

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 367/2018-T**

**Tema: AIMI - Incidência subjectiva; Sujeitos passivos casados; Preclusão do direito à tributação conjunta.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

- 1.1. A... contribuinte n.º ..., residente na ..., n.º..., ..., em Lisboa, (Requerente), apresentou em 02/08/2018, pedido de pronúncia arbitral, no qual peticiona a anulação do indeferimento da reclamação graciosa que havia apresentado contra a liquidação de Adicional do Imposto Municipal sobre os Imóveis (AIMI), n.º 2017..., respeitante a 2017, no montante de € 3.173,80.
- 1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 27/08/2018, como árbitro singular o signatário desta decisão.
- 1.3. No dia 12/10/2018 ficou constituído o tribunal arbitral.
- 1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 12/10/2018, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

- 1.5. Em 12/11/2018 a AT apresentou resposta, acompanhada do processo administrativo.
- 1.6. Em 19/11/2018, por despacho arbitral, decidiu este tribunal arbitral dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.
- 1.7. Em 29/11/2018, a AT apresentou alegações escritas invocando não se verificar qualquer alteração aos argumentos arvorados no pedido arbitral, remetendo para a argumentação desenvolvida em sede de resposta.
- 1.8. Em 30/11/2018, o Requerente apresentou alegações escritas.
- 1.9. Em 20/12/2018, por despacho arbitral, decidiu este tribunal arbitral prorrogar o prazo para a prolação da decisão final até 25/01/2019 de Janeiro de 2019, em virtude de um erro administrativo na notificação à AT das alegações do Requerente.
- 1.10. A AT não apresentou alegações escritas.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### 3. POSIÇÕES DAS PARTES

São duas as posições em confronto, a do Requerente, vertida no pedido de pronúncia arbitral e a da AT na sua resposta e respectivas nas alegações subsequentes.

Como fundamento, alega o Requerente, em síntese, que a decisão de indeferimento da reclamação graciosa por si apresentada padece do vício de falta ou insuficiência de fundamentação e, ainda, se baseia numa incorrecta aplicação do artigo 135.º-D do Código do IMI.

Já a AT alega, em síntese, que:

- No que respeita ao vício de falta ou insuficiência de fundamentação, resulta claro que um homem médio colocado na posição de destinatário consegue apreender o sentido da informação prestada no procedimento.
- Não é possível afirmar que determinado acto se encontra infundamentado quando, no caso concreto, a motivação contextual permitiu ao seu destinatário ficar a saber as razões de facto e de direito que levaram a AT a tomar a decisão em causa, com aquele sentido e conteúdo.
- Já no que respeita ao apontado vício de violação de lei, diversamente do alegado pelo Requerente, entende-se que a norma prevista no artigo 135.º-D, n.º 4, do Código do IMI é aplicável às situações consagradas no n.º 1 do mesmo preceito, não obstante a expressão “declaração” apenas surgir no n.º 2 (declaração conjunta para identificação da titularidade dos prédios pertencentes a casados em regime de comunhão de bens que não optem pela tributação conjunta) e n.º 3 (consequência da não opção pela tributação conjunta ou pela referida declaração conjunta).

- Assim, para que a AT pudesse proceder atempadamente à emissão da liquidação, considerando a tributação conjunta, sempre teria de haver informação nesse sentido, prestada pelos sujeitos passivos do imposto, e com base na qual a liquidação seria efectuada.
- Deste modo, a opção pela tributação conjunta tinha necessariamente de constar de uma declaração apresentada pelos cônjuges ou unidos de facto, num determinado prazo, conforme resulta do artigo 135.º-D do Código do IMI.
- Apenas pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (LOE 2018), foi alterado o Código do IMI, com o aditamento do artigo 135.º-M, o qual prevê um novo prazo de correcção ou de manifestação das opções no âmbito do Adicional ao IMI, criando, por via legal, um novo período para o exercício dos direitos subjectivos que cabem aos interessados na declaração expressa da sua vontade em sede deste imposto.
- Assim, não pode entender-se que a declaração expressa da opção pela tributação conjunta se revista de natureza meramente formal como aponta o Requerente, mormente porque não configura uma qualquer iniciativa de um procedimento administrativo.
- Ora, a declaração em causa visa dotar a AT de uma informação a ter em conta na emissão da liquidação, mas não é indispensável à existência da mesma, uma vez que, como se viu, pode ser desencadeada a liquidação mesmo que a declaração seja inexistente.
- Pelo que sempre se terá de concluir que a liquidação do AIMI de 2017 lançada em nome do sujeito passivo está correcta e é juridicamente válida, uma vez que o sujeito passivo e o cônjuge não expressaram atempadamente as suas vontades no sentido de lhes ser aplicável o regime de tributação conjunta nesse ano, dentro do prazo legalmente previsto.

## **4. MATÉRIA DE FACTO**

### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

- 4.1.1. O Requerente foi notificado, em Agosto de 2017, da liquidação de AIMI com o n.º 2017..., referente ao imposto devido, com referência ao ano de 2017, da qual resulta um montante de imposto a pagar de € 3.173,80.
- 4.1.2. O Requerente foi citado, em Julho, para o processo de execução fiscal instaurado para cobrança da dívida referente ao AIMI, tendo apresentado garantia bancária para se aplicar a suspensão do respectivo processo por estar a ser discutida a legalidade da dívida.
- 4.1.3. A liquidação em causa incidiu sobre o valor patrimonial tributável global dos prédios urbanos destinados à habitação de que o Requerente é proprietário, no montante de € 1.037.379,98.
- 4.1.4. O Requerente é casado com B..., contribuinte n.º ... .
- 4.1.5. O Requerente e o seu cônjuge não são casados em comunhão de bens.
- 4.1.6. Em 29/09/2017, o Requerente, conjuntamente com o seu cônjuge, dirigiu à AT uma declaração de opção pela tributação conjunta para efeitos de AIMI.
- 4.1.7. Em virtude da opção então feita, foi ainda solicitada a anulação da liquidação do AIMI, entretanto notificada e a emissão de uma nova liquidação de AIMI reflectindo a opção pela tributação conjunta.

4.1.8. O cônjuge do Requerente apenas dispõe de um imóvel, cujo valor patrimonial tributário é de € 131.565,07.

4.1.9. O Requerente não recebeu qualquer notificação relativa à anulação da liquidação de AIMI inicialmente emitida ou relativa à emissão de uma nova liquidação de AIMI, tomando em consideração a opção que foi exercida pela tributação conjunta, com referência ao ano de 2017.

4.1.10. O Requerente apresentou, em 02/01/2018, reclamação graciosa contra a liquidação de AIMI de que foi notificado, por entender que a mesma deveria ser anulada.

4.1.11. Em 08/05/2018, o Requerente foi notificado da decisão de indeferimento do referido procedimento de reclamação graciosa.

4.1.12. O Requerente apresentou, em 02/08/2018, o pedido de pronúncia arbitral em apreço.

## **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

## **5. DIREITO**

### **5.1. ORDEM DE CONHECIMENTO DOS VÍCIOS**

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, não sendo imputados aos actos impugnados vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a, que segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz à tutela dos interesses ofendidos.

No caso em apreço, apreciaremos, em primeiro lugar, os vícios de natureza procedimental invocados pelo Requerente (falta de fundamentação e fundamentação incongruente), e, depois, a questão de fundo: a ilegalidade da liquidação de AIMI.

## **5.2. DO VÍCIO DE FORMA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO E POR FUNDAMENTAÇÃO INCONGRUENTE**

A AT indeferiu a reclamação graciosa apresentada pelo Requerente contra a liquidação do AIMI sem fundamentar a decisão tomada, ou fazendo-o de forma manifestamente insuficiente.

O dever de a AT fundamentar as suas decisões decorre do artigo 268.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP) – não é por isso uma mera formalidade de menor importância.

De acordo com o artigo 268.º, n.º 3, da CRP “[o]s actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados [...] e carecem de fundamentação expressa e acessível, quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos” (cit.).

Fundamentação que é exigida e garantida também por lei ordinária, nomeadamente pelo artigo 77.º, n.º 1, da LGT, prescrevendo que “a decisão de procedimento é sempre fundamentada” (cit.).

Sendo que essa fundamentação – de acordo com a interpretação que a jurisprudência e a doutrina fazem destes conceitos – tem de ser clara, *i.e.* que permita colher-se com perfeição o sentido das razões que determinaram a liquidação, congruente, *i.e.* que os fundamentos da decisão sejam premissas que conduzam inevitavelmente à liquidação e que esta, por sua vez, funcione como conclusão lógica e necessária da motivação aduzida e, finalmente, suficiente, *i.e.*, no sentido de que não fiquem por dizer razões que expliquem a liquidação em causa.

Ora, a importância da fundamentação prende-se com a possibilidade de o sujeito passivo apreender o *iter* cognoscitivo da decisão da AT e, desse modo, se assim o entender, contestar a decisão que foi tomada.

No caso em apreço, a AT ignorou os argumentos de ilegalidade e de inconstitucionalidade aduzidos pelo Requerente em sede de reclamação graciosa, limitando-se a afirmar a sua discordância relativamente aos mesmos sem apresentar quaisquer justificações plausíveis para tal.

Veio a AT invocar, no que respeita à (falta de) fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que *“um homem médio colocado na posição do destinatário consegue apreender o sentido da informação prestada no procedimento”*.

Afirmando, ainda, que *“a fundamentação do acto é um conceito relativo que varia conforme o tipo de acto e as circunstâncias do caso concreto, sendo que a fundamentação é suficiente quando permite a um destinatário normal compreender o itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor do acto, ou seja, quando o destinatário possa conhecer as razões que levaram o autor do acto a decidir daquela maneira e não de outra”*.

Concluindo a AT, assim, que *“a fundamentação é suficientemente clara e inequívoca, tanto mais que o requerente, por via do presente ppa, admite e demonstra (...) ter*

*cabalmente compreendido o quadro fáctico e legal em que assentou a decisão da Requerida, já que tenta rebater a sua actuação”.*

Com efeito, em todas as afirmações citadas, a AT parte de um pressuposto: o de que a fundamentação existiu e que, como tal, o que se está a discutir é o conteúdo.

Pois bem, a AT no despacho de indeferimento da reclamação graciosa, limita-se a transcrever a lei e a realizar afirmações e interpretações contrárias às que o Requerente reproduziu na referida reclamação graciosa.

Para além da falta de fundamentação, a AT invoca, erradamente, que o Requerente estaria obrigado a apresentar uma declaração no prazo alegadamente estabelecido na lei – 1 de Abril a 31 de Maio – para poder beneficiar da opção pela tributação conjunta.

Com efeito, na decisão de indeferimento que agora se contesta, a AT concluiu que *“é de indeferir a reclamação graciosa que se fundamente na possibilidade de exercício intempestivo do direito de opção...”*.

Ora, nos termos do artigo 135.º-D, n.º 1, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (Código do IMI), o legislador limitou-se a prescrever que a tributação conjunta pode ser efectuada por opção dos sujeitos passivos casados ou unidos de facto, sem, contudo, determinar de que modo ou em que prazo devem estes contribuintes proceder à mesma.

Com efeito, *“Os sujeitos passivos casados ou em união de facto para efeitos do artigo 14.º do Código do IRS podem optar pela tributação conjunta deste adicional, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor da dedução prevista na alínea a) do n.º 2 do artigo anterior”* (cfr. artigo 135.º-D do Código do IMI).

Ou seja, na justificação apresentada, a AT confunde (deliberadamente ou não...) o regime previsto no artigo 135.º-D, n.º 1, do Código do IMI, aplicável ao presente caso, com o

regime previsto no artigo 135.º-D, n.º 2, do Código do IMI, o qual nunca se poderia aplicar ao presente caso uma vez que o Requerente não é casado em comunhão de bens.

Assim, e ao contrário do que a AT insiste em afirmar, a lei apenas prevê a apresentação de uma declaração (de modelo a aprovar por Portaria e a apresentar exclusivamente no Portal das Finanças), no prazo entre 1 de Abril e 31 de Maio, para os sujeitos passivos casados sob os regimes de comunhão de bens, abrangidos pelo regime do no âmbito do artigo 135.º-D, n.º 2, do Código do IMI (que, precisamente, não tenham exercido a opção pela tributação conjunta prevista no artigo 135.º-D, n.º 1, do Código do IMI).

Nestes termos, é claro que existem dois grupos de pessoas abrangidos por esta norma e com regras diferentes aplicáveis a ambos,

Donde, *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*,

Como tal, não resulta da lei nem o modo nem ou prazo para proceder à opção pela tributação conjunta, pelo que não colhe o argumento da AT segundo o qual o Requerente teria exercido intempestivamente o respectivo direito de opção pela tributação conjunta.

Face ao exposto, por falta de fundamentação clara, suficiente e congruente, de facto e de direito, o acto de indeferimento da reclamação deve ser anulado por estar ferido de vício de forma e ser ilegal.

Procede, assim o pedido de pronúncia arbitral quanto a este vício.

### **5.3. DA VIOLAÇÃO DE LEI**

#### **Enquadramento geral**

O AIMI foi introduzido pela Lei n.º 42/2016, de 28 de Dezembro, centrando-se a sua incidência subjectiva, nos termos do artigo 135.º-A, n.º 1, do Código do IMI, nas pessoas singulares ou colectivas que sejam proprietários, usufrutuários ou superficiários de prédios urbanos situados no território português.

No que respeita à incidência objectiva, nos termos do artigo 135.º-B, n.º 1, do Código do IMI, o AIMI incide sobre a soma dos valores patrimoniais tributários dos prédios urbanos situados em território português de que o sujeito passivo seja titular.

Já no que respeita à determinação do valor tributável, o mesmo corresponde à soma dos valores patrimoniais tributários, reportados a 1 de Janeiro do ano a que respeita o AIMI, dos prédios que constam nas matrizes prediais na titularidade do sujeito passivo, nos termos do artigo 135.º-C, n.º 1, do Código do IMI.

Sendo que, no caso em que o sujeito passivo é uma pessoa singular, beneficia de uma dedução ao valor tributável determinado nos termos acima descritos no montante de € 600.000,00, em conformidade com o disposto no artigo 135.º-C, n.º 2, alínea a), do Código do IMI.

Igualmente, no âmbito das regras aplicáveis às pessoas singulares, ao valor tributável apurado, uma vez aplicada a dedução legal, é aplicada uma taxa de 0,7%, e ao valor tributável superior a € 1.000.000,00 a taxa aplicável é de 1%, nos termos do n.º 1 e n.º 2 do artigo 135.º-F do Código do IMI.

### **Da opção pela tributação conjunta**

Sem prejuízo do enquadramento geral preconizado acima, e ainda no âmbito das regras aplicáveis aos sujeitos passivos pessoas singulares, o regime fiscal aplicável estabelece, ainda, outros dois meios de determinação do imposto devido, a saber:

- a opção pela tributação conjunta; e,
- a declaração conjunta da titularidade de prédios para sujeitos passivos casados sob o regime de comunhão de bens.

Com efeito, relativamente à opção pela tributação conjunta, dispõe o artigo 135.º-D, n.º 1, do Código do IMI que *“Os sujeitos passivos casados ou em união de facto para efeitos do artigo 14.º do Código do IRS podem optar pela tributação conjunta deste adicional, somando-se os valores patrimoniais tributários dos prédios na sua titularidade e multiplicando-se por dois o valor da dedução (...)”* de € 600.000,00, a qual se cifra assim em € 1.200.000,00.

Por outro lado, já no que respeita à tributação de casados sob os regimes de comunhão de bens, estabelece o artigo 135.º-D, n.º 2, do Código do IMI que os mesmos, quando não exerçam a opção pela tributação conjunta, *“podem identificar, **através de declaração conjunta**, a titularidade dos prédios, indicando aqueles que são bens próprios de cada um deles e os que são bens comuns do casal”* [nosso negrito].

Em complemento da norma anterior, estabelece o n.º 3 que *“não sendo efectuada a declaração no prazo estabelecido (ou seja, a declaração conjunta para sujeitos passivos casados em comunhão a que alude o n.º 2) o adicional ao imposto municipal sobre imóveis incide, relativamente a cada um dos cônjuges, sobre a soma dos prédios que já constavam da matriz na respectiva titularidade”*.

Ainda com referência a esta declaração conjunta, estabelece o n.º 4 que *“a declaração, de modelo a aprovar por portaria e a apresentar exclusivamente no Portal das Finanças, deve ser efectuada de 1 de Abril a 31 de Maio”*.

Por último, nos termos do disposto no artigo 135.º-G, n.º 2, do Código do IMI *“quando seja exercida a opção pela declaração conjunta prevista no n.º 2 do artigo 135.º-D (e apenas esta), há lugar a uma única liquidação, sendo ambos os sujeitos passivos solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto”*.

Do exposto retiram-se, assim, duas conclusões:

- i. Quanto à titularidade de prédios de sujeitos passivos casados sob o regime de comunhão de bens, o legislador regulou detalhadamente que estes sujeitos passivos devem identificar a titularidade destes prédios através uma declaração conjunta (de modelo a aprovar por portaria) a apresentar exclusivamente no Portal das Finanças e no prazo que decorre entre 1 de Abril e 31 de Maio de cada ano;
- ii. Quanto à tributação conjunta de sujeitos passivos casados em qualquer regime de bens ou unidos de facto, o legislador limitou-se a prescrever que esta pode ser efectuada por opção destes sujeitos passivos, sem, contudo, determinar de que modo ou em que prazo devem estes proceder àquela opção.

Ora, não resultando da lei o modo ou prazo para proceder à opção pela tributação conjunta, outra conclusão não é possível de se retirar senão a de que o Requerente exerceu tempestivamente essa opção, aquando do envio do exercício da respectiva opção para o Serviço de Finanças.

Razão pela qual a AT deveria ter anulado a liquidação do AIMI entretanto emitida, com a correspondente emissão de uma nova liquidação que respeitasse a opção exercida pelo Requerente.

Demonstra, assim, a AT, confundir o regime da tributação conjunta com o regime da declaração conjunta.

Por outro lado, é manifestamente improcedente o argumento da AT segundo o qual a “(...) interpretação literal restritiva [do Requerente] não pode colher qualquer mérito por força da Portaria n.º 90-A/2017, de 1 de Março, que expressamente refere, no seu artigo 1.º, que os modelos declarativos normativamente adoptados se aplicam à opção pela tributação conjunta prevista no n.º 1 do artigo 135.º-D do Código do IMI”.

Com efeito, tal raciocínio ignora de forma grosseira o princípio da legalidade, senão vejamos.

Se de facto a referida Portaria aplicasse o prazo a ambas as realidades, contrariando o disposto na lei, estaríamos perante uma Portaria com carácter inovatório, violando assim o princípio da legalidade a que a AT está adstrita.

### **Da não preclusão do direito à tributação conjunta**

Ainda que se admitisse um entendimento diferente quanto ao modo e prazo de exercício da opção pela tributação conjunta, o qual seria sempre violador do princípio da legalidade, a que a AT se encontra sujeita, por não ter correspondência nem resultar das disposições legais em apreço, tal entendimento também nunca colocaria em causa o direito ao exercício da opção pela tributação conjunta nos termos em que a mesma foi efectuada pelo Requerente.

De facto, tal preclusão sempre teria que resultar expressamente da lei, o que manifestamente não é o caso.

Com efeito, ainda que se considerasse ser o disposto no artigo 135.º-D, n.º 3, do Código do IMI aplicável à opção pela tributação conjunta, o que não se concede por tal não decorrer da lei nos termos acima expostos, sempre se refira que este se limita a estabelecer que não sendo efectuada a declaração no prazo estabelecido, o AIMI é liquidado sobre cada um dos cônjuges sobre a soma dos valores dos prédios que já constavam da matriz na respectiva titularidade.

Todavia, da lei não resulta que fica precludido o direito do sujeito passivo de exercer a respectiva opção pela tributação conjunta *a posteriori*.

Nem tão pouco poderia resultar, uma vez que tal preclusão determinaria o aumento do montante de imposto devido pelo sujeito passivo, consubstanciando-se como uma verdadeira sanção fiscal ao sujeito passivo.

Ora, atento ao facto de este sujeito passivo pode ser sujeito à aplicação de coimas por não cumprimento tempestivo de obrigações declarativas, nos termos do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), o aumento do imposto a pagar sempre representaria uma violação do princípio *ne bis in idem*, desviando-se do âmbito do direito fiscal, por este não se assumir como um ramo de direito sancionatório.

Pelo exposto, resulta claro que ainda que estivesse legalmente consagrado o modo e prazo de exercício da opção pela tributação conjunta, não se encontraria consagrada qualquer preclusão da possibilidade de opção pela tributação conjunta por não observância de um determinado prazo, pelo que qualquer entendimento em sentido contrário sempre estaria ferido de ilegalidade.

Aliás, o entendimento exposto é confirmado pela jurisprudência dos tribunais superiores relativamente à opção pela tributação conjunta ou separada em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), a qual é digna de menção, a título de lugar paralelo, não obstante se tratar de um imposto diferente, atenta a similitude das questões de direito em causa.

Com efeito, veio a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (STA) confirmar que *“não decorrendo da lei a irreversibilidade da opção dos sujeitos passivos que vivam em união de facto pela declaração separada ou conjunta ou a impossibilidade de em declaração de substituição se alterar a opção inicialmente formulada, carece de fundamento legal a interpretação administrativa que considera ser irreversível a opção da composição do agregado familiar, designadamente nos casos de uniões de facto”*.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Cfr. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29-06-2016, processo n.º 099/16.

Conclui-se, assim, que não estando expressamente consagrado na lei a preclusão de um determinado direito por exercício intempestivo ou a irreversibilidade de uma opção do sujeito passivo, não pode a AT vir arguir essa preclusão ou irreversibilidade, por estar vinculada ao princípio da legalidade.

Neste âmbito, saliente-se ainda que a preclusão da opção pela tributação conjunta em sede de IRS já foi objecto de consagração expressa, em virtude da Reforma de 2014.

Todavia, atento o carácter particularmente gravoso da mesma, bem como por fundamentos idênticos aos avançados supra, foi aprovado um regime transitório, pela Lei n.º 3/2017, de 16 de Janeiro, com referência ao IRS de 2015, tendo em vista evitar os efeitos desproporcionados e injustos que decorreriam da aludida preclusão do direito à tributação conjunta, sendo que tal norma foi, inclusivamente, entretanto, eliminada.

Com efeito, se a percepção relativa aos efeitos desproporcionados de uma preclusão desta natureza existiu no âmbito do IRS, justificando mesmo uma alteração legislativa, fica patente que ainda é menos defensável qualquer posição que sustente a preclusão do direito de opção pela tributação conjunta em sede de AIMI, quando a referida preclusão, pura e simplesmente, não resulta de qualquer diploma legal.

Razão pela qual o acto de indeferimento em análise, ao assentar na premissa de que o Requerente exerceu intempestivamente a respectiva opção pela tributação conjunta, está ferido de ilegalidade e deve consequentemente ser anulado.

### **Da natureza meramente formal do exercício de opção**

Para além de tudo o que foi expandido acima, há ainda a salientar que a norma que estabelece a necessidade do sujeito passivo ter de manifestar expressamente a sua vontade de beneficiar da tributação conjunta é susceptível de violar as disposições constitucionais.

Atenta a configuração do AIMI, será sempre mais vantajoso para os sujeitos passivos suportar o imposto ao abrigo da regra da tributação conjunta do que ao abrigo do regime previsto para a tributação singular.

Nesta medida, e principalmente em 2017 que foi o primeiro ano de aplicação deste imposto que assenta num regime jurídico deficiente na sua técnica legislativa, é por demais evidente que a existência de uma obrigação de opção meramente formal é susceptível de violar o princípio da confiança e da previsibilidade, nos termos em que estes se retiram do artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), considerando ser sempre mais benéfico ao sujeito passivo optar pelo regime da tributação conjunta.

Como tal, atendendo a critérios básicos de racionalidade económica de qualquer homem médio, resulta claro que só por lapso ou desconhecimento é que um sujeito passivo que possa beneficiar da tributação conjunta não exercerá a sua opção nesse sentido.

Todavia, uma norma que cria uma obrigação de opção, a qual apenas não será exercida por lapso ou desconhecimento do sujeito passivo, é susceptível de violar o princípio da confiança constitucionalmente protegido.

Acrescente-se, ainda, que, ao contrário do que veio afirmar a AT, o aditamento do artigo 135.º-M, pela Lei n.º 114/2017, de 29 de Dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2018), o qual estabelece um novo prazo de correcção ou manifestação das opções no âmbito do AIMI em nada veio alterar a fundamentação da presente decisão, porquanto, à data dos factos, a redacção legal em vigor não estipulava qualquer prazo para realizar essa opção, pelo que não pode a AT pretender socorrer-se de uma alteração legal superveniente para fazer valer a sua argumentação.

## **6. DECISÃO**

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, concluindo pela anulação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada, com as consequências daí decorrentes;
- b) Condenar a AT no pagamento das custas do processo.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 3.173,80 (três mil, cento e setenta e três euros e oitenta centímetros), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (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).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar pela AT, no montante de € 612 (seiscentos e doze euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2019

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.