

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 774/2020-T

Tema: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) – União de facto.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. **A...**, doravante “Requerente”, contribuinte fiscal número..., com residência fiscal na Rua ... n.º ..., ..., ...-... ..., veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do artigo 10.º, n.ºs 1 e 2 do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), aprovado pelo Decreto-lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com as alterações subsequentes, e dos artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, com vista à declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”)**, no valor de € 36.956,21, referente ao ano de 2018, identificada com o n.º 2018..., bem como do despacho de indeferimento parcial proferido pela Direção de Finanças de Portalegre, em sede de processo de reclamação graciosa com o n.º de processo ...2020... sobre o antedito ato de liquidação.
2. É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

3. Em 21 de dezembro de 2020, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação, nomeadamente com a notificação da AT no dia 28 de dezembro de 2020.

4. Em conformidade com os artigos 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou como árbitro do Tribunal Arbitral Singular a Exma. Sra. Dra. Susana Constantino, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação em 3 de maio de 2021, não manifestaram vontade de a recusar, nos termos dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. O Tribunal Arbitral Singular ficou constituído em 21 de maio de 2021.

6. A Requerida foi notificada através de despacho arbitral, de 2 de junho de 2021, para os efeitos previstos no artigo 17.º do RJAT.

7. A Requerida, a 6 de julho de 2021 juntou cópia do Processo Administrativo tendo apresentado Resposta a 7 de julho de 2021.

8. O Tribunal Arbitral, por despacho datado de 4 de agosto de 2021, procedeu à designação do dia 10 de setembro de 2021, às 14:15, para realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT para inquirição das testemunhas da Requerente, a apresentar.

9. No referido dia, foi reunido o tribunal arbitral nos termos do RJAT tendo presidido a esta reunião o Árbitro nomeado, o Exmo. Dr. B..., na qualidade de mandatário do Requerente e a Exma. Dra. C..., jurista em representação da Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira tendo a legitimidade de ambos sido validade conforme procuração e Despacho juntos aos Autos.

10. No âmbito da acima referida reunião, foi inquirida pelo Tribunal Arbitral a testemunha D... arrolada pelo Requerente tendo sido ainda solicitada, por parte do mandatário do Requerente, a substituição da testemunha E... pela testemunha F... tendo, ainda, informado que prescindia da testemunha G... tendo a representante da Requerida declarado nada ter a opor.

11. As Partes foram notificadas para apresentarem alegações escritas sucessivas e fixado o prazo para prolação da decisão arbitral. O Tribunal Arbitral advertiu a Requerente de que até à data da prolação da decisão arbitral deveria proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente, nos termos do artigo 4.º, n.º 4 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”) e comunicar o pagamento ao CAAD Tribunal Arbitral, por despacho de 10 de setembro de 2021, notificou ambas as Partes para apresentarem alegações simultâneas por escrito no prazo de 15 dias.

12. As alegações foram apresentadas a 28 de setembro de 2021 quer pelo Requerente quer pela Requerida.

13. A posição do Requerente é, em resumo, a seguinte:

- 13.1.O Requerente invoca que demonstrou que a sua habitação própria e permanente era, a 31.12.2018, na Rua ... n.º ..., r/c Dt.º, ...-... Portalegre, e não na morada presumida derivada do seu domicílio fiscal na Rua ... n.º..., ..., ...-... Margem.
- 13.2.Considera o Requerente que fez prova documental de que a habitação sita na Rua ... n.º..., ..., ...-... Portalegre estava registada, junto da AT, em seu nome.
- 13.3.Considera, de igual modo, que fez igual prova documental da titularidade dos contratos de água e eletricidade para o local de consumo localizado da referida morada (Rua ... n.º..., ..., ...-...Portalegre).
- 13.4.No que se refere à união de facto com H..., entende o Requerente que provou documentalmente que têm ambos o estado civil de unidos de facto com 3 filhos em comum.
- 13.5.Tendo junto aos Autos uma declaração sob compromisso de honra, em conjunto com H..., onde declaram, para efeitos do n.º 2 do artigo 2 A da Lei 7/2001, de 11 de maio, que vivem em condições análogas às dos cônjuges há mais de 2 anos, contados com referência a 31.12.2018, na Rua ... n.º..., r..., ...-... Portalegre, conjuntamente com os 3 filhos únicos, menores e comuns.
- 13.6.Invoca ainda o Requerente que, dos depoimentos devidamente registados das testemunhas, resulta que a união de facto em 31.12.2018 perdurava há mais de 2 anos.
- 13.7.Invocando, de igual modo, que a elisão da presunção legal estabelecida no n.º 12 do artigo 13º do Código do IRS, de que a habitação própria permanente não é a do domicílio fiscal, admite todos os meios legais de prova.
- 13.8.Nestes termos, deve o referido ato de deferimento parcial ser anulado com todos os efeitos legais, e, conseqüentemente, deve ser ordenada a anulação da liquidação de IRS que lhes está subjacente, com os respetivos efeitos legais, designadamente o IRS cobrado em excesso no valor de € 10.344,00.

14. Por seu turno, a posição da Requerida é, em síntese, a seguinte:

- 14.1.O Requerente apresentou, em 25-09-2019, uma declaração modelo 3 de IRS, relativa ao ano de 2018 com o n.º ...2018..., onde consta como único sujeito passivo, separado e sem dependentes.
- 14.2.Em 30-12-2019 submeteu o Requerente uma declaração de substituição n.º ...2018..., que permaneceu no estado de “errada” uma vez que o Requerente já constava na declaração anteriormente mencionada como solteiro, tendo agora declarado o estado civil de unido de facto com opção pela tributação conjunta com H... e com 3 dependentes menores.
- 14.3.Tendo sido o Requerente notificado que a declaração de substituição foi convalidada em Reclamação Graciosa bem como para apresentar elementos de prova da sua habitação própria e permanente.
- 14.4.Tendo o Requerente apresentado, entre outros documentos, uma declaração da Junta de Freguesia da União das Freguesias da ... e ... que omitia qualquer referência à união de facto.
- 14.5.Neste sentido, invoca a Requerida a o Ofício Circulado n.º 20183, de 03.03.2016, com o assunto “REGIME DE PROVA DA UNIÃO DE FACTO, DECORRENTE DA REFORMA DO IRS, APROVADA PELA LEI N.º 82-E/2014, DE 31/12”, onde foi divulgado o seguinte entendimento: *“Caso não se verifique a identidade de domicílio fiscal, a prova da união de facto, designadamente quanto ao período mínimo de duração de dois anos da mesma, pode ser efetuada mediante qualquer meio legalmente admissível. No caso de prova da união de facto mediante declaração emitida pela junta de freguesia competente, o documento deve ser 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”*.
- 14.6.Ora, no procedimento de reclamação graciosa, apurou-se que *“em 31/12/2018 os alegados unidos de facto, o reclamante e a contribuinte H... tinham domicílios fiscais diferentes, ele na Rua ..., n.º...– ... em Gavião e ela na Rua ...,... –... em Portalegre, desde Maio de 2017”*.

- 14.7.O Requerente procedeu, em sede de direito de audição prévia, à junção de nova declaração da junta de freguesia, emitida em 31-03-2020, como prova da sua união de facto.
- 14.8.Não obstante, invoca a Requerida que esta declaração da junta de freguesia, tendo sido emitida em 2020, referindo que os contribuintes vivem em união de facto há mais de dois anos, e atendendo à data em que foi emitida, apenas se considera apta a comprovar que viviam em união de facto em 2019 e 2018.
- 14.9.Invoca, também, a Requerida o preceituado no n.º 8 do artigo 13.º do Código do IRS – “*a situação pessoal e familiar dos sujeitos passivos relevante para efeitos de tributação é aquela que se verificar no último dia do ano a que o imposto respeite*”- concluindo que, não tendo os contribuintes o mesmo domicílio fiscal, os requisitos previstos na lei para a verificação da união de facto, na declaração de rendimentos do ano 2018, têm de ser aferidos por referência ao último dia desse ano (31.12.2018) e ao período dos dois anos anteriores (2017 e 2016).
- 14.10. Mais ainda, invoca a Requerida que no caso em apreço, a prova testemunhal requerida não se afigura minimamente idónea à realização da prova pretendida, a qual pode e deve ser feita com recurso à prova documental, perfeitamente suscetível de comprovar os factos em causa na presente ação, sendo que, no caso em apreço as testemunhas não se irão pronunciar de forma interessada parcial não isenta.
- 14.11. Concluindo, pois, que não está comprovada a situação pessoal e familiar dos Sujeitos Passivos, no período relevante para efeitos de tributação, o qual se verificava no último dia do ano a que o imposto respeita e pelo nos 2 anos anteriores a esta data.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria para conhecer do ato de liquidação de IRS, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, todos do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (*cf.* artigos 4.º e 10.º, n.º 2 do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo legalmente previsto.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. MATÉRIA DE FACTO PROVADA

Com relevo para a decisão, importa atender aos seguintes factos que se julgam provados:

- A)** O Requerente apresentou, em 25-09-2019, uma declaração modelo 3 de IRS, referente ao ano de 2018 onde consta como único sujeito passivo, separado e sem dependentes;
- B)** Em 30-12-2019 apresentou o Requerente uma declaração modelo 3 de IRS de substituição como unido de facto com opção pela tributação conjunta com H... e com 3 dependentes menores;
- C)** Nos termos do Ofício n.º ..., de 10-2-2020, foi o Requerente notificado de que a declaração modelo 3 de IRS de substituição foi convolada em reclamação graciosa à qual foi atribuída o n.º ...2020...;
- D)** Ao abrigo do antedito Ofício, notificou a AT o Requerente para, em 15 dias, remeter

aos Serviços os elementos que comprovem a união de facto reclamada;

- E)** O Requerente, em sede de resposta à notificação, junto ao processo de reclamação cópias dos assentos de nascimento dos sujeitos passivos e dependentes menores, cópia da caderneta predial urbana, certificação emitida pela própria AT no que se refere à atividade profissional e local de exercício da mesma por parte do Sujeito Passivo, cópia de um extrato integrado da I..., cópias de faturas de eletricidade e água e atestado de residência e agregado familiar emitido pela Junta de Freguesia da ... e ...;
- F)** A 02-03-2020 foi emitido Ofício n.º ... por parte do Serviço de Finanças do ... notificando o Requerente do projeto de deferimento parcial da reclamação graciosa no sentido de deferir a pretensão no que diz respeito à inclusão dos 3 dependente não procedendo a pretensão de aceitação de união de facto;
- G)** Em resposta à antedita notificação, e com vista a suprir a insuficiência probatória da reclamada união de facto, o Requerente juntou declaração autenticada pela União das Freguesias da ... e ..., concelho de Portalegre atestando a união de facto com H..., confirmada sob declaração de compromisso de honra, assinado por ambos, datada de 13-03-2020;
- H)** O Requerente juntou atestado emitido em 02-07.2020 pela União das Freguesias da ... e ... que atesta a união de facto com H... há mais de 2 anos;
- I)** Mediante Ofício de 14-09-2020 foi notificado o Requerente de despacho de deferimento parcial da reclamação graciosa;
- J)** Na sequência da inquirição da testemunha F... considerou-se provado que *a)* a testemunha é amiga do Requerente e da contribuinte H... há vários anos, *b)* o Requerente e a contribuinte H... vivem na mesma casa, atualmente, no ..., em Portalegre, *c)* o Requerente e a contribuinte H... vivem desde 2015 em união de facto, *d)* a testemunha já conhecia a contribuinte H... e o Requerente aquando do nascimento do seu primeiro filho (em 2008), *e)* inicialmente, o Requerente e a contribuinte H... viviam na casa do pai desta, *f)* o Requerente e a contribuinte H... recebem amigos na mesma casa e *g)* o ora Requerente pernoita na mesma casa que a contribuinte H...;

K) Da inquirição da testemunha D... considerou-se provado que *a)* o Requerente e a contribuinte H... vivem juntos, na mesma casa, como se casados fossem, há vários anos, *b)* têm 3 filhos em comum, *c)* inicialmente, viviam na casa da testemunha tendo mudado de casa após o nascimento do segundo filho, *d)* o Requerente e a contribuinte H... viviam em união de facto há vários anos, pelo menos desde 2016, nunca se tendo separado.

2. FACTOS NÃO PROVADOS

Com relevo para a decisão da causa não existem factos que devam considerar-se não provados.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, em face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e) do RJAT, não tendo o Tribunal de se pronunciar sobre todas as alegações das Partes.

Assim, os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida tendo em conta as questões de Direito suscitadas. Tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental, junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

IV. FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA

1. QUESTÕES DECIDENDAS

A principal questão que importa apreciar e decidir respeita à verificação, por parte do Requerente, dos requisitos para ser considerado unido de facto com a contribuinte H... .

2. ANÁLISE

O processo arbitral tributário, como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (n.º 2 do artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril), é, como este último, um meio processual de mera legalidade, que visa a declaração de ilegalidade de atos dos tipos indicados no artigo 2.º do RJAT e a eliminação dos efeitos jurídicos por eles produzidos, anulando-os, através de uma pronúncia constitutiva e cassatória, ou declarando a sua nulidade ou inexistência [artigos 99.º e 124.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º daquele diploma].

Por isso, sendo o objeto de apreciação do Tribunal Arbitral o ato praticado, a sua legalidade tem de ser apreciada à face do seu teor, tal como foi praticado, não podendo o Tribunal, perante a constatação da invocação de um fundamento ilegal como suporte da decisão administrativa, apreciar se a sua atuação poderia basear-se noutros fundamentos¹.

Por outro lado, e em essência, sendo o ato impugnado o objeto do processo, não está em causa apreciar se os argumentos invocados pelo Requerente representam a correta aplicação da Lei aos factos, mas apurar se a correção efetuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira tem suporte legal. Assim, e enquadrado pelos argumentos invocados pelo Requerente, importa

¹ Essencialmente neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo, a propósito de situação paralela que se colocou nos processos de recurso contencioso:

- de 10/11/98, do Pleno, proferido no recurso n.º 032702, publicado em AP-DR de 12-4-2001, página 1207;
- de 19/06/2002, processo n.º 047787, publicado em AP-DR de 10-2-2004, página 4289;
- de 09/10/2002, processo n.º 0600/02.
- de 12/03/2003, processo n.º 01661/02.

analisar o ato de liquidação que constitui o objeto dos presentes autos de forma a determinar se o mesmo respeita os princípios e normas jurídicas aplicáveis.

De acordo com o disposto no artigo 14º do Código do IRS, *“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. (...)”*.

Mais ainda, prevê o n.º 2 do artigo 1.º da Lei 7/2001, de 11 de maio, que *“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”*.

O mesmo diploma legal prevê que, em termos de prova da união de facto, a mesma pode ser assegurada por qualquer meio legalmente admissível, nomeadamente, mediante declaração emitida pela junta de freguesia competente, acompanhada 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.

Nesta medida, à data do facto tributário, determinava o Código de IRS que, para efeitos de união de facto, seria necessário verificar-se a identidade do domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto. Se tal identidade existir os contribuintes beneficiam de uma presunção de que vivem em união de facto, bastando invocar tal condição. Assim, caso a Autoridade Tributária e Aduaneira pretenda colocar em causa tal circunstância (a união de facto) impende sobre si o ónus de demonstrar que, embora exista identidade de domicílio fiscal, os contribuintes não se encontram em “união de facto”.

Quando tal não suceda, ou seja, quando os contribuintes não apresentem o mesmo domicílio fiscal recai sobre si o ónus de demonstrar que se encontram em situação de “união de facto”. Assim, no caso em apreço, importa verificar se não obstante a falta de identidade

de domicílio fiscal – que não é colocada em causa -, o Autor logrou demonstrar que se encontram reunidos os pressupostos da união de facto. Com efeito, a própria lei (acima mencionada Lei 7/2001) admite outros meios de prova que não apenas a coincidência de domicílio fiscal de ambos os sujeitos passivos de IRS.

Não pode deixar de se chamar à colação também o preceituado no artigo 19º da Lei Geral Tributária (“LGT”), onde se prevê que *“O domicílio fiscal do sujeito passivo é, salvo disposição em contrário (...), para as pessoas singulares, o local da residência habitual”* sendo *“(...) obrigatória, nos termos da lei, a comunicação do domicílio do sujeito passivo à administração tributária”* e *“(...) ineficaz a mudança de domicílio enquanto não for comunicada à administração tributária.”*

Ora, para efeitos de aplicação do regime previsto no art.º 14.º do CIRS, o que é fundamental é que o domicílio fiscal, enquanto residência habitual, seja o mesmo. Trata-se da conclusão que se extrai da conjugação da disciplina legal prevista no CIRS e na Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, sendo de sublinhar a este propósito a remissão constante do n.º 1 do art.º 14.º do CIRS para esta última.

No entanto, não obstante o dever de comunicação de mudança de domicílio por parte dos contribuintes, o não respeito pelo mesmo não pode, de forma absoluta e definitiva, colocar em causa a verificação dos requisitos da união de facto. Aliás, já se tem a jurisprudência pronunciado neste sentido, referindo *“que não se trata de formalidade ad substantiam, o que significa, naturalmente, que a sua preterição não tem necessária e definitivamente impacto em termos de tributação. Ou seja, a falta de comunicação à AT do domicílio fiscal dos membros da união de facto não significa que os mesmos não vivam em união de facto. Não estamos, pois, perante qualquer presunção inilidível. Da mesma forma, a menção à identidade de domicílio fiscal, constante do n.º 2 do art.º 14.º do CIRS não pode ser interpretada se não no sentido de, da sua verificação, se presumir a existência de união de facto, mas nunca no sentido de que a sua não verificação tem necessariamente como consequência a inexistência de tal união. Aliás, o regime atualmente em vigor é claro nesse*

sentido. Ou seja, não estando atualizado o domicílio fiscal, do qual a AT extrai a demonstração da vivência em união de facto, caberá aos sujeitos passivos o ónus da prova de tal vivência, atento o disposto no art.º 74.º da LGT” (conforme Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 25-06-2020, Processo 919/10).

Na senda deste entendimento, *“as obrigações resultantes dos artigos 19º da LGT e 14º, n.º 2 do CIRS, para os contribuintes unidos de facto apenas podem ser vistas como requisitos formais que, no entanto, não inviabilizam a opção pelo regime de tributação conjunto, uma vez que essa depende de outros requisitos substantivos”* conforme Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 16.11.2016 (Processo 0761/15).

Das testemunhas inquiridas apurou-se, nomeadamente, que os Requerentes vivem juntos há vários anos, em data anterior a 2016, desde o nascimento dos seus filhos, partilham casa de forma análoga à dos cônjuges, são considerados por amigos e família como marido e mulher, recebendo amigos na mesma habitação.

Nesta medida, da conjugação da prova testemunhal e documental entende o tribunal legítimo concluir que o Requerente e a contribuinte H... em 2018 já viviam em condições análogas à dos cônjuges há mais de 2 anos contados desde a data do facto tributário encontrando-se, pois, numa situação de “união de facto. Por conseguinte, o ato de liquidação de IRS em apreço é ilegal devendo o mesmo ser objeto de anulação.

* * *

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, decide o árbitro deste Tribunal Arbitral em julgar totalmente procedente o pedido arbitral, conforme se refere e:

- a) Anular o ato de liquidação de IRS 2018..., no montante de € 36.956,21;
- b) Anular o despacho do Diretor de Finanças de Portalegre de deferimento parcial da reclamação graciosa n.º ...2020...;
- c) Condenar a Requerida nas custas arbitrais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em € **36.956,21**, por corresponder ao valor do ato de liquidação contestado, e cuja anulação se pretende – cf. artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do RJAT e do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”).

VII. CUSTAS

O montante das custas é fixado em €1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis novecentos e dezoito euros) a cargo da Requerida, nos termos da Tabela I do RCPAT, em cumprimento do disposto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, bem como do disposto no artigo 4.º, n.º 4, do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 23 de outubro de 2021

O Árbitro,

Susana Constantino de Carvalho Furtado