

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 327/2017-T

Tema: IRS – Tributação autónoma sobre rendimentos da categoria G. Reforma da decisão arbitral (anexa à decisão).

* Substitui a Decisão Arbitral de 30 de novembro de 2017

Decisão Arbitral - em resultado da anulação decretada pelo TCA Sul, conforme acórdão de 06/12/2018, da decisão arbitral proferida em 30/11/2017.

I – RELATÓRIO

- 1 A... CF¹ ... e B..., CF..., ambos com domicílio fiscal na Rua ... nº ... -...-... Matosinhos, área do ... serviço de finanças de Matosinhos apresentaram um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do nº1 do artigo 2º, do nº 1 do artigo 3º e da alínea a) do nº 1 do artigo 10º, todos do RJAT², sendo requerida a ATA³, com vista à apreciação da legalidade do despacho de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa ...2016... por eles apresentada contra a liquidação de IRS⁴ do ano de 2015 com o nº 2015..., visando a anulação de IRS a mais liquidado no montante de € 5 463.08 e, uma vez que efetuaram o seu pagamento, pretendem a sua devolução acompanhada do pagamento dos competentes juros indemnizatórios.
- 2 O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD⁵ em 16/05/2017 e notificado à ATA na mesma data.

¹ Acrónimo de contribuinte fiscal

² Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

³ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

⁴ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

⁵ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no nº2 do artigo 6º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 01/06/2017, designado árbitro do tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.
- 4 O tribunal foi constituído em 21/07/2017 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visam os requerentes, a anulação do despacho de indeferimento da reclamação referida, oportunamente apresentada, contra a liquidação em causa, com a conseqüente anulação do IRS a mais liquidado e a sua devolução no montante de € 5 463,08, acrescido de juros indemnizatórios.
- 6 Suportam o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que está em causa as tributações autónomas sobre rendimentos da categoria G operadas pela ATA a cada um dos titulares dos rendimentos no ano de 2015, quando a base tributável deveria ser apurada ao rendimento conjunto dos titulares.
- 7 Isto é, a ATA deveria ter tido em conta as mais-valias obtidas por um dos titulares dos rendimentos e as menos-valias obtidas pelo outro e o valor resultante da respetiva soma aritmética é que ficaria sujeito à tributação autónoma.
- 8 Consideram que o entendimento da ATA, para fazer a tributação individual, quando os contribuintes apresentaram declaração conjunta, não resulta da lei, antes pelo contrário, o que deve ser tributado é o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias obtido no conjunto dos rendimentos dos titulares, quando positivo.
- 9 O artigo 43º do CIRS⁶ estabelece 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.
- 10 Na resposta, a requerida, e também em síntese, manteve as posições já expendidas em sede da reclamação graciosa, considerando que não assiste razão aos requerentes uma vez que a liquidação em causa não padece de qualquer vício e conseqüentemente a reclamação graciosa só poderia ser indeferida.

- 11 O apuramento dos rendimentos líquidos é legalmente apurado por titular, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo que se trate de rendimentos da mesma categoria.
- 12 Para ilustrar o seu ponto de vista a ATA refere a impossibilidade de comunicabilidade de rendimentos do mesmo SP⁷, entre diferentes categorias de rendimentos e que o artigo 55º do CIRS apenas permite dedução de perdas relativamente a cada titular de rendimentos e, mesmo neste caso, é necessário que tenha sido feita a opção de englobamento.
- 13 A apresentação conjunta da declaração não colide nem afasta a forma de tributação dos rendimentos das diversas categorias, que é feita por titular de rendimentos e apenas é determinante para o apuramento do quociente familiar e para o apuramento de algumas deduções à coleta, concluindo pela improcedência do pedido

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Junta a resposta da requerida, o tribunal proferiu, em 13/10/2017, despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações orais ou escritas e não tendo sido arroladas testemunhas nem suscitadas exceções considerou reunidas condições para proferir decisão.

O tribunal proferiu decisão em 30 de Novembro de 2017, na qual declarou o pedido de pronúncia arbitral improcedente, mantendo na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa ...2016..., bem como a liquidação a que a mesma se dirigia.

⁶ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

⁷ Acrónimo de Sujeito Passivo

Esta decisão foi anulada, conforme Douro Acórdão de 06/12/2018 do TCA⁸ do Sul, que considerou verificada a causa de nulidade prevista no artigo 615.º, n.º 1, ai. d), do CPC⁹, e artigo 28.º n.º 1, ai. c) do RJAT (omissão de pronúncia), considerando prejudicado o conhecimento da contradição entre os fundamentos e a decisão também alegado pelos recorrentes.

O CAAD em 10/12/2018 procedeu à reabertura do processo, notificando desse facto o Tribunal na mesma data.

Apesar do artigo 29º do RJAT considerar o Tribunal dissolvido com a notificação das partes do arquivamento dos autos, após notificação da decisão, o certo é que, uma vez anulada a decisão e notificada a reabertura do processo, entendemos haver uma constituição ex novo do Tribunal, tendo em conta que a posição das partes está perfeitamente definida e suportada pelos meios de prova já constantes nos autos o Tribunal proferiu despacho em 12/12/2018 a fixar a data da prolação de decisão.

Deste modo, não enfermando o processo de nulidades, cumpre decidir.

III- FUNDAMENTAÇÃO

1 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) Os requerentes pretendem que seja apreciada a legalidade do procedimento da ATA que, face ao anexo G, considerou as mais-valias apuradas na alienação onerosa de valores imobiliários em nome do sujeito passivo B e desconsiderou as menos-valias apuradas na alienação onerosa de valores imobiliários em nome do sujeito passivo A, procedimento que no entender dos requerentes colide com o nº 1 do artigo 43º do CIRS, declarando-se se há ou não lugar à anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa, com a conseqüente anulação do imposto no montante de € 5 463.08, ou se pelo contrário deverão ser mantidas na ordem jurídica.

⁸ Acrónimo de Tribunal Central Administrativo

⁹ Acrónimo de Código de Processo Civil

- b) Em caso de anulação se haverá ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

2– Matéria de Facto

- a) Os requerentes apresentaram, em 11 de Maio de 2016, declaração conjunta de rendimentos modelo 3 de IRS relativa a 2015, na qual consta o estado civil de casados.
- b) A referida declaração foi apresentada com o anexo A respeitante a trabalho dependente, anexo G respeitante a mais – valias e outros incrementos patrimoniais e anexo H respeitante a benefícios fiscais e deduções.
- c) Em cada um dos anexos constam individualizados os valores respeitantes a cada um dos sujeitos passivos.
- d) Em 16 de Novembro de 2016 foram notificados para apresentar os documentos de suporte ao preenchimento da declaração o que fizeram em 25 do mesmo mês.
- e) Posteriormente foram notificados da liquidação de IRS do ano em causa, com o nº 2015... no montante €11342,25 tendo procedido ao seu pagamento.
- f) Não concordando com a aludida liquidação, por verificarem que, em seu entender, teriam suportado imposto adicional de € 5 463.08 indevidamente, apresentaram reclamação graciosa.
- g) Tal reclamação, com o nº ...2016..., foi tramitada na direção de finanças do Porto e veio a ser expressamente indeferida conforme despacho de 15/02/2017, na mesma data notificado.
- h) Os sujeitos passivos são co titulares de conta de títulos do Banco C... .

Os factos descritos estão provados em documentos juntos aos autos ou do processo administrativo, não foram impugnados pelas partes e são os considerados relevantes para a decisão da causa.

3- Matéria de Direito

O Acórdão do TCA do Sul, já referido, declarou nula a decisão proferida por este Tribunal em 30/11/2017, por considerar verificada a omissão de pronúncia suscitada pelos requerentes, considerando prejudicada o conhecimento da questão do eventual vício de contradição entre fundamentos e decisão, também suscitado pelos impugnantes.

Iremos manter a estrutura da decisão e no local próprio, procuraremos colmatar as insuficiências que levaram à anulação da decisão pelo Venerando Tribunal.

Os requerentes consideram que quer a liquidação quer a decisão de indeferimento do processo de reclamação são ilegais, invocando como suporte da sua convicção, a violação do princípio da participação, dado não terem sido notificados para exercerem o direito de audição prévia antes da emissão da liquidação aqui em causa, também consideram violado o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos ao ter em conta apenas as componentes positivas de rendimentos, desprezando as componentes negativas e, por último, a existência de erro nos pressupostos de facto e violação de lei, pela errada interpretação e aplicação dos artigos 22º nº1 e 3 b) e 43º nº 2 a 6 do CIRS, factos que obrigam à sua anulação. Vejamos:

3.1 – Violação do princípio da participação

Na perspetiva dos requerentes a liquidação em causa padece de vício de forma por preterição de formalidade legal essencial o que viola as disposições contidas nos artigos 60º nº 1 a) e nº 5 da LGT¹⁰ e 267º da CRP¹¹, na medida em que a mesma não poderia ter sido emitida sem a sua audiência prévia, dado haver divergência de entendimento entre a ATA e os sujeitos passivos e que a formulação “ com base na declaração do contribuinte” constante da alínea a) do nº 2 do artigo 60º da LGT deverá ser entendida que a dispensa da audição prévia só deverá ocorrer quando a liquidação for efetuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspetos factual e jurídico.

Observando o conteúdo do nº 2 alínea a) do artigo 60º da LGT verificamos que a dispensa da audição prévia ocorre no caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte, sem qualquer correção técnica ou outra que os altere.

¹⁰ Acrónimo de Lei Geral Tributária

¹¹ Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

No caso concreto, os requerentes foram chamados a apresentar os documentos de suporte ao preenchimento da declaração, o que fizeram, tendo sido mantidos os valores declarados, sobre os quais recaiu o imposto apurado e oportunamente notificado.

Diferente seria se ATA corrigisse alguns dos valores declarados, aí sim, teria de fazer a audição prévia, convidando os sujeitos passivos a pronunciarem-se, sobre as correções que pretendia levar a efeito. Ora, como já se referiu, a ATA aceitou os valores declarados quer para a aquisição quer para a realização dos valores imobiliários, e também as despesas e encargos suportados.

Foi com esses valores que a ATA apurou o imposto a pagar pelos requerentes, não havendo por isso lugar à audição prévia, uma vez que a liquidação teve em conta, exclusivamente, os valores declarados pelos requerentes e as normas legais que considerou aplicáveis.

Num momento posterior à liquidação, após a sua notificação, os requerentes discordam da forma de cálculo do imposto e contra o qual reagiram através de reclamação graciosa já referida e que teve a sua tramitação.

Face a estas circunstâncias a ATA não tinha que proceder a audição prévia antes de levar a efeito a liquidação, uma vez que esta foi suportada integralmente nos valores declarados pelos sujeitos passivos, conforme previsto no n.º 2 alínea a) do artigo 60.º da LGT, não padecendo, por isso, a liquidação do vício invocado pelos requerentes.

3.2- Violação do princípio da capacidade contributiva

Notificados do imposto apurado com base nos valores por eles declarados, os requerentes, como já se viu, apresentaram reclamação contra a forma de cálculo do mesmo, pois consideram que ao fazerem declaração conjunta de rendimentos, pretenderam que fosse sujeito a tributação o rendimento do agregado familiar e que, para esse efeito, deveria atender-se à capacidade contributiva do agregado, considerando quer as componentes positivas quer as negativas e que, no seu caso, foi desconsiderada a componente negativa, a menos-valia declarada pelo sujeito passivo A, no âmbito da categoria G, ao mesmo tempo que foi tributada a mais-valia declarada na mesma categoria pelo sujeito passivo B.

A reclamação graciosa interposta veio a ser expressamente indeferida, tendo ocorrido a notificação dos sujeitos passivos para o exercício de audição a que alude o artigo 60º da LGT, tendo a ATA transformado a intenção de indeferir em indeferimento expresso, conforme despacho de 15/02/2017 e notificado na mesma data aos requerentes.

Não concordando com a decisão da ATA, dado entenderem, que a mesma não está fundamentada, se limita a reproduzir trechos de normas do CIRS e a invocar a tributação dos rendimentos a taxas especiais, e ainda que a lei não determina o apuramento individual do rendimento da categoria G, no que a contribuintes casados respeita, bem pelo contrário, o artigo 43º n.º 1 do CIRS refere que a tributação incide sobre o saldo apurado entre as mais- valias e as menos- valias, tendo a ATA apenas considerado os incrementos patrimoniais positivos para aferição da capacidade contributiva, desconsiderando os negativos, ambos refletidos na conta bancária do C... de que ambos são co- titulares, sem qualquer fundamentação ou prova cujo ónus lhe compete.

Tal como no processo de reclamação a ATA entende que não assiste razão aos requerentes, na medida em que o apuramento dos rendimentos líquidos é sempre efetuado por titular, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo em rendimentos da mesma categoria. Nem tão pouco, no caso de rendimentos do mesmo titular, é possível a comunicabilidade de rendimentos entre categorias, exemplificando, com a situação de sujeito passivo com rendimentos da categoria A e B que não pode repercutir prejuízos da categoria B no imposto a pagar pelos rendimentos da categoria A.

Na verdade, a redação dada ao n.º 1 do artigo 55º do CIRS, pela Lei 82-E/2014 de 31 de Dezembro, refere: “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 seguintes termos.” ...

Este normativo estabelece que o apuramento é feito por titular e, no caso de haver resultados líquidos negativos eles só serão dedutíveis nos resultados líquidos positivos da mesma categoria e do mesmo titular.

A alínea d) do mesmo normativo prevê a possibilidade de reporte de prejuízos nos cinco anos seguintes: ”o saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1º do artigo 10º, poder ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento”.

Mas também esse reporte é feito por titular e categoria e exige o englobamento dos rendimentos.

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.

3.3 - Existência de erro nos pressupostos de facto e violação de lei

Da matéria de facto provada consta a co titularidade de conta de títulos no C... em nome dos requerentes que consideram que a ATA pretende aferir individualmente o rendimento da categoria G, quando em lugar algum isso é referido na lei, ao mesmo tempo que faz uma errada interpretação e aplicação dos artigos 22º nº 1 e 3 b) e 43º nº 2 a 6, ambos do CIRS, o que conduziu a que decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação em causa estejam inquinadas de erro nos pressupostos de facto e violação da lei e, tais normativos, a serem interpretados como o são pela ATA, seriam materialmente inconstitucionais, isto para além da aplicação analógica do artigo 55º nº 1 alínea d), ao estabelecer um critério de mais e menos-valias a cada titular de rendimento, procedimento que considera violador do artigo 11º nº 4 da LGT, por tudo isto considera violados os artigos 67º nº 2 alínea f), 103º nº 2, 104º nº 1 e 165º nº 1 i) todos da CRP.

Os argumentos da ATA passam por afirmar o procedimento correto dos serviços dado que a lei determina o apuramento dos rendimentos líquidos por sujeito passivo e por categoria, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares.

O Tribunal considerou provado que os requerentes são co titulares de conta de títulos no Banco C... mas isso não implica que o apuramento dos resultados líquidos (positivos ou negativos) seja feito em conjunto. Na verdade, estamos em presença de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares que, de acordo com a CRP, artigo 104º nº1, será único e progressivo e terá em conta as necessidades e rendimentos do agregado familiar. Com vista à satisfação desta norma constitucional, o legislador fiscal criou o mecanismo da classificação dos rendimentos em categorias, atendendo à diversidade das fontes de rendimento e regimes de tributação, sem prejuízo do tratamento unitário. No caso das sociedades conjugais, ao fazer o apuramento do imposto em função do somatório dos rendimentos de cada cônjuge, facto que poderia conduzir a alguma discriminação relativamente ao apuramento individual, o legislador introduzindo dispositivos que procuram neutralizar esse efeito, tais como tabelas próprias para a sociedade conjugal, quociente conjugal e familiar e deduções ampliadas. Desta forma, procurou corresponder à conceção de tributação dos rendimentos consoante as suas fontes e titulares. A situação de contas conjuntas nas sociedades conjugais é normal que existam, mas não é isso que vai levar a tratar rendimentos prediais de um cônjuge da mesma forma que são tratados os rendimentos comerciais do outro, isto para dizer que o apuramento dos rendimentos é feito por categoria de rendimentos e contribuintes de acordo com o CIRS, independentemente das contas conjuntas que utilizam para e no exercício das suas atividades ou aquisições individuais. A comunicabilidade das perdas estão excluídas para as categorias dos rendimentos do trabalho independente, dos rendimentos comerciais, industriais e agrícolas e ainda para os rendimentos de mais-valias, isto sem prejuízo do reporte de perdas em anos futuros para as diferentes categorias de rendimentos nos termos previstos no artigo 55º do CIRS.

Os cônjuges ou os unidos de facto podem exercer na própria declaração anual a opção de tributação conjunta ou separada, no caso concreto a opção foi de declaração conjunta o que, teve relevância para o apuramento do quociente familiar e das deduções à coleta, observando, desta forma, a situação do agregado familiar, mas isso não implica forma diversa do apuramento por categorias de rendimentos, a cada cônjuge e não se diga que isso não decorre da lei, repare-se no teor do nº 1 do artigo 55º do CIRS:” 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 seguintes termos:”...

d) O saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do n.º 1 do artigo 10.º, pode ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento.

Esta norma apenas exclui o reporte de prejuízos para o caso de não englobamento e não a forma de apuramento por sujeito passivo e repare-se que é usada a terminologia “sujeito passivo e não sujeitos passivos”. E compreende-se que assim seja, com vista a incentivar o englobamento e, conseqüentemente, proporcionar uma tributação a taxa mais alta do que a prevista no artigo 72º do CIRS. É que só há benefício para os sujeitos passivos, no caso de ficarem no 1º escalão da tabela do artigo 68º do CIRS que tem taxa inferior a 28% aplicada na tributação autónoma. No caso em que não há englobamento não há reporte de prejuízos, sendo o saldo apurado por sujeito passivo, conforme determina o corpo do citado artigo 55º e neste sentido, aponta também o corpo do artigo 124º do mesmo diploma: “As instituições de crédito e sociedades financeiras devem comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira, até ao final do mês de março de cada ano, relativamente a cada sujeito passivo, através de modelo oficial”.

Como já se disse estamos em presença de um imposto sobre o rendimento de pessoas singulares e não de um imposto sobre sociedades conjugais, daí resulta que o saldo a que alude o nº 1 do artigo 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, determinadas nos termos dos artigos seguintes”, respeita ao saldo apurado a cada sujeito passivo. Repare-se que no caso concreto os sujeitos passivos cumpriram toda a mecânica do IRS, preenchendo, o quadro 9 do anexo G, com os valores respeitantes a cada um, não tendo havido qualquer correção técnica operada pela ATA, sendo a liquidação aqui posta em crise suportada por todos os elementos declarados pelos sujeitos passivos e respeitado o apuramento levado a efeito em cada categoria de rendimentos e a cada cônjuge.

Quanto à aplicação analógica do artigo 55º nº 1 alínea d) pela ATA de modo a estabelecer um critério de afetação a cada titular de rendimento, violando desta forma o nº 4 do artigo 11º da LGT, seria necessário, para haver analogia, que houvesse lacuna, isto é, os factos

concretos não estivessem regulados na lei, mas como já se viu, a lei prevê o apuramento do rendimento coletável IRS através do apuramento dos rendimentos auferidos em cada categoria, por cada sujeito passivo, depois de feitas as deduções e abatimentos inerentes a cada uma das categorias e a cada um dos sujeitos passivos, conforme determina a natureza do imposto e a intercomunicabilidade dos resultados negativos entre categorias e sujeitos passivos, como já se viu.

Relativamente à alegada inconstitucionalidade material da interpretação da ATA, com violação de princípios constitucionais como os da capacidade contributiva, proteção da família, tipicidade e legalidade, plasmados no artigo 67º 2 alínea f), 104º, nº 1, 103º nº 2 e 165º nº~1 alínea i) da CRP, o Tribunal considera que todos os direitos e princípios constitucionais devem ser valorados em igualdade, isto é, nenhum é mais importante que os outros e, quer o legislador ordinário quer o aplicador das normas deve, em cada momento sopesar o que deve prevalecer e a forma de preenchimento dos restantes, vejamos então:

Na proteção à família, como já se viu, o legislador do IRS criou mecanismos de preenchimento desse princípio, nomeadamente com a criação de tabelas próprias para a sociedade conjugal, quociente conjugal e familiar e deduções ampliadas.

Na capacidade contributiva o legislador tem conta os incrementos positivos e negativos por sujeito passivo, afastando a intercomunicabilidade, como já se viu, o que se aceita pela natureza do imposto e também pela diminuição de receitas a que a comunicabilidade levaria, prevalecendo nestas circunstâncias a natureza individual do imposto e a necessidade da receita.

Quanto aos princípios da tipicidade e legalidade é evidente que não foram violados, dado que as normas do IRS, nesta matéria não sofrem de qualquer lacuna, pelo que não houve recurso a analogia, com já se deixou expresso.

Assim, face ao exposto, o Tribunal considera que quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa quer a liquidação não sofrem dos vícios apontados pelos requerentes, nem o procedimento da ATA é violador das normas constitucionais invocadas, e estão em consonância com os elementos declarados pelos requerentes e, por isso, deverão ser mantidas na ordem jurídica.

3.4 – Direito a juros indemnizatórios

Dada a conclusão a que se chegou anteriormente, torna-se desnecessário apreciar esta matéria.

IV – DECISÃO

Assim o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e conseqüentemente manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa ...2016..., apresentada pelos requerentes, bem como a liquidação 2015..., a que a mesma se dirigia.
- b) Fixar o valor do Processo em € 5 463,08, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC, 97-A do CPPT¹² e 3º nº 2 do RCPAT¹³.
- c) Custas a cargo dos requerentes, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 612,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 11de Janeiro de 2019

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro

Arlindo José Francisco

¹² Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

¹³ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Procedimentos de Arbitragem Tributária

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 327/2017-T

Tema: IRS – Tributação autónoma sobre rendimentos da categoria G. – Decisão arbitral reformada pela decisão de 11 de janeiro de 2019.

* Substituída pela Decisão Arbitral de 11 de janeiro de 2019

Decisão Arbitral

I – RELATÓRIO

- 1 A... CF¹⁴ ... e B..., CF ..., ambos com domicílio fiscal na Rua ... n.º...– ...-... Matosinhos, área do ... serviço de finanças de Matosinhos apresentaram um pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º1 do artigo 2.º, do n.º 1 do artigo 3.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, todos do RJAT¹⁵, sendo requerida a ATA¹⁶, com vista à apreciação da legalidade do despacho de indeferimento que recaiu sobre a reclamação graciosa ...2016... por eles apresentada contra a liquidação de IRS¹⁷ do ano de 2015 com o n.º 2015..., visando a anulação de IRS a mais liquidado no montante de € 5 463.08 e, uma vez que efetuaram o seu pagamento, pretendem a sua devolução acompanhada do pagamento dos competentes juros indemnizatórios.
- 2 O pedido foi feito sem exercer a opção de designação de árbitro, vindo a ser aceite pelo Exmo Senhor Presidente do CAAD¹⁸ em 16/05/2017 e notificado à ATA na mesma data.
- 3 Nos termos e para efeitos do disposto no n.º2 do artigo 6.º do RJAT por decisão do Exmo Senhor Presidente do Conselho Deontológico, devidamente comunicado às partes, nos prazos legalmente aplicáveis, foi, em 01/06/2017, designado árbitro do

¹⁴ Acrónimo de contribuinte fiscal

¹⁵ Acrónimo de Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária

¹⁶ Acrónimo de Autoridade Tributária e Aduaneira

¹⁷ Acrónimo de Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

tribunal Arlindo José Francisco, que comunicou a aceitação do encargo, no prazo legalmente estipulado.

- 4 O tribunal foi constituído em 21/07/2017 de harmonia com as disposições contidas na alínea c) do nº 1 do artigo 11º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º da Lei nº 66-B/2012, de 31 de Dezembro.
- 5 Com o seu pedido, visam os requerentes, a anulação do despacho de indeferimento da reclamação referida, oportunamente apresentada, contra a liquidação em causa, com a consequente anulação do IRS a mais liquidado e a sua devolução no montante de € 5 463,08, acrescido de juros indemnizatórios.
- 6 Suportam o seu ponto de vista, em síntese, no entendimento de que está em causa as tributações autónomas sobre rendimentos da categoria G operadas pela ATA a cada um dos titulares dos rendimentos no ano de 2015, quando a base tributável deveria ser apurada ao rendimento conjunto dos titulares.
- 7 Isto é, a ATA deveria ter tido em conta as mais-valias obtidas por um dos titulares dos rendimentos e as menos - valias obtidas pelo outro e o valor resultante da respetiva soma aritmética é que ficaria sujeito à tributação autónoma.
- 8 Consideram que o entendimento da ATA, para fazer a tributação individual, quando os contribuintes apresentaram declaração conjunta, não resulta da lei, antes pelo contrário, o que deve ser tributado é o saldo apurado entre as mais-valias e as menos-valias obtido no conjunto dos rendimentos dos titulares, quando positivo.
- 9 O artigo 43º do CIRS¹⁹ estabelece 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.
- 10 Na resposta, a requerida, e também em síntese, manteve as posições já expendidas em sede da reclamação graciosa, considerando que não assiste razão aos requerentes uma vez que a liquidação em causa não padece de qualquer vício e consequentemente a reclamação graciosa só poderia ser indeferida.

¹⁸ Acrónimo de Centro de Arbitragem Administrativa

¹⁹ Acrónimo de Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

- 11 O apuramento dos rendimentos líquidos é legalmente apurado por titular, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo que se trate de rendimentos da mesma categoria.
- 12 Para ilustrar o seu ponto de vista a ATA refere a impossibilidade de comunicabilidade de rendimentos do mesmo SP²⁰, entre diferentes categorias de rendimentos e que o artigo 55º do CIRS apenas permite dedução de perdas relativamente a cada titular de rendimentos e, mesmo neste caso, é necessário que tenha sido feita a opção de englobamento.
- 13 A apresentação conjunta da declaração não colide nem afasta a forma de tributação dos rendimentos das diversas categorias, que é feita por titular de rendimentos e apenas é determinante para o apuramento do quociente familiar e para o apuramento de algumas deduções à coleta.

II - SANEAMENTO

O tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas de harmonia com os artigos 4º e 10º, nº2 do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.

Junta a resposta da requerida, o tribunal proferiu, em 13/10/2017, despacho a dispensar a reunião prevista no artigo 18º do RJAT, bem como a produção de alegações orais ou escritas e não tendo sido arroladas testemunhas nem suscitadas exceções considerou reunidas condições para proferir decisão.

Deste modo, não enfermando o processo de nulidades, cumpre decidir.

²⁰ Acrónimo de Sujeito Passivo

III- FUNDAMENTAÇÃO

2 – As questões a dirimir, com interesse para os autos, são as seguintes:

- a) Os requerentes pretendem que seja apreciada a legalidade do procedimento da ATA que, face ao anexo G, considerou as mais-valias apuradas na alienação onerosa de valores imobiliários em nome do sujeito passivo B e desconsiderou as menos-valias apuradas na alienação onerosa de valores imobiliários em nome do sujeito passivo A, isto é, não teve em conta o saldo das mais-valias e menos-valias no apuramento dos rendimentos qualificados como mais-valias, conforme previsto no n.º 1 do artigo 43.º do CIRS, declarando-se se há ou não lugar à anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa, com a consequente anulação do imposto no montante de € 5 463.08.
- b) Em caso afirmativo se haverá ou não lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

3 – Matéria de Facto

- a) Os requerentes apresentaram, em 11 de Maio de 2016, declaração conjunta de rendimentos modelo 3 de IRS relativa a 2015, na qual consta o estado civil de casados.
- b) A referida declaração foi apresentada com o anexo A respeitante a trabalho dependente, anexo G respeitante a mais – valias e outros incrementos patrimoniais e anexo H respeitante a benefícios fiscais e deduções.
- c) Em cada um dos anexos constam individualizados os valores respeitantes a cada um dos sujeitos passivos.
- d) Em 16 de Novembro de 2016 foram notificados para apresentar os documentos de suporte ao preenchimento da declaração o que fizeram em 25 do mesmo mês.

- e) Posteriormente foram notificados da liquidação de IRS do ano em causa, com o nº 2015..., no montante €11342,25 tendo procedido ao seu pagamento.
- f) Não concordando com a aludida liquidação, por verificarem que, em seu entender, teriam suportado imposto adicional de € 5 463.08 indevidamente, apresentaram reclamação graciosa.
- g) Tal reclamação, com o nº ...2016..., foi tramitada na direção de finanças do Porto e veio a ser expressamente indeferida conforme despacho de 15/02/2017, na mesma data notificado.
- h) Os sujeitos passivos são co titulares de conta de títulos do Banco C... .

Os factos descritos estão provados em documentos juntos aos autos ou do processo administrativo, não foram impugnados pelas partes e são os considerados relevantes para a decisão da causa.

3- Matéria de Direito

Os requerentes consideram que quer a liquidação quer a decisão de indeferimento do processo de reclamação são ilegais, invocando como suporte da sua convicção, a violação do princípio da participação, dado não terem sido notificados para exercerem o direito de audição prévia antes da emissão da liquidação aqui em causa, também consideram violado o princípio da capacidade contributiva dos sujeitos passivos ao ter em conta apenas as componentes positivas de rendimentos, desprezando as componentes negativas e, por último, a existência de erro nos pressupostos de facto e violação de lei, pela errada interpretação e aplicação dos artigos 22º nº1 e 3 b) e 43º nº 2 a 6 do CIRS, factos que obrigam à sua anulação. Vejamos:

3.1 – Violação do princípio da participação

Na perspetiva dos requerentes a liquidação em causa padece de vício de forma por preterição de formalidade legal essencial o que viola as disposições contidas nos artigos

60º nº 1 a) e nº 5 da LGT²¹ e 267º da CRP²², na medida em que a mesma não poderia ter sido emitida sem a sua audiência prévia, dado haver divergência de entendimento entre a ATA e os sujeitos passivos e que a formulação “ com base na declaração do contribuinte” constante da alínea a) do nº 2 do artigo 60º da LGT deverá ser entendida que a dispensa da audiência prévia só deverá ocorrer quando a liquidação for efetuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspetos factual e jurídico.

Observando o conteúdo do nº 2 alínea a) do artigo 60º da LGT verificamos que a dispensa da audiência prévia ocorre no caso de a liquidação se efetuar com base na declaração do contribuinte, sem qualquer correção técnica ou outra que os altere.

No caso concreto, os requerentes foram chamados a apresentar os documentos de suporte ao preenchimento da declaração, o que fizeram, tendo sido mantidos os valores declarados, sobre os quais recaiu o imposto apurado e oportunamente notificado.

Diferente seria se ATA corrigisse alguns dos valores declarados, aí sim, teria de fazer a audiência prévia, convidando os sujeitos passivos a pronunciarem-se, sobre as correções que pretendia levar a efeito. Ora, como já se referiu, a ATA aceitou os valores declarados quer para a aquisição quer para a realização dos valores imobiliários, e também as despesas e encargos suportados.

Foi com esses valores que a ATA apurou o imposto a pagar pelos requerentes, não havendo por isso lugar à audiência prévia, uma vez que a liquidação teve em conta, exclusivamente, os valores declarados pelos requerentes.

Num momento posterior à liquidação, após a sua notificação, os requerentes discordam da forma de cálculo do imposto e contra o qual reagiram através de reclamação graciosa já referida e que teve a sua tramitação.

Face a estas circunstâncias a ATA não tinha que proceder a audiência prévia antes de levar a efeito a liquidação, uma vez que esta foi suportada integralmente nos valores declarados

²¹ Acrónimo de Lei Geral Tributária

²² Acrónimo de Constituição da República Portuguesa

pelos sujeitos passivos, conforme previsto no nº 2 alínea a) do artigo 60º da LGT, não padecendo, por isso, a liquidação do vício invocado pelos requerentes.

3.2- Violação do princípio da capacidade contributiva

Notificados do imposto apurado com base nos valores por eles declarados, os requerentes, como já se viu, apresentaram reclamação contra a forma de cálculo do mesmo, pois consideram que ao fazerem declaração conjunta de rendimentos, pretenderam que fosse sujeito a tributação o rendimento do agregado familiar e que, para esse efeito, deveria atender-se à capacidade contributiva do agregado, considerando quer as componentes positivas quer as negativas e que, no seu caso, foi desconsiderada a componente negativa, a menos-valia declarada pelo sujeito passivo A, no âmbito da categoria G, ao mesmo tempo que foi tributada a mais-valia declarada na mesma categoria pelo sujeito passivo B.

A reclamação graciosa interposta veio a ser expressamente indeferida, tendo ocorrido a notificação dos sujeitos passivos para o exercício de audição a que alude o artigo 60º da LGT, tendo a ATA transformado a intenção de indeferir em indeferimento exposto, conforme despacho de 15/02/2017 e notificado na mesma data aos requerentes.

Não concordando com a decisão da ATA, dado entenderem, que a mesma não está fundamentada, se limita a reproduzir trechos de normas do CIRS e a invocar a tributação dos rendimentos a taxas especiais, e ainda que a lei não determina o apuramento individual do rendimento da categoria G, no que a contribuintes casados respeita, bem pelo contrário, o artigo 43º nº 1 do CIRS refere que a tributação incide sobre o saldo apurado entre as mais- valias e as menos- valias, tendo a ATA apenas considerado os incrementos patrimoniais positivos para aferição da capacidade contributiva, desconsiderando os negativos, ambos refletidos na conta bancária do C... de que ambos são co- titulares, sem qualquer fundamentação ou prova cujo ónus lhe compete.

Tal como no processo de reclamação a ATA entende que não assiste razão aos requerentes, na medida em que o apuramento dos rendimentos líquidos é sempre efetuado por titular, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares, mesmo em rendimentos da

mesma categoria. Nem tão pouco, no caso de rendimentos do mesmo titular, é possível a comunicabilidade de rendimentos entre categorias, exemplificando, com a situação de sujeito passivo com rendimentos da categoria A e B que não pode repercutir prejuízos da categoria B no imposto a pagar pelos rendimentos da categoria A.

Na verdade a redação dada ao nº 1 do artigo 55º do CIRS, pela Lei 82-E/2014 de 31 de Dezembro, refere: “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 seguintes termos.” ...

Este normativo estabelece que o apuramento é feito por titular e, no caso de haver resultados líquidos negativos eles só serão dedutíveis nos resultados líquidos positivos da mesma categoria e do mesmo titular.

A alínea d) do mesmo normativo prevê a possibilidade de reporte de prejuízos nos cinco anos seguintes: “o saldo negativo apurado num determinado ano, relativo às operações previstas nas alíneas b), c), e), f), g) e h) do nº 1º do artigo 10º, poder ser reportado para os cinco anos seguintes quando o sujeito passivo opte pelo englobamento”.

Mas também esse reporte é feito por titular e categoria e exige o englobamento dos rendimentos.

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 perspectiva 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.

3.3 - Existência de erro nos pressupostos de facto e violação de lei

Os requerentes consideram que a ATA fez uma errada interpretação e aplicação dos artigos 22º nº 1 e 3 b) e 43º nº 2 a 6, ambos do CIRS, o que conduziu a que decisão de indeferimento da reclamação graciosa e a liquidação em causa estejam inquinadas de erro nos pressupostos de facto e violação da lei e, tais normativos, a serem interpretados como o são pela ATA, seriam materialmente inconstitucionais, isto para além da aplicação analógica do artigo 55º nº 1 alínea d), ao estabelecer um critério de mais e menos-valias a cada titular de rendimento, procedimento que considera violador do artigo 11º nº 4 da LGT, por tudo isto considera violados os artigos 67º nº 2 alínea f), 103º nº 2, 104º nº 1 e 165º nº 1 i) todos da CRP.

Os argumentos da ATA passam por afirmar o procedimento correto dos serviços dado que a lei determina o apuramento dos rendimentos líquidos por sujeito passivo e por categoria, não existindo comunicabilidade de rendimentos entre titulares.

O tribunal não reconhece a errada interpretação alegada pelos requerentes no que concerne aos artigos 22º nº 1 e 3) e 43º nº 2 a 6, na medida em que na liquidação em causa foram considerados os rendimentos auferidos e declarados pelos sujeitos passivos nas respetivas categorias, com as deduções e abatimentos inerentes, por sujeito passivo, como decorre da lei e da natureza do imposto, não tendo a ATA procedido a qualquer correção técnica. Quanto ao artigo 43º do CIRS, o saldo a que o mesmo se refere, é o apurado em cada categoria e a cada titular dada a incomunicabilidade de rendimentos entre categorias e titulares.

Quanto à aplicação analógica do artigo 55º nº 1 alínea d) também não se verifica, na verdade a redação do nº 1 é explícita “ **em qualquer categoria e a cada titular**” não havendo qualquer lacuna a preencher, não se entende, por isso, a invocação da analogia, não havendo, qualquer violação ao nº 4 do artigo 11º da LGT nem das normas

constitucionais invocadas, considerando-se quer a decisão de indeferimento da reclamação graciosa quer a liquidação em causa estarem em consonância com as normas legais ao tempo em vigor.

Como já se referiu a tributação conjunta apenas tem relevância para o apuramento do quociente familiar e de algumas deduções à coleta, sendo o rendimento líquido apurado por titular.

Nesta perspetiva o tribunal conclui que quer o ato de indeferimento da reclamação graciosa quer a liquidação não violam as normas legais em vigor e, por isso, deverão ser mantidas na ordem jurídica.

3.4 – Direito a juros indemnizatórios

Dada a conclusão a que se chegou anteriormente, torna-se desnecessário apreciar esta matéria.

IV – DECISÃO

Assim o tribunal decide:

- a) Declarar o pedido de pronúncia arbitral totalmente improcedente e conseqüentemente manter na ordem jurídica o ato de indeferimento da reclamação graciosa apresentada bem como a liquidação a que a mesma se dirigia.
- b) Fixar o valor do Processo em € 5 463,08, considerando as disposições contidas nos artigos 299º nº 1 do CPC²³, 97-A do CPPT²⁴ e 3º nº 2 do RCPAT²⁵.

²³ Acrónimo de Código de Processo Civil

²⁴ Acrónimo de Código de Procedimento e de Processo Tributário

²⁵ Acrónimo de Regulamento de Custas nos Procedimentos de Arbitragem Tributária

- c) Custas a cargo dos requerentes, ao abrigo do nº4 do artigo 22º do RJAT, no montante de € 612,00 de acordo com o disposto na tabela I referida no artigo 4º do RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 30 de Novembro de 2017

Texto elaborado em computador, nos termos, nos termos do artigo 131º, nº 5 do CPC, aplicável por remissão do artigo 29º, nº1, alínea e) do RJAT, com versos em branco e revisto pelo tribunal.

O árbitro,

Arlindo José Francisco