

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 250/2018-T

Tema: Imposto do Selo – Sucessão – União de facto.

Acordam os Árbitros Carlos Cadilha (Árbitro Presidente), João Taborda da Gama e Raquel Franco (Árbitros Auxiliares), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem Tribunal Arbitral, na seguinte:

DECISÃO ARBITRAL

I – RELATÓRIO

No presente pedido de pronúncia arbitral são impugnados os atos de liquidação de Imposto do Selo n.º..., de 17.07.2017 e n.º..., de 20.11.2017, no montante global de €123.122,22, emitidos na sequência da apresentação, pela Requerente, da declaração modelo 1 de Imposto do Selo, por óbito de A..., NIF... .

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi apresentado no dia 18.05.2018, tendo sido aceite e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

A Requerente não procedeu à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os signatários como árbitros do tribunal arbitral coletivo, os quais comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 05.07.2018 as partes foram notificadas dessas designações, não tendo manifestado vontade de recusar qualquer delas.

Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral coletivo foi constituído em 25.07.2018.

No dia 16.10.2018, a Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou a sua resposta defendendo-se unicamente por impugnação.

A reunião a que alude o art.º 18.º do RJAT teve lugar no dia 20.11.2018, às 11:30. Nela foi produzida a prova testemunhal indicada pela Requerente, tendo sido ouvida a testemunha B... .

Tendo sido concedido prazo para a apresentação de alegações escritas, foram as mesmas apresentadas pelas Requerente e pela Requerida.

Foi ainda comunicado às partes que a decisão final seria proferida até ao dia 24.01.2019.

Do pedido

A Requerente, única beneficiária e cabeça de casal da herança do Sr. A..., alega que demonstrou a existência da união de facto entre os dois, em obediência aos requisitos previstos no n.º 4 do artigo 2.º-A, da Lei n.º 7/2001, de 11 maio, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 23/2010, de 30 de agosto, e pela Lei n.º 2/2016, de 29 de fevereiro, bem como os constantes do Ofício Circulado n.º 20183/2016, de 3 de março, da própria Autoridade Tributária e Aduaneira.

Por esse motivo, entende que estão reunidos os requisitos para beneficiar da isenção subjetiva de imposto do selo na transmissão por morte decorrente do óbito do Sr. A..., nos termos da alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto de Selo, na redação à data do óbito.

Na sequência da apresentação da declaração modelo 1 de imposto do selo, por óbito do Sr. A..., a Requerente foi notificada da liquidação adicional daquele imposto n.º..., datada de

07.07.2017, que a isentou do pagamento daquele imposto na transmissão por morte dos bens do *de cujus*. Contudo, em 28.07.2017, a Requerente foi notificada da liquidação adicional n.º..., efetuada sobre a mesma declaração modelo 1 de imposto do selo, no valor de € 119.634,97. Mais tarde, a 20.11.2017, esta liquidação adicional foi corrigida e substituída por outra, com o número..., no valor de € 123.122,22, que já incluía também o valor do imposto aplicado às verbas 18 a 22, entretanto adicionadas à participação inicial.

A Requerente apresentou reclamação graciosa relativamente a ambas as liquidações por discordar da alteração da condição de unida de facto por si declarada na participação de imposto do selo para a condição de “outro”, officiosamente alterada pela Autoridade Tributária. Entende ter direito à isenção prevista na alínea e) do artigo 6.º do CIS e entende, por conseguinte, que as liquidações impugnadas devem ser anuladas.

Da resposta

A Requerida contrapõe alegando factos que, em seu entender, demonstram que a união de facto alegada pela Requerente não deve ser considerada para efeitos da aplicação do imposto do selo na transmissão por morte em causa.

Em suma, alega que a Requerente e o *de cujus* nunca tiveram o mesmo domicílio fiscal e que apresentaram declarações de rendimentos para efeitos de IRS, em anos sucessivos, em que não se declararam como unidos de facto, mas sim como “Solteiro, divorciado ou separado judicialmente”.

De seguida, a AT defende que, para efeitos fiscais, a existência de união de facto tem de ser invocada pelos sujeitos passivos e tem de existir identidade de domicílio fiscal durante o período exigido pela lei, ou seja, durante dois anos. Baseia-se no disposto no artigo 14.º, n.º 2, do CIRS, nos termos do qual “A existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto, e durante o período de tributação, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos” – disposição que a AT entende

que afasta a aplicação das normas referentes à prova da união de facto constantes da Lei de Proteção das Uniões de Facto.¹

Quanto à comprovação da existência de união de facto através do atestado emitido pela junta de Freguesia de ... em 16/02/2017, a AT entende que o mesmo não permite colmatar a falta de cumprimento dos requisitos da união de facto para efeitos fiscais e salienta que o mesmo declara como residência da Requerente outra morada sita, desta vez em Vendas Novas, diferente de todas as conhecidas e não coincidente com a do Sr. A..., nem com a sua morada fiscal.

II. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, n.º 1, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

O processo não enferma de nulidades.

Assim, não há qualquer obstáculo à apreciação da causa.

III. DECISÃO

A. MATÉRIA DE FACTO

A.1. Factos dados como provados

¹ Aprovada pela Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, e alterada pela Lei n.º 2/2016, de 29/02 e pela Lei n.º 23/2010,

- (a) No dia 24 de setembro de 2016 faleceu o Sr. A... .
- (b) O Sr. A... deixou como sua única testada a Sr.^a Eng.^a D.^a C... (cf. a habilitação de herdeiros e o testamento juntos ao processo como documento 1 da petição inicial).
- (c) A Requerente recebe uma pensão de sobrevivência da Caixa Geral de Aposentações na qualidade de unida de facto do *de cuius*, (cf. o documento 3 da petição inicial).
- (d) No dia 09.03.2017, a Requerente efetuou a Participação de Imposto de Selo Relativo a Transmissões Gratuitas, com o n.º..., no Serviço de Finanças Lisboa –..., tendo declarado a relação de parentesco com o autor da transmissão como “Unido de Facto” (cf. o documento 4 da petição inicial).
- (e) A Requerente foi notificada da liquidação adicional n.º..., datada de 07.07.2017, que a isentou do pagamento daquele imposto na transmissão por morte dos bens do *de cuius* (cf. documento 5 junto com a petição inicial).
- (f) Em 17.07.2017, a AT procedeu oficiosamente à alteração do grau de parentesco entre a Requerente e o de cuius para “Outro” (cf. fls. 4 a 6 do processo administrativo - PA).
- (g) Em 28.07.2017 a Requerente foi notificada da liquidação adicional n.º..., efetuada sobre a mesma declaração modelo 1 de imposto do selo, no valor de € 119.634,97, (cf. documento 6 junto com a petição inicial).
- (h) Em 24.10.2017, a Requerente apresentou reclamação graciosa sobre a liquidação adicional n.º... .
- (i) A 20.11.2017, a liquidação adicional n.º ... foi corrigida e substituída por outra, com o número ..., no valor de € 123.122,22, que já incluía também o valor do imposto aplicado às verbas 18 a 22, entretanto adicionadas à participação inicial (cf. o documento 8 junto com a petição inicial).
- (j) A data limite para pagamento voluntário da liquidação adicional n.º ... era o dia 28.02.2018 (cf. documento 9 junto com a petição inicial).
- (k) Em 10.10.2017 foi instaurado o processo de execução fiscal n.º ...2017... (cf. fls. 20 do PA).
- (l) Em 06.03.2018 foi apresentada reclamação graciosa relativa à liquidação adicional n.º ... (cf. fls. 26 do PA).

de 30/08.

- (m) Por despacho de 12.06.2018 do Chefe de Finanças, foi proferida decisão de arquivamento no processo de reclamação graciosa n.º ...2017..., atendendo à substituição da liquidação reclamada.
- (n) A decisão referida no ponto anterior foi notificada, na pessoa do mandatário constituído, por via postal registada, em 27.06.2018.
- (o) A Requerente declarou como domicílio fiscal a Rua ..., em Lisboa, com data de produção de efeitos em 30.01.2017 (cf. documento 1 junto com a Resposta da AT).
- (p) Até 30.01.2017, o domicílio fiscal declarado pela Requerente situava-se na rua ... e..., ...-..., na localidade de ..., concelho de Palmela. (cf. documento 2 junto com a Resposta da AT).
- (q) De 10.05.2013 até 30.01.2017 a morada fiscal da Requerente declarada para efeitos de IVA era a Rua ... n.º..., em Lisboa (cf. o documento 2 junto com a Resposta da AT).
- (r) A Requerente declarou, nas declarações de rendimentos de IRS relativas aos anos de 2013 a 2016, no quadro relativo ao estado Civil do Sujeito passivo, o número correspondente a “Solteiro, divorciado ou separado judicialmente” (cf. documentos 3 a 6 juntos com a Resposta da AT).
- (s) Nas declarações de rendimentos de IRS respeitantes aos anos de 2013 a 2016, o Sr. A..., declarou como estado civil “Solteiro, divorciado ou separado judicialmente” (cf. documentos 7 a 10 juntos com a Resposta da AT).
- (t) A Requerente e A..., à data do óbito deste, viviam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.

A.2. Factos dados como não provados

Não existem factos relevantes para a decisão que não tenham sido considerados provados.

A.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. art. 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º, n.º 7 do CPPT, a prova documental e testemunhal e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

B. DO DIREITO

A questão a decidir no presente processo é relativamente simples: trata-se de saber se a Requerente deve, ou não, ser considerada, para efeitos de imposto do selo, como unida de facto do *de cujus*. Caso se considere que detém essa qualidade, então a mesma estará isenta de imposto do selo na aquisição de bens por herança do *de cujus* ao abrigo do disposto na alínea e) do artigo 6.º do Código do Imposto do Selo (CIS). Em caso contrário, a referida isenção não se aplicará.

Vejamos.

Nos termos da alínea e) do artigo 6.º do CIS, são isentos deste imposto “*o cônjuge ou unido de facto, descendentes e ascendentes, nas transmissões gratuitas sujeitas à verba 1.2 da tabela geral de que são beneficiários*”.²

A Requerente declarou a condição de unida de facto do *de cuius* na participação de imposto do selo que apresentou após o óbito. Quer no âmbito dos processos de reclamação graciosa que apresentou, quer neste mesmo tribunal pretendeu sustentar, através de vários documentos e da prova testemunhal produzida em audiência, que vivia em união de facto com o *de cuius* no momento da respetiva morte.

A AT entende, contudo, e por essa razão alterou officiosamente a participação de imposto do selo apresentada pela Requerente, substituindo a condição de “unida de facto” pela condição de “outro” que os documentos que a própria AT juntou provam que na base de dados da AT os domicílios fiscais, quer da Requerente, quer do Sr A..., nunca coincidiram na mesma morada e que os mesmos nunca se declararam como unidos de facto, nomeadamente nas declarações de IRS que apresentaram.

Este tribunal considera, face aos documentos apresentados – vejam-se, nomeadamente, o atestado da junta de freguesia que certifica a qualidade de unidos de facto e a declaração da Caixa Geral de Aposentações atestando que a Requerente recebe uma pensão de sobrevivência do *de cuius* por ter sido sua unida de facto) - e à prova testemunhal produzida em audiência, que se encontram reunidos elementos que permitem sustentar a união de facto entre a Requerente e o *de cuius*. A questão que subsiste é, portanto, a de saber se os factos de, (i) no sistema cadastral da AT, a Requerente e o *de cuius* nunca terem tido domicílio fiscal na mesma morada e de (ii) nunca terem apresentado declarações de IRS como unidos de facto, são suficientes para afastar a condição de unida de facto da Requerente resultante dos demais elementos carreados para este processo.

Perante a AT, de facto, o *de cuius* e a Requerente nunca foram considerados, nem o pretenderam ser até ao momento do óbito, unidos de facto. Mas será que estes elementos formais – declaração de domicílio fiscal e declaração de estado civil perante a AT – são suficientes para desconsiderar uma situação que, do ponto de vista material, não oferece dúvidas a este tribunal? Pensamos que a resposta deverá ser negativa.

² Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro.

Por um lado, como se afirma no Acórdão proferido pelo tribunal arbitral constituído junto do CAAD no processo 144/2016-T, *“o conceito de domicílio fiscal é um conceito formal, que pode ou não coincidir com a habitação própria e permanente do sujeito passivo, já que o interesse predominante da norma é garantir que o sujeito passivo, qualquer que seja a sua especificidade de vida pessoal ou profissional, no país ou no estrangeiro, seja rápida e eficazmente contactável e notificado de todos os atos e para todos os efeitos fiscalmente relevantes. Por isso, o conceito integra também o conceito de caixa postal eletrónica e, no caso dos não residentes, obriga a indicar um representante fiscal. Já se vê que este conceito não coincidirá, em muitos casos com o de habitação própria permanente. Só a título de exemplo, razões profissionais podem impor ao sujeito passivo que se ausente nos dias úteis de trabalho da área da sua residência, como sucede frequentemente a professores, juízes, médicos, enfermeiros, engenheiros e muitos outros profissionais, que, por via disso, podem preferir indicar o seu domicílio fiscal na sede do seu local de trabalho para mais facilmente poderem ser contactados, notificados e receber a sua correspondência, mormente registada, a qual ficariam provados de rececionar ou mesmo de levantar nos correios mediante aviso, já que tal só pode ocorrer em dias úteis e nos horários de funcionamento dos respetivos serviços.”*

É, portanto, possível, que uma pessoa declare um domicílio fiscal à AT tendo a sua residência efetiva, isto é, habitando, noutra local. Tendo em conta o fim servido pelo conceito de domicílio fiscal, as pessoas podem simplesmente atribuir-lhe a importância de morada para efeitos de receção de notificações da AT, o que não terá que coincidir com o local onde moram.

Por outro lado, ao contrário do que pretende a AT, o disposto no n.º 2 do artigo 14.º do CIRS (*“A existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto, e durante o período de tributação, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos”*) é uma norma que pretende facilitar a prova das uniões de facto e não inviabilizá-la quando o facto a que a norma alude – identidade de domicílio fiscal – não se verifica. Por outras palavras, verificando-se essa identidade, a prova da

união fica feita; não se verificando, é ainda possível prová-la recorrendo aos elementos previstos na lei civil.

Em terceiro lugar, o facto é que o Código do Imposto do Selo concede a isenção ao cônjuge e ao unido de facto, sem definir uma ou outra qualidade, cujo conteúdo, por força do disposto no art.º 11.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, se terá que procurar no Código Civil e em legislação avulsa quanto à união de facto. Se o legislador refere o unido de facto, expressamente, como ocorre na alínea e) do artigo 6.º do CIS, como titular de um direito à isenção de imposto, qualquer interpretação que negue essa qualidade a alguém que, nos termos da lei civil, a tem, é uma interpretação violadora das regras previstas no artigo 9.º do Código Civil por não encontrar expressão na letra da lei.

A comparação da situação *sub judice* com a de duas pessoas casadas é inevitável. Sublinhe-se que, em face da lei vigente³, “a união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.” Ora, se, porventura, duas pessoas casadas declararem domicílios fiscais distintos à AT e apresentarem declarações de IRS em que não mencionem o estado de casados⁴, deixam de ser considerados casados, inclusive para efeitos de aplicação do imposto do selo no caso de transmissão por morte? Certamente que não porque não está na disponibilidade da AT retirar efeitos a uma tal situação jurídica reconhecida pela lei civil.

O mesmo deverá suceder com as uniões de facto: se alguém faz prova, nos termos da lei civil, de que vivia em união de facto com outrem, não é o domicílio fiscal ou o estado civil declarado para efeitos de IRS que anulam essa mesma situação. Nos termos da Lei de Proteção das Uniões de facto, em concreto do respetivo artigo 2.º-A, números 1 e 2, “Na falta de disposição legal ou regulamentar que exija prova documental específica, a união de facto prova-se por qualquer meio legalmente admissível” e “No caso de se provar a união de facto por declaração emitida pela junta de freguesia competente, o documento deve ser

³ Referimo-nos à Lei de Proteção das Uniões de Facto, aprovada pela Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, e alterada pela Lei n.º 2/2016, de 29/02 e pela Lei n.º 23/2010, de 30/08, concretamente ao disposto no n.º 2 do artigo 1.º.

acompanhado de declaração de ambos os membros da união de facto, sob compromisso de honra, de que vivem em união de facto há mais de dois anos, e de certidões de cópia integral do registo de nascimento de cada um deles.” No caso presente, estes elementos foram apresentados, deles resultando a prova da união de facto.

Assim, temos que concluir que opera a isenção a que alude o artigo 6.º, alínea e) do CIS, da qual beneficia a Requerente e que as liquidações impugnadas são ilegais por vício de violação de lei.

C. DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a) Anular os atos de liquidação de Imposto do Selo n.º..., de 17.07.2017 e n.º..., de 20.11.2017, no montante global de € 123.122,22;
- b) Condenar a Requerida nas custas do processo, no montante abaixo fixado.

D. Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em € 123.122,22, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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.

E. Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em € 3.060,00 nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi procedente, nos termos dos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

⁴ Ou mesmo em que se declarem como separados de facto, uma vez que a qualidade de cônjuge é compatível e permanece mesmo com a separação judicial de pessoas e bens.

Notifique-se.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2019

O Árbitro Presidente

(Carlos Cadilha)

O Árbitro Auxiliar

(João Taborda da Gama)

O Árbitro Auxiliar

(Raquel Franco)