção pela tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar”*;
- b) *“o artigo 43.º refere expressamente que o valor dos rendimentos de mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais e menos-valias realizadas no mesmo ano, não referindo que as mesmas deverão ser calculadas (…) relativamente a cada sujeito passivo do casal”*;
- c) o disposto *“no (…) artigo 55.º do CIRS (…) não é aplicável ao caso sob análise”* porquanto *“esta norma constitui uma mera disposição de reporte de perdas e não é uma norma de incidência, nem sequer pode servir para interpretar as restantes normas de incidência, ou sustentar interpretações contra as restantes normas aplicáveis”*;
- d) os Requerentes *“(…) ao apresentarem declaração conjunta pretendiam que os seus rendimentos fossem tributados na sua globalidade (…)”* porquanto *“o CIRS pretende tributar os rendimentos efectivos dos contribuintes atendendo, precisamente, à capacidade contributiva dos mesmos”, “(…) aferida pelas componentes positivas e negativas”,* concluindo que *“(…) a AT não relevou a capacidade contributiva dos Requerentes”* dado que *“(…) considerou que os Requerentes tinham uma capacidade contributiva, manifestamente ficcionada (…)”,* entendimento que consideram *“(…) totalmente contrário ao estabelecido no artigo 1714.º do CCivil”* porquanto consideram *“(…) absurdo e contrário à lei”*.

6.2.2. Se assiste razão à Requerida quando refere que:

- a) *“(...) o apuramento dos rendimentos líquidos é sempre efectuado por titular de rendimento, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo que se trate de rendimentos da mesma categoria”;*
- b) *“(...) o art. 55º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (...), apenas permite a dedução de perdas relativamente a cada titular de rendimentos (...);”;*
- c) *“o facto dos Rs. terem apresentado declaração conjunta não colide, nem afasta a forma de tributação dos rendimentos das diversas categorias, a qual é feita por titular de rendimento”;*
- d) *“a opção pela declaração conjunta é determinante para apuramento do quociente familiar e para o apuramento de algumas deduções à colecta” sendo que “(...) o apuramento é feito por titular e (...) no caso de haver resultados líquidos negativos, estes apenas serão dedutíveis nos resultados líquidos positivos da mesma categoria e do mesmo titular”;*
- e) *“a capacidade contributiva deriva do princípio da igualdade e consiste em saber (...) o que cada cidadão pode pagar sem violar o mínimo necessário à sua subsistência familiar (...)”.*

6.3. Conforme resulta da factualidade dada como assente, os Requerentes inscreveram na referida declaração Modelo 3 de IRS, de substituição, do ano de 2016, a alienação onerosa de diversos valores mobiliários adquiridos em anos anteriores, tendo optado pela tributação conjunta dos respectivos ganhos e/ou perdas apurados.

6.4. Contudo, relativamente aos rendimentos auferidos no ano de 2016, a Requerida procedeu à emissão de uma liquidação de IRS que, pelo menos no que concerne ao apuramento e à sujeição a imposto dos valores referentes à alienação onerosa de valores mobiliários, não reflete a tributação conjunta dos Requerentes conforme era por estes percebido e pretendido.

6.5. Com efeito, em conformidade com os elementos probatórios juntos aos autos, subjacente à emissão da liquidação de IRS do ano de 2016, esteve o entendimento da

Requerida de que a norma prevista no artigo 55º, nº 1, do Código do IRS (na redação que lhe foi conferida pela Lei nº 82-E/2014, de 31 de Dezembro – Lei da Reforma do IRS), pressupunha a incomunicabilidade dos ganhos e perdas entre elementos do agregado familiar.

- 6.6. Vejamos então, fazendo uma primeira resenha do quadro legal aplicável (à data dos factos) à situação *sub judice*, a qual das Partes assiste razão (ponto 6.2., supra) na interpretação do normativo aplicável.
- 6.7. Neste âmbito, e no que diz respeito à incidência pessoal do imposto, de acordo com o disposto no artigo 13º do Código do IRS, “*ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos*”.
- 6.8. Ora, e no que aqui aproveita, “*quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge (...), a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta*”, caso em que “*(...) o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção*” (sublinhado nosso).
- 6.9. Para efeitos do acima exposto, e no que ao processo arbitral interessa, “*o agregado familiar é constituído (...)*” pelos “*cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bem (...)* e os respetivos dependentes (...)” sendo que “*a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite*”.
- 6.10. De acordo com o disposto no artigo 15º, nº 1 do Código do IRS, “*sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território*”.

- 6.11. No que diz respeito à incidência real do imposto, releva desde logo o artigo 1.º, n.º 1 do Código do IRS, nos termos do qual “o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes (...), depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos”, entre os quais se elencam os rendimentos da “Categoria G - Incrementos patrimoniais” (sublinhado nosso).
- 6.12. Nos termos do disposto nos artigos 9.º e 10.º do Código do IRS, e ao que a este processo interessa, “constituem incrementos patrimoniais (...) as mais-valias (...)”, constituindo estas “(...) os ganhos obtidos que (...) resultem de alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários (...)”.
- 6.13. Nesta matéria, “o ganho sujeito a IRS é constituído pela diferença entre o valor de realização e o valor de aquisição, líquidos da parte qualificada como rendimento de capitais (...)” e “(...) consideram-se obtidos no momento da prática dos atos (...)”.
- 6.14. No que diz respeito ao englobamento de rendimentos, de acordo com o disposto no artigo 22.º, n.º 1 do Código do IRS, “o rendimento coletável em IRS é o que resulta do englobamento dos rendimentos das várias categorias auferidos em cada ano, depois de feitas as deduções e os abatimentos previstos (...)”, sendo que, de acordo com o seu n.º 3, alínea b), “não são englobados para efeitos da sua tributação (...) os rendimentos referidos nos artigos 71.º e 72.º auferidos por residentes em território português, sem prejuízo da opção pelo englobamento neles previsto” (sublinhado nosso).
- 6.15. Neste caso, “quando o sujeito passivo exerça a opção (...) fica, por esse facto, obrigado a englobar a totalidade dos rendimentos da mesma categoria de rendimentos” (n.º 5) (sublinhado nosso).
- 6.16. Assim, para efeitos desta análise, a norma que prevê a sujeição a tributação das mais-valias consubstanciadas nos ganhos que (não sendo considerados rendimentos

empresariais e profissionais, de capitais ou prediais), resultem da alienação onerosa de “*partes sociais e de outros valores mobiliários*” é, pois, a alínea b), do n.º 1, do artigo 10.º do Código do IRS.

6.17. E é esta a norma de incidência de ganhos gerados com a venda de valores mobiliários pelos Requerentes no ano de 2016.

6.18. Mas, como é que se faz a consideração de tais ganhos para efeitos de determinação do rendimento tributável do ano (no caso, de 2016)?

6.19. Neste âmbito, dispõe o n.º 1 do artigo 43.º do Código do IRS que “*o valor dos rendimentos qualificados como mais-valias é o correspondente ao saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias realizadas no mesmo ano (...)*”.

6.20. E, dispõe o artigo 55.º do Código do IRS (“Dedução de Perdas”), que “*relativamente a cada titular de rendimentos, o resultado líquido negativo apurado em qualquer categoria só é dedutível aos seus resultados líquidos positivos da mesma categoria (...)*” nos termos apresentados no Código (sublinhado nosso).⁴

6.21. Esta redação do artigo 55.º do Código do IRS, em vigor desde 1 de Janeiro de 2015, foi dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro (Lei da Reforma do IRS), que teve, na sua génese, as propostas consagradas no “*Anteprojecto da Reforma do IRS*” (Julho de 2014) e no “*Projecto de Reforma do IRS*” (Setembro de 2014), depois da discussão pública a que aquele documento foi sujeito, em cujos relatórios se pode ler, respectivamente, nos pontos 4.3.4. e 5.3.4. (“*Regime de comunicabilidade de perdas entre cônjuges*” que “*o Código do IRS acolhe um modelo de limitação de dedução de perdas entre as várias categorias de rendimentos, ou seja comunicabilidade horizontal mitigada. A Comissão propõe (...) de modo a viabilizar um regime regra*”

⁴ O artigo 55.º do Código do IRS, no seu n.º 1, na sua redação anterior ao ano 2015 (ou seja, na redação antes da que foi dada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro), dispunha que “*sem prejuízo do disposto nos números seguintes, é dedutível ao conjunto dos rendimentos líquidos sujeitos a tributação o resultado líquido*”

de tributação separada, se estabeleça a dedução de perdas vertical, isto é, relativamente a cada sujeito passivo; não se comuniquem perdas horizontalmente. Assim, o resultado negativo da categoria de um dos cônjuges, não é absorvido nos rendimentos da mesma categoria do outro, no caso de tributação conjunta” (sublinhado nosso).

- 6.22. Quanto a este ponto, citam os Requerentes (para reforço da sua posição), o teor da Decisão Arbitral nº 739/2016-T, de 30 de Novembro de 2017, nos termos da qual, por referência ao ponto da Reforma do IRS transcrito no nº anterior, é entendido que o que “(...) o legislador pretendeu (...) foi alterar de certa forma o paradigma fiscal, sobretudo no que respeita ao regime regra da tributação das famílias, fazendo com que a tributação separada seja a regra (...), na tentativa de combater a discriminação negativa de que as pessoas casadas eram alvo, ao não terem essa (...) opção”, aí se defendendo que “nunca esteve subjacente a esta Reforma a penalização dos contribuintes casados, seja por efeitos da alteração de normas de incidência ou das normas de apuramento do imposto” (sublinhado nosso).
- 6.23. Entendem os Requerentes que “a alteração do regime-regra para a tributação separada não teve (...) nem podia ter como consequência a penalização da instituição família” porquanto “o que se pretendeu alcançar foi a igualdade entre os contribuintes casados e os restantes, e nunca penalizar aqueles”.
- 6.24. Contudo, não segue este Tribunal Arbitral a posição defendida na já citada decisão arbitral de que “tendo os contribuintes optado por um regime de tributação agregada (...), nenhuma outra hipótese se coloca, que não seja a da tributação conjunta dos rendimentos apurados pelo casal e isso pressupõe a comunicação dos saldos, negativos e positivos, apurados num determinado ano por qualquer um ou por ambos os membros do agregado familiar”, pelos motivos que a seguir se apresentam.

negativo apurado em qualquer categoria de rendimentos” não fazendo qualquer referência expressa à limitação da comunicabilidade de perdas no plano horizontal, entre cônjuges.

- 6.25. Com efeito, face à legislação à data aplicável, concorda-se com a posição defendida pela Requerida de que “(...) o apuramento é feito por titular e que no caso de haver resultados líquidos negativos, estes apenas serão dedutíveis nos resultados líquidos positivos da mesma categoria e titular”, aliás de acordo com o que é referido, expressamente, no texto da própria lei.
- 6.26. Na verdade, no ano de 2014, houve intenção de proceder a alterações em sede de IRS, tendo esta intenção sido concretizada, desde logo com a publicação, a 19 de Março de 2014, do Despacho nº 4168-A/2014, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ao nomear “a Comissão para a Reforma do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – 2014”, no qual se assumia como objetivos primordiais “(...) promover a simplificação do imposto, a mobilidade social e a proteção das famílias, tendo nomeadamente em consideração a importância da natalidade”.
- 6.27. De acordo com as notas introdutórias do próprio “Anteprojecto da Reforma”, o contexto da nomeação é extraordinariamente exigente tendo em atenção a necessidade de concretizar as propostas de alteração do regime do imposto num contexto único de “(...) consolidação orçamental, respeitando os objetivos com que Portugal se comprometeu com os seus parceiros internacionais, nomeadamente, através da redução estrutural da despesa pública e do reforço da nova estratégia de combate à fraude e evasão fiscais, com o correspondente alargamento das bases tributáveis”.
- 6.28. No referido despacho entendia-se ainda que “(...) a Comissão de Reforma deverá proceder a uma avaliação aprofundada do IRS (...) considerando neste exercício o trabalho realizado por grupos de trabalho anteriormente constituídos com o mesmo desiderato, e propondo as alterações legislativas consideradas necessárias, ainda que no âmbito de um calendário faseado:
- a) *Revisão e simplificação do IRS e demais regimes fiscais aplicáveis ao rendimento das pessoas singulares, de forma a simplificar o regime das*

respetivas obrigações declarativas e a facilitar o cumprimento das obrigações inerentes a este imposto, de acordo com as melhores práticas internacionais;

- b) Promoção da mobilidade social através, designadamente, da avaliação da tributação que incide sobre os rendimentos do trabalho, com o objetivo de reconhecer e valorizar o mérito e o esforço;*
- c) Proteção das famílias, tendo nomeadamente em consideração a importância da natalidade, através da avaliação das bases gerais da tributação da família em sede de IRS e do reforço das políticas fiscais familiares, de forma a contribuir para a inversão do atual défice demográfico na sociedade portuguesa”.*

6.29. Ainda nas notas introdutórias do próprio “Anteprojecto da Reforma” escreve-se que “dentro destes parâmetros, a Comissão produziu um trabalho de natureza eminentemente técnica, que se consubstancia num alargado conjunto de propostas de alterações legislativas e de recomendações” sendo que “(…) o trabalho da Comissão passou apenas por sugerir alterações de natureza técnica que possam servir como guião para o legislador decidir o que entender por conveniente” e, “com este desiderato, fica sugerida a introdução de novas normas, capazes de darem melhor resposta aos grandes problemas que o imposto hoje suscita, tornadas necessárias em razão da desatualização, por força do decurso do tempo, de soluções pensadas na década de oitenta do século passado. O objetivo foi o de produzir um trabalho em que resultem equilibrados a necessária estabilidade, o acompanhamento das novas realidades e a praticabilidade das soluções propostas” (sublinhado nosso).⁵

⁵ Refere-se ainda que havia a necessidade de Reforma do IRS porquanto “(…) o atual sistema de tributação do rendimento das pessoas singulares mostra algum desajustamento face à realidade económico-social do País e às soluções técnicas que vêm sendo internacionalmente defendidas nesta matéria.(…) A capacidade económica alvo de tributação deve ser aferida relativamente à família ou ao indivíduo?

A opção inicial do nosso legislador, favorável à tributação conjunta, foi condicionada por uma determinada leitura dos princípios enformadores do Código, a qual, porém, tem sido consistentemente posta em causa. Hoje é genericamente aceite que a consideração da família e das suas necessidades pode ser alcançada em sistemas de tributação separada. Para além de toda a discussão teórica e ideológica à volta do tema, convém tomar em atenção a evolução genérica entretanto ocorrida nos sistemas fiscais mais desenvolvidos, bem como pensamento doutrinal hoje dominante, os quais vão no sentido da tributação separada, com base em princípios de eficiência e simplicidade na tributação.

A esta evolução não é estranha a erosão de que o sistema de tributação conjunta tem sido alvo (…) relativamente aos casados (...). (...) desde logo pela inadaptação da tributação conjunta face aos diferentes

- 6.30. Assim, neste âmbito, a Comissão de Revisão do IRS propôs diversas alterações a este imposto, orientadas pelos objectivos apresentados, entre elas a enunciada no ponto 6.21. supra, no que diz respeito à “*Comunicabilidade de perdas entre cônjuges*”, no sentido de “*(...) viabilizar um regime regra de tributação separada (...)*” também proposto, sendo que para tal era necessário estabelecer que “*(...) relativamente a cada sujeito passivo (...)*” não se comunicassem “*(...) perdas horizontalmente*” e, em consequência, “*o resultado negativo da categoria de um dos cônjuges, não é absorvido nos rendimentos da mesma categoria do outro, no caso de tributação conjunta*” (nosso sublinhado).
- 6.31. E, reitere-se, tendo sido esta a proposta da Comissão de Reforma, a mesma foi acolhida pelo Legislador, no texto da Lei da Reforma Fiscal, diploma que introduziu no Código do IRS as referidas propostas de alteração e de aditamento a este imposto.
- 6.32. Em face do acima exposto, entende este Tribunal Arbitral, que o acto de liquidação de IRS objecto do pedido de pronúncia arbitral não padece de qualquer vício de violação de lei, sendo por isso legal, face à legislação à data aplicável.
- 6.33. Em consequência, também é legal o acto de indeferimento da reclamação graciosa, interposta pelos Requerentes contra a referida liquidação de imposto.
- 6.34. No que diz respeito à questão da alegada violação do disposto no artigo 1714º do Código Civil, porquanto entendem os Requerentes que, nos termos daquele artigo, “*não é permitido alterar os regimes de bens legalmente fixados (...)*”, sendo que “*a aplicação dos artigos 55º e 102º-C terá como consequência a alteração do princípio*

regimes civis de bens (...). Este direito de opção gerou uma discriminação, para muitos inconstitucional, que urge resolver.

Por essa razão, é proposto que a tributação separada seja a regra, salvaguardando, no entanto, a possibilidade de opção pela tributação conjunta para os contribuintes casados (...).

A Comissão fá-lo, aliás, na sequência de várias autorizações legislativas que acabaram por não ser executadas. (...) Assim, e mais uma vez, a Comissão optou pelo estrito cumprimento do acervo constitucional vigente e pela adaptação do IRS às novas circunstâncias existentes” (sublinhado nosso).

da imutabilidade do regime de bens” dado que “a AT responsabiliza o casal pelo pagamento do imposto, relativamente ao qual não permitiu que um dos membros deduzisse as perdas que suportou”, também aqui não se acompanha o raciocínio dos Requerentes.

- 6.35. Neste âmbito, cite-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS) n.º 08427/15, de 5 de Março de 2015, nos termos do qual, no “caso de cônjuges (...) os pressupostos do facto tributário devem ter-se por verificados em relação a ambos, sem que se torne necessário estabelecer a titularidade de cada parcela do rendimento englobado para efeitos de tributação, do que deriva serem ambos, solidariamente, responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária (...)”, porquanto “neste regime de responsabilidade fiscal (...) qualquer dos cônjuges é solidariamente responsável pelo pagamento do IRS sobre os rendimentos do outro, sendo ambos os cônjuges sujeitos passivos do imposto (...)” (nosso sublinhado).⁶
- 6.36. Neste âmbito, não merece dúvida que os Requerentes formam um agregado familiar, relevando para o efeito o disposto no artigo 13.º do Código do IRS acima já enunciada (ponto 6.7.).
- 6.37. Ora, recorde-se que os Requerentes entregaram, relativamente ao ano 2016, uma declaração de rendimentos com opção pela tributação conjunta, em cumprimento ao disposto nos artigos 57.º e 59.º do Código do IRS.
- 6.38. Dos normativos legais acima citados, bem como da apresentação conjunta da referida declaração de rendimentos, resulta inequivocamente que, à data, não podia ser dado um tratamento fiscal unitário ao Requerente ou ao seu cônjuge, em matéria de responsabilização pelo IRS eventualmente apurado posto que, repete-se, constituíam os Requerentes um agregado familiar, sendo o imposto devido pelo conjunto dos rendimentos das pessoas que o constituem.

⁶ Sobre este assunto pronunciou-se a jurisprudência, nomeadamente, no Acórdão do TCAS n.º 4559/11, de 14/03/2001.

- 6.39. Por outro lado, e de acordo com o Acórdão acima citado no ponto 6.35., “*uma vez que os pressupostos do facto tributário se verificavam relativamente aos dois, eram ambos solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto que incidisse sobre os rendimentos do respectivo agregado familiar*”.⁷
- 6.40. E prossegue, referindo que “*nesta matéria, em relação às dívidas tributárias provenientes de IRS, entendeu o legislador criar um regime específico, que se afasta do da lei civil, como resulta do confronto com os normativos fiscais anteriormente citados*” porquanto “*(...) estando em causa dívidas provenientes de IRS, a responsabilização de cada um dos Requerentes assenta na circunstância de, no ano em questão, se manterem casados e com constituírem um agregado familiar, gerador de rendimentos tributáveis em sede de IRS, os quais foram declarados em conjunto à administração tributária*” (sublinhado nosso).
- 6.41. “*Os pressupostos do facto tributário devem ter-se por verificados em relação ao (...) casal (...), do que deriva serem ambos solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária*” (nosso sublinhado).
- 6.42. Neste âmbito, refira-se que a Reforma Fiscal de 2014 aproveitou também “*(...) para compatibilizar a responsabilidade dos cônjuges pelo cumprimento das dívidas de imposto com o regime de bens a que se encontrem sujeitos (...)*”, sendo que “*nos casos de opção pela tributação conjunta, a responsabilidade será sempre solidária (...)*”, tendo esta medida sido implementada pelo Legislador com o aditamento do artigo 102º-C do Código do IRS, introduzido pela Lei da Reforma Fiscal (sublinhado nosso).⁸

⁷ Cfr. artigos 21º, nº 1, e 22º, nº 1, da Lei Geral Tributária - LGT.

⁸ “Artigo 102.º-C Responsabilidade pelo pagamento

1 - Sendo exercida a opção pela tributação conjunta, a responsabilidade dos sujeitos passivos pelo pagamento do imposto é solidária.

2 - Na tributação separada, a responsabilidade dos cônjuges pelo pagamento do imposto é a que decorre da lei civil, presumindo-se o proveito comum do casal.

- 6.43. E “*sendo solidariamente responsáveis face à relação jurídica tributária em causa, são ambos responsáveis pela totalidade da dívida, pois opera em sede de responsabilidade tributária, em caso de dívida de IRS (...)”* apurada “*(...) em declaração conjunta pelos cônjuges, um regime de responsabilidade diversa da responsabilidade civil*”.
- 6.44. No que diz respeito ao alegado vício da capacidade contributiva, refira-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) nº 00385/13.9BEPRT, de 16-02-2017, nos termos do qual, citando o Tribunal Constitucional (Acórdão nº 84/2003, de 12-02-2003), se refere que “*o princípio da capacidade contributiva exprime e concretiza o princípio da igualdade fiscal ou tributária na sua vertente de uniformidade – o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério – preenchendo a capacidade contributiva o critério unitário da tributação, entendendo-se esse critério como sendo aquele em que a incidência e a repartição dos impostos (...) se deverá fazer segundo a capacidade económica ou capacidade de gastar (...) de cada um (...)*”.
- 6.45. E, “*(...) como sublinha CASALTA NABAIS (...)*” o “*(...) princípio da capacidade contributiva (...) implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)*”. Assim, “*como pressuposto e critério de tributação, o princípio da capacidade contributiva (...), constituindo a ratio ou causa da tributação afasta o legislador fiscal do arbítrio, obrigando-o a que na seleção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja, erija em objeto e matéria coletável de cada imposto um determinado pressuposto económico que seja manifestação*

3 - *Cada dependente é subsidiariamente responsável, relativamente aos sujeitos passivos, pelo pagamento do imposto em falta, até à fração do imposto correspondente aos seus rendimentos líquidos, das deduções específicas previstas no presente código*” (sublinhado nosso).

dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respetivo imposto” (sublinhado nosso).⁹

6.46. Nestes termos, face ao entendimento acima exposto, e pelos motivos que daí decorrem, reitera este Tribunal Arbitral que o acto de liquidação de IRS objecto do pedido de pronúncia arbitral não padece de qualquer vício de violação do disposto no artigo 1714º do Código Civil, não se vislumbrando também qualquer violação do princípio da capacidade contributiva, atentos os motivos invocados sendo, em consequência, também legal o acto de indeferimento da reclamação graciosa interposta pelos Requerentes contra a referida liquidação de IRS, por estar em conformidade com as disposições legais aplicáveis.

Do pagamento dos juros indemnizatórios

6.47. A par da anulação da liquidação de IRS em crise, e do consequente reembolso da importância indevidamente paga, os Requerentes solicitam ainda no pedido que lhes seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do disposto no artigo 43º da LGT.

6.48. Contudo, tendo em consideração as conclusões acima apresentadas de que será de manter na ordem jurídica a liquidação de IRS impugnada, bem como será de manter o acto de indeferimento da reclamação graciosa interposta contra a referida liquidação (vide supra, pontos 6.32., 6.33. e 6.46., supra), não haverá lugar ao reembolso da quantia paga, sendo julgado improcedente o pedido dos Requerentes quanto ao reconhecimento do seu direito a juros indemnizatórios.

Da responsabilidade pelo pagamento das custas arbitrais

⁹ In “Direito Fiscal”, 7ª edição, 2012, pág. 155 e 157.

- 6.49. Nos termos do disposto no artigo 527º, nº 1 do CPC (ex vi 29º, nº 1, alínea e) do RJAT), deve ser estabelecido que será condenada em custas a parte que a elas houver dado causa ou, não havendo vencimento da acção, quem do processo tirou proveito.
- 6.50. Neste âmbito, o nº 2 do referido artigo concretiza a expressão “*houver dado causa*”, segundo o princípio do decaimento, entendendo que dá causa às custas do processo a parte vencida, na proporção em que o for.
- 6.51. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas nos pontos 6.32., 6.33. e 6.46., supra, a responsabilidade em matéria de custas arbitrais deverá ser exclusivamente imputada aos Requerentes.

7. DECISÃO

- 7.1. Nestes termos, tendo em consideração as conclusões apresentadas no Capítulo anterior, decidiu este Tribunal Arbitral:
- 7.1.1. Julgar improcedente o pedido apresentado pelos Requerentes, mantendo-se na ordem jurídica a liquidação de IRS impugnada, bem como mantendo-se a decisão de indeferimento da reclamação graciosa interposta contra aquela reclamação graciosa, com as consequências daí decorrentes;
 - 7.1.2. Em consequência, julgar improcedente o pedido de juros indemnizatórios, absolvendo-se a Requerida do pedido;
 - 7.1.3. Condenar os Requerentes no pagamento das custas do presente processo.

Valor do processo: Em conformidade com o disposto nos artigos 306º, nº 2 do CPC, artigo 97º-A, nº 1 do CPPT e no artigo 3º, nº 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de EUR 7.744,07.

Nos termos do disposto na Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor das custas do Processo Arbitral em EUR 612,00, a cargo dos Requerentes, de acordo com o artigo 22º, nº 4 do RJAT.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de Outubro de 2018

O Árbitro

Sílvia Oliveira