

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 435/2018-T

Tema: IRS – Preterição de formalidades essenciais do ato de liquidação,
Inconstitucionalidade das deduções à coleta.

DECISÃO ARBITRAL

I. Relatório

1. Os contribuintes A... e B..., casados, com os n.ºs de identificação fiscal ... e ..., respetivamente (doravante designados por “Requerentes”), residentes na ...– Rua da ..., n.º..., ...-... ..., apresentaram, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), pedido de constituição de Tribunal Arbitral de forma a ser declarado ilegal o ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) referente ao exercício de 2017, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. 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, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 21 de setembro de 2018.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 14 de novembro de 2018.

B) História processual

4. No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes peticionam a ilegalidade do ato de liquidação de IRS de 2017, com o n.º 2018..., do qual resultou imposto a reembolsar no valor de Euro 2.613,16.

5. Por seu turno, a AT apresentou a sua Resposta, na qual chama à colação a exceção de incompetência material do Tribunal Arbitral, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, peticionando, assim, a absolvição da instância.

6. Adicionalmente à exceção de incompetência material suscitada, a AT peticiona ainda a improcedência do pedido de pronúncia arbitral por não se verificar qualquer vício de violação de lei, solicitando que o ato tributário em análise, por não violar qualquer preceito legal ou constitucional, seja mantido na ordem jurídica.

7. Por despacho de 9 de maio de 2019, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

8. De salientar que as partes produziram alegações adicionais, nas quais os Requerentes se pronunciaram relativamente às exceções levantadas pela AT, e a Requerida apresentou um elemento de prova adicional, alegações estas que o presente Tribunal Arbitral se encontra plenamente a considerar para efeitos da sua decisão.

9. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

10. Previamente a conhecer do mérito da causa, contudo, cumpre ao presente Tribunal Arbitral analisar a exceção de incompetência material levantada pela Requerida na sua Resposta, a qual, a proceder, obsta ao conhecimento da causa e implica a absolvição da instância.

C) Questão da competência do Tribunal Arbitral

11. Os Requerentes peticionam a ilegalidade da liquidação de IRS n.º 2018..., com base em três fundamentos distintos: *i*) a falta de fundamentação do ato de liquidação, *ii*) a preterição da formalidade essencial do Direito de Audição Prévia, e *iii*) o facto das normas em que a liquidação se baseia coliderem com a Constituição da República Portuguesa (“CRP”), nomeadamente com o princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva.

12. Neste contexto, relativamente ao último fundamento invocado, vem a Requerida alegar que *“tal pretensão não se mostra abrangida no elenco taxativo de pretensões para as quais o legislador considerou competentes os tribunais arbitrais”* (ponto 9.º da Resposta).

13. Adicionalmente, alega que a pretensão formulada pelos Requerentes consubstancia um pedido dirigido a um tribunal arbitral sobre a constitucionalidade de uma norma, visando *“a prossecução de um fim não permitido por lei”* (artigo 11.º da Resposta).

14. Cumpre, aqui chegados, tomar posição.

15. O Tribunal Arbitral tem competência para apreciar a legalidade de atos de liquidação como resulta da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

16. No caso em apreço, é impugnado um ato de liquidação e o Requerente tem o direito de imputar-lhe as ilegalidades que entender, ainda que se venha a concluir que não tem razão, sendo o Tribunal Arbitral competente para apreciar se elas afetam ou não a liquidação.

17. Neste contexto, não se verifica incompetência do Tribunal Arbitral para apreciar qualquer questão colocada no Pedido de Pronúncia Arbitral e improcede a exceção de incompetência material suscitada pela Requerida.

18. Ainda a respeito da competência do presente Tribunal Arbitral para apreciar este processo, argumenta a Requerida que se encontra perante uma inadequação do meio processual ao pedido, visto que a impugnação de normas com fundamento em alegada inconstitucionalidade seria apenas da competência dos Doutos Tribunais Administrativos.

Ora,

19. Entende o presente Tribunal que a AT está equivocada sobre o pedido formulado pelos ora Requerentes, uma vez que o que se encontra a ser peticionado é a ilegalidade do ato de liquidação de IRS supracitado, e não a ilegalidade das normas que lhe são subjacentes, como alega a AT.

20. Neste contexto, entende o presente tribunal que os Requerentes suscitam questões de inconstitucionalidade concreta e não de inconstitucionalidade abstrata, pois a sua solução tem potenciais reflexos na liquidação impugnada.

Pelo que,

21. Improcede também este argumento suscitado pela Requerida.

22. Nada mais obstando ao julgamento de mérito, encontra-se, assim, o presente processo em condições de nele ser proferida a decisão final.

II. Questão a decidir

23. A questão fulcral a apreciar e decidir relativamente ao mérito da causa, tal como se retira das peças processuais das partes, é a de saber se a liquidação de IRS supracitada padece dos vícios de ilegalidade que os Requerentes lhe apontam, designadamente: *i)* a insuficiência de fundamentação do ato de liquidação, *ii)* a preterição da formalidade essencial do Direito de Audição Prévia, e *iii)* o facto das normas em que a liquidação se baseia colidirem com a CRP, nomeadamente com o princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva.

III. Decisão da matéria de facto e sua motivação

24. Examinada a prova documental produzida, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

I. Os ora Requerentes são casados, sendo o seu agregado familiar composto por dois cônjuges (os Requerentes) e três dependentes.

- II. Em cumprimento das obrigações fiscais a que estão adstritos, os Requerentes procederam à entrega, dentro do prazo legalmente previsto, da Declaração de Rendimentos (Modelo 3), no âmbito do IRS, referente ao período de tributação de 2017, tendo optado pela tributação conjunta dos rendimentos.
- III. Na sequência da entrega da referida declaração, e com base nos elementos declarados pelos Requerentes, foi emitido o ato de liquidação de IRS n.º 2018..., de 2 de maio de 2018, do qual resultou imposto a reembolsar no valor de Euro 2.613,16.
- IV. Inconformados com esta liquidação, os Requerente encontram-se, presentemente, a solicitar ao presente Tribunal Arbitral que se decida pela ilegalidade do referido ato de liquidação de IRS.

25. A convicção do presente tribunal sobre os factos dados como provados resultou dos documentos anexados aos autos e constantes do pedido e das alegações, não impugnadas, das partes, conforme se especifica nos pontos da matéria de facto acima enunciados.

26. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

IV. Do Direito

A) Quadro jurídico

27. Dado que a questão jurídica a decidir no presente processo exige que se interpretem os textos legais pertinentes, importa, em primeiro lugar, elencar as normas que compõem o quadro jurídico relevante, à data da ocorrência dos factos.

28. A título preliminar, e atendendo aos argumentos apresentados pelos ora Requerentes, cumpre debruçar-nos sobre as disposições normativas que versam sobre as formalidades a que estão adstritos os atos da administração fiscal.

29. Neste contexto, com particular relevância para o caso concreto, cabe uma referência ao artigo 66.º do Código do IRS, que versa a respeito do dever de fundamentação dos atos de liquidação da seguinte forma:

“1 - Os atos de fixação ou alteração previstos no artigo 65.º são sempre notificados aos sujeitos passivos, com a respetiva fundamentação.

2 - A fundamentação deve ser expressa através de exposição, ainda que sucinta, das razões de facto e de direito da decisão, equivalendo à falta de fundamentação a adoção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareçam concretamente a sua motivação.”

30. Por sua vez, no que concerne ao princípio da participação, e relativamente ao tema relevante para os presentes autos, estatui o artigo 60.º da LGT que:

“1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efetuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

(...)

2 - É dispensada a audição:

a) No caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte ou a decisão do pedido, reclamação, recurso ou petição lhe seja favorável.”

31. Devidamente referenciadas e citadas estas disposições, cumpre ao presente Tribunal Arbitral referir-se, agora, ao enquadramento legal aplicável, em sede de IRS, ao ato de liquidação de imposto dos ora Requerentes.

32. A este respeito, atente-se na redação dos n.ºs 2, 3 e 4 do artigo 13.º do Código do IRS, nos quais o legislador se refere à tributação dos rendimentos dos agregados familiares em sede de IRS:

“2 - Quando exista agregado familiar, o imposto é apurado individualmente em relação a cada cônjuge ou unido de facto, sem prejuízo do disposto relativamente aos dependentes, a não ser que seja exercida a opção pela tributação conjunta.

3 - No caso de opção por tributação conjunta, 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.

4 - O agregado familiar é constituído por:

a) Os cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens, ou os unidos de facto, e os respetivos dependentes; (...).”

33. Tendo adequadamente definido estes conceitos, cabe ao legislador prever de que forma é calculado o montante de imposto a entregar, quando é efetuada pelos cônjuges a opção pela tributação conjunta dos rendimentos, o que o faz n.º 2 do artigo 59.º do Código do IRS da seguinte forma:

“2 - Na tributação conjunta:

a) Os cônjuges ou os unidos de facto apresentam uma declaração da qual consta a totalidade dos rendimentos obtidos por todos os membros que integram o agregado familiar;

b) Ambos os cônjuges ou unidos de facto devem exercer a opção na declaração de rendimentos;

c) A opção é válida apenas para o ano em questão.”

34. Atentando a esta base legal, e tendo apurado a coleta de imposto, o artigo 78.º do Código do IRS lista, no seu n.º 1, quais as despesas passíveis de dedução à coleta, nomeadamente as relativas:

“a) Aos dependentes do agregado familiar e aos ascendentes que vivam em comunhão de habitação com o sujeito passivo;

- b) Às despesas gerais familiares;*
- c) Às despesas de saúde e com seguros de saúde;*
- d) Às despesas de educação e formação;*
- e) Aos encargos com imóveis;*
- f) Às importâncias respeitantes a pensões de alimentos;*
- g) À exigência de fatura;*
- h) Aos encargos com lares;*
- i) Às pessoas com deficiência;*
- j) À dupla tributação internacional;*
- k) Aos benefícios fiscais.”*

35. Por sua vez, o n.º 6 do mesmo artigo dispõe ainda que “As deduções referidas nas alíneas a) a i) e na alínea k) do n.º 1 só podem ser realizadas:

- a) Mediante a identificação fiscal dos dependentes, ascendentes, colaterais ou beneficiários a que se reportem, feita na declaração a que se refere o n.º 1 do artigo 57.º;*
- b) Nos casos de deduções que não sejam de montante fixo, as mesmas só podem ser realizadas se constarem de documentos comunicados pelos emitentes à Autoridade Tributária e Aduaneira, com identificação do sujeito passivo ou do membro do agregado a que se reportam através do número de identificação fiscal correspondente, que sejam:
 - i) Fatura, fatura-recibo ou recibo, emitidos nos termos do Código do IVA ou da alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º; ou*
 - ii) Outro documento, quando o fornecedor dos bens ou prestador dos serviços esteja dispensado daquela obrigação.”**

36. Ainda relativamente às deduções à coleta, dispõe o n.º 8 do mesmo artigo que “*Nos agregados com três ou mais dependentes a seu cargo, os limites previstos no número anterior são majorados em 5 % por cada dependente ou afilhado civil que não seja sujeito passivo do IRS*”.

37. Mantendo este enquadramento legislativo em mente, debruçar-nos-emos agora sobre os argumentos apresentados pelas Partes.

B) Argumentos das Partes

38. No presente pedido de pronúncia arbitral vêm os Requerentes alegar que a liquidação de IRS que se pretende agora anular padece de ilegalidade, alegando para tal, em suma, três fundamentos distintos:

i) a insuficiência de fundamentação do ato de liquidação,

ii) a preterição da formalidade essencial do Direito de Audição Prévia, e,

iii) o facto das normas em que a liquidação se baseia colidirem com a CRP, nomeadamente com o princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva.

39. No que concerne ao primeiro argumento apresentado – a insuficiência de fundamentação do ato de liquidação – os Requerentes arguem que “*no ato de liquidação notificado não são explicitados os fundamentos que determinaram a sua emissão, sendo apenas indicado um conjunto de valores impercetíveis para um destinatário normal e, por maioria de razão, também para os Requerentes*” (artigo 8.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

40. Sustentando a sua posição neste sentido, os Requerentes citam ainda ampla doutrina e jurisprudência, tanto administrativa como arbitral, que vem concretizar qual a fundamentação que deverá ser considerada como “suficiente” para dar cumprimento à imposição legal do dever de fundamentação dos atos de liquidação que recai sobre a AT,

41. Concluindo, na sua análise, que o ato de liquidação que lhes foi notificado padece de ilegalidade por insuficiência de fundamentação.

42. Adicionalmente, argumentam ainda os Requerentes que, não tendo sido notificados para exercer o Direito de Audição Prévia antes da emissão da liquidação de IRS, o respetivo ato de liquidação deverá ser anulado, por preterição de formalidade legal essencial.

43. Subsidiariamente, alegam que o ato de liquidação de IRS subjacente ao presente Pedido de Pronúncia Arbitral é inconstitucional, por violação do princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva, no que respeita ao cálculo das deduções à coleta.

44. Para sustentar a sua posição, os Requerentes expõem, exaustivamente, a legislação aplicável ao cálculo do IRS aos rendimentos de uma família que opte pela tributação conjunta, bem como as disposições normativas atinentes às deduções à coleta, as quais os Requerentes entendem que colidem com o princípio de igualdade presente na Constituição.

45. A tese principal deste argumento é a de que *“ao desconsiderar a existência de dependentes no agregado familiar para efeitos de cálculo do imposto, ao prever um montante “cego” de deduções fixas permitidas sem atender a despesa efetivamente suportada pelo agregado familiar e, bem assim, ao reduzir excessivamente o montante de deduções à coleta permitidas, o legislador ordinário violou a imposição imposta pelo legislador constitucional, violando, designadamente, os princípios da capacidade contributiva e da igualdade.”* (Artigo 181.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

46. A este respeito, os Requerentes insurgem-se contra as deduções fixas impostas pelo Código do IRS, arguindo que *“A atribuição de valores fixos às deduções à coleta priva-as por completo da sua função. E a introdução do quociente familiar não as substitui como elemento de personalização do imposto, porque só as deduções à coleta atendem aos gastos reais das famílias”*. (Artigo 158.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

47. Mais, clamam que *“A par da problemática das deduções fixas, cabe também fazer referência à manifesta insuficiência do regime das deduções à coleta do CIRS, a qual se afigura inconstitucional”*. (Artigo 163.º do Pedido de Pronúncia Arbitral).

48. Relativamente a este tema, os Requerentes referem “*As despesas da família com a satisfação dos direitos sociais à saúde, educação, habitação e segurança social são tidas em termos muito limitados (...)*” (artigo 165.º do Pedido de Pronúncia Arbitral), não tendo as deduções respetivas em atenção o número de membros do agregado familiar que originam tais despesas.

49. Adicionalmente, os Requerentes arguem que o facto da dedutibilidade dos encargos incorridos estar dependente da existência de faturas comunicadas à AT pelo respetivo emitente significa “*para o sujeito passivo um plus obrigacional (o de exigir fatura, para em contrapartida poder efetivar essa dedução)*”, ónus esse que não se afigura, na ótica dos Requerentes, compatível com o princípio da capacidade contributiva, limitando o conceito mínimo de existência ao conceito de “*mínimo de faturas*”.

50. Por seu turno, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua Resposta, na qual apenas se endereçou aos argumentos suscitados pelos ora Requerentes de ordem formal.

51. Com efeito, no que concerne ao vício alegado de insuficiência de fundamentação, a Requerida propugna que a liquidação foi inteiramente efetuada com base nos elementos declarados pelos Requerentes, não sendo uma liquidação adicional ou oficiosa, ou tendo sequer existido um processo de divergências.

52. Neste contexto, sendo a liquidação de IRS processada automaticamente com base nos elementos disponibilizados pelos Requerentes, e não tendo a AT efetuado qualquer apuramento, fixação ou alteração dos dados disponibilizados, “*a fundamentação consubstancia-se na própria declaração dos A, acompanhada da demonstração de liquidação que juntam como doc. 1, bem como naquela que se mostra disponível na área individual do Portal das Finanças*”. (artigo 26.º da Resposta).

53. Sem conceder, propugna ainda a Requerida que decorre do Pedido de Pronúncia Arbitral que os Requerentes “*apreenderam perfeita e integralmente a demonstração de liquidação, bem como a sua fundamentação de facto e de direito.*” (Artigo 30.º da Resposta).

54. No que concerne à preterição da formalidade essencial do Direito de Audição Prévia, vem a Requerida arguir que o artigo 60.º da LGT prevê a dispensa do Direito de Audição no caso da liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte, o que entende ser o caso.

C) Apreciação do tribunal

55. A título preliminar, refira-se que o presente Tribunal Arbitral se irá endereçar às questões levantadas pelos ora Requerentes relativamente à legalidade do ato de liquidação pela ordem que elas foram suscitadas no Pedido de Pronúncia Arbitral, estando prejudicado o conhecimento do mérito das razões invocadas para a ilegalidade face à inconstitucionalidade das normas aplicadas, caso um dos fundamentos de ilegalidade formal do ato proceda.

56. Neste contexto, cumpre, em primeiro lugar, tomar posição relativamente ao argumento da insuficiência da fundamentação do ato liquidado.

57. A este respeito, cumpre ressaltar que, conforme decorre dos factos *supra* descritos, a liquidação de IRS controvertida foi inteiramente efetuada com base nos elementos declarados pelos Requerentes, nos termos do n.º 1 do artigo 57º do Código do IRS.

58. Como tal, verifica o presente Tribunal Arbitral que o montante reembolsado na liquidação presentemente contestada não resulta de um ato de liquidação adicional, ou de liquidação oficiosa,

59. Não tendo sido, sequer, suscitado qualquer processo de divergências pela AT.

60. Neste contexto, ressalve-se que o n.º 1 do artigo 65.º do Código do IRS dispõe que: “*O rendimento coletável de IRS apura-se de harmonia com as regras estabelecidas nas secções precedentes e com as regras relativas a benefícios fiscais a que os sujeitos passivos tenham direito, com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal e noutros elementos de que a Autoridade Tributária e Aduaneira disponha.*” (Sublinhado nosso).

61. Neste contexto, e visto que, tanto quanto podemos apurar, a AT se limitou a proceder à liquidação de acordo com os elementos declarados pelos Requerentes na sua declaração anual,

cumpra aqui realizar uma análise crítica do teor do artigo 66.º do Código do IRS, citado, aliás, pela Requerida, o qual versa precisamente sobre a notificação e fundamentação dos atos.

62. Conforme citado no capítulo referente ao “Quadro jurídico” *supra*, o referido preceito normativo do Código do IRS dispõe que apenas os atos de fixação ou alteração dos rendimentos declarados pelos contribuintes, têm de ser sempre notificados aos sujeitos passivos, com a respetiva fundamentação.

Ou seja,

63. Sempre que a liquidação do imposto seja realizada unicamente com base na declaração anual de rendimentos apresentada em prazo legal pelos contribuintes, não é exigida à AT a fundamentação do ato de liquidação,

64. O que, aliás, se entende, visto que se presume que o contribuinte está de acordo com os dados por si mesmo declarados.

Ora,

65. No presente caso, a liquidação de IRS notificada aos Requerentes teve apenas por base os elementos disponibilizados pelos próprios, tendo a AT validado o preenchimento da declaração de rendimentos Modelo 3 e emitido a correspondente nota de reembolso.

Como tal,

66. Não existiu qualquer ato de fixação ou alteração de rendimentos que exigisse a fundamentação da notificação em apreço, não estando o ato impugnado inquinado do vício de insuficiência de fundamentação.

67. Ressalve-se ainda que, na hipótese dos Requerentes não compreenderem, efetivamente, os dados da liquidação emitida (o que este Tribunal Arbitral não se encontra a assumir, visto que toda a peça produzida nos autos parece indicar o contrário), sempre poderiam ter requerido, através dos meios administrativos para o efeito, a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento.

68. Esta é a faculdade concedida aos contribuintes, nomeadamente no artigo 37.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (“CPPT”), quando a notificação rececionada lesa de insuficiência fundamentação.

69. Não o tendo feito, e não sendo esta fundamentação sequer legalmente exigível à luz dos preceitos normativos aplicáveis, não pode proceder o argumento suscitado pelos Requerentes de insuficiência fundamentação do ato de liquidação presentemente impugnado.

70. No que concerne à preterição da formalidade essencial do Direito de Audição Prévia, também aqui só pode o presente Tribunal Arbitral decidir pela não prossecução deste argumento.

Senão vejamos,

71. A alínea a) do nº 2 do artigo 60º da LGT, já citada no capítulo “Quadro jurídico”, dispõe que é dispensada a audição quando a liquidação de imposto se efetuar com base na declaração do contribuinte.

72. O que, conforme já estabelecido, é o caso dos autos.

Pelo que,

73. Não procedendo qualquer um dos vícios formais suscitados pelos Requerentes, cabe ao presente Tribunal Arbitral julgar da conformidade da presente liquidação de IRS com o princípio constitucional da igualdade, designadamente na sua vertente da capacidade contributiva.

74. Neste contexto, aos olhos deste Tribunal Arbitral, a questão decidenda prende-se com saber se procede algum dos argumentos suscitados pelos Requerentes relativamente à desconformidade do presente regime de deduções à coleta em sede de IRS com o princípio constitucional da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva.

75. A título preliminar, cabe uma breve introdução ao princípio da igualdade, na sua vertente da capacidade contributiva, que os Requerentes se encontram presentemente a chamar à colação.

76. A igualdade é um valor e um princípio inerente ao paradigma do Estado de Direito que permeia toda a Constituição material portuguesa, o qual acaba mesmo por ser uma parte componente da própria ideia de Direito ou de Ordem Jurídica como Cosmos Jurídico.

77. Sobre o princípio da igualdade, dispõe o artigo 13.º n.º da CRP que *“Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei; (...)”*.

78. Sendo o princípio da igualdade diretamente enunciado pelo texto constitucional, como *supra* estatuído, é ainda de analisar a sua evidente refração no plano do princípio da capacidade contributiva, o qual traduz uma orientação especial da igualdade em matéria tributária.

79. Neste sentido, dispõe o artigo 103.º da CRP que *“O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”*.

80. Atendendo à permeabilidade e necessidade de integração dos princípios constitucionais que deve pautar toda a ordem jurídica, também a LGT concretiza o princípio da igualdade no seu artigo 5.º da seguinte forma:

“1. A tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”;

2. A tributação respeita os princípios da generalidade, da igualdade, da legalidade e da justiça material.”

81. Ressalve-se que existe ainda uma disposição específica relativamente ao IRS, expressa no n.º 1 do artigo 104.º da CRP, o qual dispõe *“O imposto sobre o rendimento pessoal visa a*

diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.”

82. Como vem sendo uniformemente entendido pelo Tribunal Constitucional (de onde realçamos o Acórdão n.º 590/2015), o princípio da igualdade, como limite à discricionariedade legislativa, não exige o tratamento igual de todas as situações mas, antes, implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais e tratados desigualmente os que se encontram em situações desiguais, de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante.

83. Como tal, o princípio da igualdade não proíbe que se estabeleçam distinções; outrossim proíbe o estabelecimento de distinções desprovidas de uma justificação objetiva e racional – Esse é, portanto, o juízo que cabe realizar no caso dos autos.

84. Neste contexto, os Requerentes propugnam no seu Pedido de Pronúncia Arbitral que o atual regime de deduções à coleta colide com o princípio da capacidade contributiva, em especial no que concerne à sua aplicação a famílias.

85. A este respeito, o presente Tribunal Arbitral não discute a importância da unidade familiar para o ordenamento jurídico e social português, nem a sua indiscutível proteção pela Lei Fundamental.

86. Salienta-se, assim, a redação do n.º 1 do artigo 67.º da CRP, o qual estatui que *“A família, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à proteção da sociedade e do Estado e à efetivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros.”*

87. Neste âmbito, como obrigações fundamentais do Estado, destaca-se com particular importância para o presente articulado a alínea f) do n.º 2 do artigo supracitado, a qual estatui que cabe ao Estado, para a proteção da família, *“Regular os impostos e os benefícios sociais, de harmonia com os encargos familiares”*.

88. Atendendo a este elenco normativo que permeia não só toda legislação fiscal que dele decorre, mas também o ânimo jurídico que move o presente Tribunal Arbitral, cumpre verificar

se o regime das deduções à coleta, na sua configuração atual, respeita, ou não, o dever do Estado de regular os impostos de harmonia com os encargos familiares.

Ora,

89. Entende o presente Tribunal que a legislação de IRS não colide com o dever do Estado de tributação pela capacidade contributiva, demonstrando o necessário zelo para adequar a tributação aos agregados familiares.

Senão vejamos,

90. Argumentam os Requerentes que pelo facto das deduções à coleta serem montantes fixos, estas não se coadunam com o elemento de pessoalização do IRS, não atendendo aos gastos efetivamente suportados e, portanto, à capacidade contributiva do agregado familiar.

91. Argumentam ainda, a este respeito, que as próprias deduções à coleta apresentam limites demasiado apertados, encontrando-se confinadas a montantes que não tomam em consideração o número de pessoas no agregado familiar, bem como,

92. Que o ónus que impende sobre o contribuinte de solicitar fatura aos respetivos operadores económicos com que realiza operações por forma a efetuar as deduções à coleta é demasiado gravoso para se coadunar com a capacidade contributiva das famílias.

93. Tomando em devida consideração os argumentos apresentados, cumpre, contudo, observá-los à luz do princípio da igualdade, e da jurisprudência constitucional que o concretiza.

94. Com efeito, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 711/2006 assume salutar importância para os autos, versando sobre o princípio da igualdade no ordenamento jurídico português e a sua necessária conjugação com os restantes princípios constitucionais.

95. Neste contexto, transcrevemos as seguintes passagens, com as quais concordamos por inteiro:

“(...) A progressividade do imposto em função da capacidade económica dos contribuintes e a ideia da repartição justa dos rendimentos e da riqueza, que se recolhe do artigo 103.º, n.º 1, da Constituição, convocam preferentemente um objetivo de igualdade material tanto no sacrifício que os cidadãos devem individualmente suportar como quanto ao resultado da consequente redistribuição da riqueza. O invocado princípio da capacidade contributiva assenta no critério segundo o qual a incidência e a repartição dos impostos devem ter em conta a capacidade económica de cada um e não o que cada um eventualmente receba em bens ou serviços públicos.

Todavia, o Tribunal já afirmou no Acórdão n.º 84/2003 (Diário da República, 2.ª série, de 29 de maio de 2003), "não ser fácil retirar consequências jurídicas muito líquidas e seguras do princípio da capacidade contributiva traduzidas num juízo de inadmissibilidade constitucional de certa ou certas soluções adotadas pelo legislador fiscal".

O invocado princípio impõe o dever de todos pagarem impostos segundo o mesmo critério, mas não dispensa o concurso de outros princípios constitucionais na resolução do problema que agora é colocado. Em consonância com esta doutrina, diz o Acórdão n.º 142/04 (Diário da República, 2.ª série, de 19 de abril de 2004):

"Por outro lado, é claro que o "princípio da capacidade contributiva" tem de ser compatibilizado com outros princípios com dignidade constitucional, como o princípio do Estado social, a liberdade de conformação do legislador e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades do sistema fiscal." (Sublinhados nossos).

96. E continua o referido Acórdão:

“Na verdade, é o apelo a outros valores com assento constitucional que habilita o legislador ordinário a ponderar o enquadramento desta matéria num leque de soluções possíveis, cuja concreta escolha cabe na liberdade de conformação legislativa permitida pelo exercício democrático do poder. Trata-se, afinal, da concretização prática da atuação governativa,

traduzida na eleição desta matéria como instrumento de política financeira, sujeita, portanto, a graus diversificados de avaliação e de conformação.

É justamente a harmonização do princípio da capacidade contributiva com outros princípios com dignidade constitucional que o Tribunal tem procurado estabelecer quando pondera a conformidade das opções do legislador ordinário, em matéria de impostos, com o princípio da igualdade. Diz-se no Acórdão n.º 806/93 (Diário da República, 2.ª série, de 29 de janeiro de 1994):

Mas, assim sendo, desta estreita conexão entre o sistema fiscal e o princípio da igualdade não resulta inelutavelmente que toda e qualquer discriminação se deverá sempre ter por atentatória do aludido princípio? A resposta a esta questão, naturalmente, só pode ser negativa.”
(Sublinhado nosso).

97. Efetivamente, e conforme já estabelecido, o que o princípio da igualdade efetivamente vem tutelar é uma proibição do arbítrio, criando uma delimitação negativa aos poderes do legislador, conforme *infra* o Acórdão supracitado descreve:

“Averiguar, porém, da existência de um particularismo suficientemente distinto para justificar uma desigualdade de regime jurídico e decidir das circunstâncias e fatores a ter como relevantes nessa averiguação é tarefa que primariamente cabe ao legislador, que detém o primado da concretização dos princípios constitucionais e a correspondente liberdade de conformação. Por isso, o princípio da igualdade apresenta-se fundamentalmente aos operadores jurídicos, em sede de controlo de constitucionalidade, como um princípio negativo, nos termos indicados como proibição do arbítrio.

(...)

Ora, como está bem de ver, a determinação do sentido da medida da discriminação, sendo em si mesma uma operação de natureza jurídica, não pode, contudo, prescindir, num domínio como o da atividade tributária, de fazer apelo à realidade social na qual a norma há-de operar,

como resulta, aliás, do postulado da igualdade real a que atrás aludimos quando vimos os fundamentos constitucionais do sistema fiscal português.”

98. Neste contexto, e confirme se retira da leitura das passagens *supra*, o princípio da igualdade não dispensa um juízo de proporcionalidade, atendendo às circunstâncias sociais em que a norma vem a produzir efeitos.

99. A este respeito, propugna ainda o Acórdão citado:

“É por isso que não repugna a uma conceção constitucionalmente adequada da igualdade (e especificamente da igualdade tributária) que a norma possa conter um mínimo de desigualdade formal se tal se mostrar necessário, adequado e proporcional à realização da igualdade substancial. Por isso, não se trata, nesta sede, de procurar formular um juízo acerca da observância no caso do princípio da igualdade apenas confinado ao plano do direito (ou da lei, se se preferir), mas também de carrear para a interpretação e fixação do sentido quer do princípio constitucional que constitui o valor parâmetro invocado pelo requerente quer da norma sindicada, os próprios dados da realidade económica e social como elementos integrativos da valoração jurídica atinente à concreta aplicação pelos poderes públicos dos princípios do ordenamento jurídico tendentes a modificar essa realidade.

Eis, pois, porque a discriminação tributária alegada pelo requerente como atentatória do princípio da igualdade há de ser vista e valorada não só nos limites do sistema normativo mas também à luz das necessidades sociais a que, com a regra impugnada, se pretendeu acorrer e dos fins de justiça norteadores da conduta do legislador. (Sublinhados nossos).

100. Atendendo à Doutra jurisprudência citada, a qual subscrevemos inteiramente, verificamos que o caso dos autos se subsume às considerações efetuados pelo Tribunal Constitucional quanto à necessidade de conjugação do princípio da igualdade com “*os próprios dados da realidade económica e social como elementos integrativos da valoração jurídica atinente à concreta aplicação pelos poderes públicos dos princípios do ordenamento jurídico tendentes a modificar essa realidade*”.

101. De facto, e tomando em consideração o caso concreto dos Requerentes, entendemos que o legislador tributário consagrou, no IRS, diversas medidas que pretendem promover a igualdade substancial dos cidadãos, concedendo às famílias determinados benefícios fiscais em função das deduções à coleta que lhes são disponibilizadas – como sucede com o quociente familiar.

102. Certo é que se poderia entrar num juízo de estas medidas serem ou não insuficientes para garantir a harmonia da tributação com os encargos familiares em situações concretas, mas não pretende este Tribunal Arbitral pronunciar-se sobre esta matéria a não ser que se considerasse que a aplicação das normas de deduções à coleta são manifestamente ilegais,

103. O que não é o caso.

104. Entende o presente Tribunal Arbitral que a redação das normas de dedução à coleta no Código do IRS se encontra adequada à realidade social na qual a norma irá operar, tendo em consideração as necessidades sociais a que o legislador pretendeu acorrer e dos fins de justiça norteadores da sua conduta.

105. Não havendo qualquer conduta arbitrária do legislador, entendemos que as normas em que se basearam a liquidação de IRS dos Requerentes são perfeitamente adequadas à promoção da igualdade e da tributação de acordo capacidade contributiva dos cidadãos e contribuintes.

106. Como tal, é a decisão do presente Tribunal Arbitral que o ato tributário de liquidação adicional de IRC contestado nos autos não enferma de qualquer vício de violação da lei.

Assim sendo,

107. Improcede o pedido de anulação do ato de liquidação *supra* referido, e improcede também, consequentemente, o pedido de condenação da Requerida ao pagamento de custas e demais encargos com o processo.

V. Decisão

108. Termos em que decide este Tribunal Arbitral julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Requerida do pedido, com todas as consequências legais.

VI. Valor do processo

109. Fixa-se o valor do processo em Euro 2.613,16, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a), do CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. Custas

110. De harmonia com o disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o valor da taxa de arbitragem em Euro 612,00, nos termos da Tabela I do mencionado Regulamento, a cargo dos Requerentes, dada a improcedência integral do pedido.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 13 de maio de 2019

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)

