

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 626/2023-T

Tema: IRS – Benefícios fiscais – Cessação do benefício fiscal; Dívida de um dos cônjuges; Declaração conjunta

Sumário:

I - De acordo com o n.º 5 do artigo 14.º do EBF, a concessão de benefício fiscal cessa na situação de dívida do sujeito passivo, e se a dívida não foi objecto de reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível.

II - Se a dívida é da responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges, não se aplica o disposto na alínea a) do n.º 5 do art. 14.º do EBF quando o outro cônjuge (que detém benefício fiscal de natureza pessoal) não tem qualquer responsabilidade pelo pagamento daquela dívida.

III - A apresentação de uma declaração conjunta pelos sujeitos passivos casados resulta de uma mera opção dos mesmos, que implica passar a existir uma responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado, mas os benefícios fiscais pessoais de um dos sujeitos passivos não podem ser desconsiderados, desde logo se tal desconsideração e cessação foi determinada em resultado de uma dívida da responsabilidade exclusiva do outro cônjuge.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro Pedro Miguel Bastos Rosado, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral Singular, decide o seguinte:

I. Relatório

1. **A...**, contribuinte fiscal..., e marido **B...**, contribuinte fiscal ..., residentes na Rua ..., n.º..., ..., ...-... Lisboa, doravante designados por Requerentes, apresentaram, em 1 de setembro de 2023, na sequência da notificação da decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2023..., pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2021..., referente ao ano de 2020, requerendo a anulação da aludida liquidação e a decisão de indeferimento expresso do recurso hierárquico, bem como o pagamento do valor de reembolso em falta, acrescido de juros indemnizatórios, sendo Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, doravante também designada por Requerida ou AT.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), em 4 de setembro de 2023, e posteriormente notificado à AT.

3. Os Requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou, em 24 de outubro de 2023, o signatário como árbitro do tribunal arbitral singular, o qual comunicou a aceitação da designação dentro do prazo legal.

4. Em 24 de outubro de 2023, as partes foram notificadas da designação do árbitro, não tendo arguido qualquer impedimento.

5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o tribunal arbitral singular foi constituído em 14 de novembro de 2023.

6. Notificada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 17.º do RJAT, a Requerida, em 18 de dezembro de 2023, apresentou resposta na qual defendeu a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, tendo junto o “processo administrativo” (adiante designado apenas por PA).

7. Por despacho de 19 de abril de 2023 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e determinou-se que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas.

8. Os Requerentes apresentaram alegações.

9. Por despachos de 8 de maio de 2024 e de 5 de julho de 2024, o Tribunal determinou a prorrogação por dois meses do prazo estabelecido no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT, ao abrigo do disposto no seu n.º 2.

II. Saneamento

1. O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos arts. 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

2. As partes estão devidamente representadas, gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

3. O processo não enferma de nulidades.

4. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo.

5. O Tribunal é competente.

III. Matéria de facto

1. Factos provados

Dão-se como provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

A) Em 2020, os Requerentes eram casados entre si (documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

B) Em 2020, os Requerentes eram residentes em território português (documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

C) No ano de 2020, a Requerente mulher era portadora de uma incapacidade permanente global de 63%, devidamente atestada por um Atestado Médico de Incapacidade Multiuso, devidamente comunicado à AT (documento nº 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

D) Em 11-04-2021, os Requerentes submeteram a declaração modelo 3 de IRS relativa aos rendimentos obtidos por ambos no ano de 2020 (documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

E) Na declaração modelo 3 de IRS, os Requerentes inscreveram os seguintes elementos, quanto à Requerente mulher:

- A obtenção de rendimentos de trabalho dependente (categoria A), no montante global bruto de € 1.068,55;
- O pagamento de contribuições no valor de € 117,52;
- A obtenção de rendimentos profissionais (categoria B), no montante global bruto de € 21.900,50;
- A sujeição desses rendimentos profissionais a retenções na fonte, as quais totalizaram o valor de € 2.417,51;

- Uma doação efetuada pela Requerente mulher a favor da D..., titular do número único de pessoa coletiva ..., no montante de € 120,00 (documento nº 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

F) Em 24-05-2021, a Requerente mulher foi notificada da seguinte correção que o Serviço de Finanças de Lisboa--... projetava introduzir no documento n.º ...: A cessação, ao abrigo do artigo 14.º, n.os 5 e 6, do Estatuto dos Benefícios Fiscais, «(...) dos seguintes benefícios fiscais [«Donativos», «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria A» e «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria B»]

(documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

G) A desconsideração da situação de deficiente fiscalmente relevante e do donativo deveu-se à existência de uma dívida de IVA da sociedade C..., Lda., titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., pela qual o Requerente era, por ter sido gerente dessa sociedade, responsável subsidiário (documento nº 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

H) Em 08-06-2021, a Requerente mulher exerceu o direito de audição sobre a mencionada correção que o Serviço de Finanças projetara introduzir na liquidação de IRS relativa ao período de 2020 (documento nº 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

I) Através de consulta do Portal das Finanças, a Requerente mulher tomou conhecimento que a liquidação de IRS n.º 2021... não fora corrigida nos termos projetados pela Administração tributária e, bem assim, que essa liquidação de IRS passara, em 12 de maio de 2021, à situação de «declaração com reembolso no montante de € 1.899,71» (documento nº 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

J) Os Requerentes não foram reembolsados do montante de € 1.899,71 (documento n.º 8 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

L) Em 22-11-2021, a Requerente mulher solicitou à AT que procedesse à notificação da identificada liquidação de IRS e ao conseqüente reembolso do indicado montante (documento n.º 9 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

M) Em 19-01-2022, os Requerentes requereram a emissão de certidão contendo os elementos do ato tributário de liquidação de IRS n.º 2021... que, de acordo com a informação disponível no Portal das Finanças, teria sido emitido (documento n.º 10 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

N) Na sequência do pedido referido em M), os Requerentes foram notificados, pelo Serviço de Finanças de Lisboa-..., de que a referida liquidação de IRS n.º 2021 ... «foi cancelada, não chegando a ser emitida para efeitos de notificação pelo que não produziu qualquer efeito na esfera dos sujeitos passivos. Assim, tendo por base a declaração de rendimentos de IRS (modelo 3), referente ao ano de 2020, entregue em 2021-04-11, foi emitida a liquidação n.º 2021..., notificada por carta registada, sob o registo CTT n.º RY...PT pelo que não concordando com o valor apurado, os meios de defesa que deverá utilizar são a reclamação graciosa ou a impugnação judicial (...)» (documento n.º 11 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

O) Relativamente ao ano de 2020, a AT emitiu a liquidação de IRS n.º 2021..., da qual consta um valor a reembolsar de € 1.334,32 (documento n.º 12 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

P) Posteriormente, os Requerentes foram notificados da informação sobre a aplicação de crédito n.º 2021..., através do qual os Serviços informaram que, do montante global a reembolsar (€ 1.334,32 - acrescido de € 9,93 a título de juros indemnizatórios), o valor parcial de € 409,90 fora objeto de compensação em 07-12-2021, por dívidas fiscais em execução do Requerente

marido (documento nº 13 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

Q) Em 22-04-2022, os Requerentes apresentaram uma reclamação graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2021... (documento nº 14 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

R) A reclamação graciosa foi indeferida por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa-... de 29-12- 2022 e devidamente notificada aos Requerentes (documento nº 15 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

S) Em 03-02-2023, os Requerentes recorreram hierarquicamente da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (documento nº 16 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos);

T) Por despacho de 28-04-2023 do Diretor de Finanças da Direção de Finanças de Lisboa, os Requerentes foram notificados da decisão de indeferimento que recaiu sobre o Recurso Hierárquico (documento nº 1 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos), donde se destaca o seguinte:

(...) Atento ao teor da petição de recurso, os elementos constantes dos autos, bem como a informação anexa, sou de parecer que deverá ser negado provimento ao presente Recurso, porquanto a incapacidade fiscalmente relevante consubstancia um benefício fiscal, nos termos do artigo 2.º do EBF e, nesse caso, cessa os seus efeitos verificando-se a existência de dívidas, nos termos do n.º 6 do artigo 14.º do mesmo diploma.

Tendo optado pela tributação conjunta em sede de IRS, o apuramento do imposto é efetuado em conjunto pelos rendimentos dos 2 cônjuges com a (des)consideração dos benefícios fiscais, como já anteriormente devidamente explicado.” (...)

(...) Ora, no período aqui em análise, verifica-se a existência de dívida em execução fiscal, não garantida, em que o recorrente marido era revertido e, de acordo com o art. 12º EBF, o direito

aos benefícios fiscais deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, pelo que não se verifica preenchido o requisito para que o benefício pudesse ser considerado “ (...) (...) Ora, tal como foi referido em sede de reclamação graciosa, os recorrentes optaram pela entrega da declaração de rendimentos com opção pela tributação conjunta. Desta forma, sendo esta uma opção dos mesmos, atendendo a que não é o regime regra, nos termos do art. 13.º, n.º 3 CIRS, no caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo a tributação efetuada de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 59.º e aplicando-se o quociente familiar previsto no art. 69.º, todos do CIRS, bem como as regras relativas às deduções à coleta e bem assim a previsão de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado. (...) (...) Assim, nesta situação, todo o apuramento do imposto é feito pelo conjunto do rendimento de ambos os cônjuges, sendo que a consideração ou não dos benefícios fiscais no cálculo do valor do imposto também terá isso em consideração, razão pela qual, verificando-se a existência de dívidas fiscais, a liquidação final refletirá essa situação, fazendo cessar um benefício que depende da não existência de dívidas, enquanto as mesmas persistirem, tal como referido. (...);

U) Em 1 de setembro de 2023, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Fundamentação da matéria de facto dada como provada e não provada

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis

da(s) questão(ões) de Direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e), do RJAT).

Os factos provados acima elencados baseiam-se nos documentos juntos pelo Requerentes com o pedido de pronúncia arbitral, cuja autenticidade não foi colocada em causa, no processo administrativo e nas posições assumidas por ambas as Partes em relação aos factos essenciais, sendo as questões controvertidas estritamente de Direito.

3. Factos não provados

Não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes e apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja validade terá de ser aferida em relação à concreta matéria de facto consolidada.

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

IV. Matéria de Direito

1. Apreciação do mérito do pedido de pronúncia arbitral

1.1. Posições das Partes

Para fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes alegaram, em síntese, o seguinte:

- que “não se encontram preenchidos no caso concreto” os pressupostos de aplicação do artigo 14.º, nos. 5 e 6, do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

-
- que o “sujeito passivo que (aleadamente) deixou «de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre (...) a despesa» e se mantém nessa «situação de incumprimento» (o ora Requerente) é diverso daquele a que respeitam os (aleados) benefícios fiscais (a ora Requerente), o que implica uma violação do disposto na alínea a) do n.º 5 do artigo 14.º do EBF e, portanto, também do disposto no subsequente número 6 desse mesmo artigo 14.º”;
 - que o “artigo 56.º-A do Código do IRS constitui uma norma estrutural do sistema tributário português, não sendo, assim, enquadrável no conceito de benefício fiscal para efeitos de aplicação das normas constantes do EBF, designadamente para efeitos de aplicação dos números 5 e 6 do artigo 14.º do EBF, os quais se mostram, deste modo, violados”;
 - que “(U)ma interpretação diferente da exposta constituiria uma afronta ao imperativo de justiça que emerge dos princípios da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da pessoalidade que norteiam a modelação do imposto sobre o rendimento pessoal (cf. artigo 104.º, n.º 1, da CRP). Dito de outro modo: a desaplicação do artigo 56.º-A do Código do IRS com fundamento no disposto nos citados números 5 e 6 do artigo 14.º do EBF, é desconforme com tais princípios constitucionais”;
 - que “a decisão de desaplicação dos artigos 56.º-A do Código do IRS e 63.º, n.º 1, do EBF, está eivada de erros sobre os respetivos pressupostos de facto e de direito, sendo, por isso, ilegal e devendo, como tal, ser declarada.”;
 - que “os Requerentes não foram notificados desta (nova) liquidação de IRS n.º 2021 ...”;
 - que deverá ser devolvido à Requerente o “montante indevidamente entregue ao Estado Português a título de IRS, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios”.

Na sua resposta, a AT alegou, em síntese, o seguinte:

- que “(T)endo por base a declaração de rendimentos de IRS (modelo 3), referente ao ano de 2020, entregue pelos Requerentes em 2021-04-11, corrigida nos termos do ponto anterior (i.e. desconsiderando os benefícios fiscais resultantes de deficiência fiscalmente relevante e donativos) foi emitida a liquidação n.º 2021..., notificada por carta registada, sob o registo CTT n.º RY...PT, em 2021-12-21.”;
- que “a liquidação em causa resultou do facto de, no âmbito do processo de análise dos benefícios fiscais, instaurado por dívidas existentes em nome do SP B..., e não tendo o mesmo naquela sede demonstrado ter direito a manter os referidos benefícios.”;
- que o “(...) cancelamento da liquidação pretendida pelos reclamantes deveu-se ao facto de terem apresentado a declaração com opção pela tributação conjunta de rendimentos, encontrandose correta a liquidação reclamada.”;
- que não está provado “que o montante relativo ao benefício cessado “Donativos”, objeto da comunicação da AT referenciada (...), corresponda a um donativo efetuado pela Requerente A... a favor da D...;
- que tal donativo não constitui «um ato exclusivamente imputável à Requerente.»”;
- que não está provado “que a Requerente A... não tenha aproveitado a dívida em que o Requerente B... incorreu e que determinou a aplicação do n.º 5 do art. 14.º do EBF, desde logo porque, independentemente de a dívida resultar da atuação pessoal do Requerente B... como gerente da sociedade da sociedade C..., Lda., nos períodos a que dívida respeita, o Requerente B... terá auferido rendimentos da sua função como gerente naquela sociedade, ao mesmo tempo que, naqueles mesmos períodos, os Requerentes entregaram declarações conjuntas de IRS, o que faz presumir que aproveitaram conjuntamente os rendimentos gerados pelo agregado familiar nesse período”;

- que “o regime de cessação de benefícios fiscais por dívidas é aplicável ao regime do artigo 56º-A do CIRS”;
- que “sendo a tributação conjunta uma opção dos mesmos, atendendo a que não é o regime regra, nos termos do art. 13º, nº 3 CIRS, no caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo a tributação efetuada de acordo com o disposto no nº 2 do art. 59º e aplicandose o quociente familiar previsto no art. 69º, todos do CIRS, bem como as regras relativas às deduções à coleta e bem assim a previsão de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado”;
- que “a circunstância de um benefício fiscal resultar de circunstâncias pessoais de um membro do agregado familiar não implica que ele seja o seu único beneficiário”;
- que “se ambos os Requerentes são sujeitos passivos do imposto liquidado em 2020 e se ambos foram beneficiários do desagravamento resultante do art. 56º-A do CIRS, decorre logicamente que existe coincidência entre devedor e beneficiário para efeitos da aplicação do n.º 5 do art. 14.º do EBF.”;
- que “a desaplicação do artigo 56º-A do CIRS resultou diretamente do exercício de uma prerrogativa dos Requerentes, qual seja a de entregar conjuntamente o seu IRS para 2020, sujeitando os rendimentos desse ano ao regime da tributação conjunta”.

1.2. Da legalidade da liquidação de IRS contestada

A questão central objeto do presente pedido de pronúncia arbitral é a de saber se, no caso concreto, se encontram verificados os pressupostos de aplicação do artigo 14.º, números 5 e 6, do Estatuto dos Benefícios Fiscais em vidade da dívida revertida do Requerente marido.

Todavia, importa ainda determinar se o donativo se pode considerar efetuado pela Requerente mulher e se, tendo optado pela tributação conjunta em sede de IRS, o apuramento do imposto importará necessariamente a desconsideração dos benefícios fiscais da Requerente mulher.

Quanto ao donativo:

Resulta da matéria de fato dada como provada, que na declaração modelo 3 de IRS, os Requerentes inscreveram o seguinte elemento, quanto à Requerente mulher:

- Uma doação a favor da D..., titular do número único de pessoa coletiva ..., no montante de € 120,00 (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, e PA, cujos teores se dão como reproduzidos).

Não estando em discussão que um donativo feito por um portador de deficiência é um benefício fiscal, a questão levantada pela AT é se tal donativo foi efetuado pela Requerente mulher a favor da D... e se pode ser considerado um ato exclusivamente imputável à Requerente mulher.

De acordo com o n.º 1 do artigo 940.º do Código Civil, *“Doação é o contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente.”*.

E, de acordo com o n.º 1 do artigo 948.º do referido Código, *“Têm capacidade para fazer doações todos os que podem contratar e dispor dos seus bens.”*

Ou seja, podem doar todos aqueles que tenham capacidade geral de exercício ao tempo da declaração negocial (art. 948.º n.º2 Código Civil).

O artigo 949.º do Código Civil estabelece o carácter pessoal da doação.

Pelo que um donativo é uma doação.

Nos termos do artigo 1678º do Código Civil, cada um do cônjuges tem a administração dos seus bens próprios e dos proventos que receba pelo seu trabalho (nºs 1 e 2 alínea a)).

Estabelece, ainda, o artigo 1682º do Código Civil, o seguinte:

- 1. A alienação ou oneração de móveis comuns cuja administração caiba aos dois cônjuges carece do consentimento de ambos, salvo se se tratar de acto de administração ordinária.*
- 2. Cada um dos cônjuges tem legitimidade para alienar ou onerar, por acto entre vivos, os móveis próprios ou comuns de que tenha a administração, nos termos do n.º 1 do artigo 1678.º e das alíneas a) a f) do n.º 2 do mesmo artigo, ressalvado o disposto nos números seguintes.*
- 3. Carece do consentimento de ambos os cônjuges a alienação ou oneração:*
 - a) De móveis utilizados conjuntamente por ambos os cônjuges na vida do lar ou como instrumento comum de trabalho;*
 - b) De móveis pertencentes exclusivamente ao cônjuge que os não administra, salvo tratando-se de acto de administração ordinária.*
- 4. Quando um dos cônjuges, sem consentimento do outro, alienar ou onerar, por negócio gratuito, móveis comuns de que tem a administração, será o valor dos bens alheados ou a diminuição de valor dos onerados levado em conta na sua meação, salvo tratando-se de doação remuneratória ou de donativo conforme aos usos sociais.*

Numa doação de dinheiro, que não é um bem imóvel, seja qual for o regime de bens do casamento, não existe a necessidade de participação no ato, nem qualquer consentimento, do outro cônjuge.

Não se apurou qual o regime de bens do casamento dos Requerentes, apenas surgindo nos autos uma breve referência feita pelos Requerentes de que a responsabilidade das dívidas de IVA

revertidas implicaram a cessação dos benefícios fiscais “devido ao regime de bens vigente na pendência do casamento entre ambos” (cfr. P.A.).

Assim, atento às referidas disposições legais, a Requerente mulher era livre e capaz de fazer o donativo de 120 Euro.

Nos casos em que a declaração de rendimentos é apresentada *nos termos previstos na lei* - aí se incluindo o prazo legal para a sua apresentação, pois que os termos previstos na lei o incluem também -, a declaração de rendimentos beneficia da presunção de verdade estabelecida no artigo 75.º da Lei Geral Tributária.

Acresce que, «*a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido*» (artigo 58.º da LGT), pelo que tinha o dever de diligenciar, na sequência da apresentação dos pedidos de reclamação graciosa e de recurso hierárquico, no sentido de apurar junto dos Requerentes e da donatária o pagamento efetuado, a forma como foi feito e o recibo emitido pela donatária, se necessário através de informações bancárias e exames.

É apenas nas situações em que, após a produção das provas e a realização de diligências necessárias para apurar a factualidade relevante para a decisão, subsistem dúvidas sobre factos em que deve assentar a decisão que funcionam as regras do ónus da prova, valorando procedimentalmente as dúvidas contra aquele a quem é atribuído o ónus da prova.

As regras do ónus da prova não significam que seja sobre a parte à qual ele é atribuído que recai o dever de trazer ao processo os meios de prova dos factos relevantes para decisão, dispensando a parte contrária de tal tarefa, pois a Administração Tributária nunca está dispensada de, em cumprimento do princípio do inquisitório, antes de aplicar as regras do ónus da prova, «*realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade*

material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido», por força do artigo 58.º da LGT.

«No procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos, podendo designadamente juntar actas e documentos, tomar declarações de qualquer natureza do contribuinte ou outras pessoas e promover a realização de perícias ou inspecções oculares» (artigo 50.º do CPPT), independentemente de o ónus da prova recair ou não sobre o contribuinte.

A expressão «**todas** as diligências necessárias» não dá margem para interpretação restritiva quanto aos deveres de realização de diligências que a lei impõe a AT.

O princípio do inquisitório, enunciado neste artigo 58.º da LGT, situa-se **a montante do ónus de prova** (acórdão do STA de 21-10-2009, processo n.º 0583/09), só operando as regras do ónus da prova quando, após o devido cumprimento daquele princípio, se chegar a uma situação de dúvida (*non liquet*) sobre os factos relevantes para a decisão do procedimento tributário, situação esta em que a matéria de facto é decidida contra a parte a quem é imposto tal ónus.

Por isso, não podem aplicar-se as regras do ónus da prova contra o sujeito passivo, valorando contra ele as dúvidas sobre a matéria de facto, em situação em que não foi cumprido adequadamente pela Autoridade Tributária e Aduaneira o princípio do inquisitório: se houve omissão absoluta de diligências no procedimento que tinham potencialidade para esclarecer os factos relevantes para a apreciação da causa, a falta de prova tem de ser valorada contra a Autoridade Tributária e Aduaneira.

Termos em que o Tribunal entende que a Requerente mulher efetuou o donativo que fez inscrever em seu nome na declaração de rendimentos de IRS e que tal ato é um ato pessoal e exclusivo seu, como tal devendo ser considerado para os devidos efeitos legais.

Quanto à dívida de IVA revertida no Requerente marido que fundamentou a decisão de cessação dos benefícios fiscais:

Resulta da matéria de fato dada como provada a dívida de IVA era da sociedade C..., Lda., titular do número de identificação de pessoa coletiva ..., a qual foi revertida no Requerente marido, como responsável subsidiário, por ter sido gerente dessa sociedade.

Semelhante questão já foi objeto de análise por parte dos Tribunais superiores, a título de exemplo no Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 6-12-2022, proferido no âmbito do processo 1496/09.0 BELRA, em termos que concordamos e iremos reproduzir:

“Importa desde já salientar que a doutrina e a jurisprudência têm entendido de forma pacífica que, “as dívidas que um dos cônjuges seja chamado a pagar por força de responsabilidade tributária subsidiária é da sua exclusiva responsabilidade e não da responsabilidade de ambos os cônjuges, porque respeitantes a indemnizações por facto imputável a cada um dos cônjuges, recaindo unicamente sobre o gerente e não também sobre o seu cônjuge (alínea b) do artigo 1692.º do Código Civil) (Cfr. entre outros, os Acórdãos proferidos pelo STA em 18/02/1998, no Proc. n.º 021438, em 21/6/2000, no Proc. n.º 22.164, em 31/1/2001, no Proc. n.º 023428, em 5/12/2001, no Proc. n.º 021438 (Pleno) e de 16/11/2011, no Proc. n.º 0518/11 e JORGE LOPES DE SOUSA, in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado e Comentado, II volume, 5.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2007, pp. 450/451 – nota 3 ao artigo 220.º do CPPT.). Tratando-se de dívidas tributárias contraídas pela sociedade em função e por motivo da sua própria actividade comercial, e não contraídas pela C... no exercício de actividade comercial própria, nunca a dívida poderia ser considerada como comunicável à luz da alínea d) do artigo 1691.º do C.Civil (A alínea d) do artigo 1691.º estabelece que responsabilizam ambos os cônjuges «As dívidas contraídas por qualquer um dos cônjuges no exercício do comércio, salvo se se provar que não foram contraídas em proveito comum do casal, ou se vigorar entre os cônjuges o regime de separação de bens»). A executada C ... não detém, pelo facto de ser gerente, a qualidade de comerciante, e só se estivessemos em presença de dívidas contraídas no exercício de actividade comercial desenvolvida pela própria durante o período de tempo

em que se encontrava casada com o oponente (caso em que se presumia que as dívidas haviam sido contraídas em proveito comum do casal) é que se podia imputar a responsabilidade pelo pagamento dessas dívidas a ambos os cônjuges. (...)

(...) Mas ainda que se pudesse tentar agora justificar essa comunicabilidade à luz da alínea c) do art.º 1691.º do C.Civil (A alínea c) do artigo 1691.º estabelece que responsabilizam ambos os cônjuges «As dívidas contraídas na constância do património pelo cônjuge administrador, em proveito comum do casal e nos limites dos seus poderes de administração.».), seria necessário que estivesse demonstrado que a dívida fora contraída no exercício de função ou actividade administradora dos bens do casal, em proveito comum e nos limites dos seus poderes de administração, sendo que o exercício dessa actividade se encontra legalmente reportada à administração dos bens ou património comum que o cônjuge esteja incumbido de desenvolver, e não ao exercício do cargo de administrador/gerente de uma pessoa colectiva – como é uma sociedade comercial – da qual o gerente (ou o casal) pode nem deter qualquer participação social.

Ora, face à origem e natureza da dívida exequenda, é patente que não está em causa uma dívida emergente de actividade administradora dos bens do casal. Para além disso, e sabido que, em princípio, o proveito comum do casal não se presume (cfr. nº 3 do art.º 1691.º), sempre teria o credor, para responsabilizar ambos os cônjuges pelo pagamento da dívida ao abrigo da alínea c) do artigo 1691.º, de articular factos demonstrativos da existência do proveito comum, o que não aconteceu.”. (Cfr. Acórdão do STA de 09/05/2012 – proc 0224/12 igualmente citado na sentença recorrida). (...)

(...) Fica assim assente que as dívidas da cônjuge do Recorrido são da sua exclusiva responsabilidade e não da responsabilidade de ambos os cônjuges, não sendo essas dívidas comunicáveis nos termos do art. 1691º, alínea c) do Código Civil.

Na verdade, a responsabilidade pelo pagamento da dívida é imputada à cônjuge mulher, sendo que sobre o Recorrido não existe a obrigação de pagamento da dívida em causa ou de suportar patrimonialmente as consequências do seu não pagamento (nesse sentido veja-se o Ac. do TCA Sul de 24/06/2021 – proc. 3008/06.9BELSB).

(...) Importa ainda tomar em consideração o disposto no art. 13º, nº 2 do CIRS ao consagrar (na redação ao tempo) que “Existindo agregado familiar, o imposto é devido pelo conjunto dos

rendimentos das pessoas que o constituem, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direcção”

Como se afirma no Ac. do STA de 13/11/2013 - proc. 215/12 “o IRS incide sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que compõem o agregado familiar, considerando-se sujeitos passivos aqueles a quem incumbe a sua direcção (art. 13º nº 2 CIRS), sendo este agregado constituído pelos cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens e os seus dependentes (art.13º nº 3 CIRS)

Competindo a direcção da família a ambos os cônjuges (art. 1671º nº 2 CCivil) e existindo agregado familiar deve ser apresentada um única declaração pelos dois cônjuges ou por um deles, se o outro for incapaz ou ausente (art. 59º nº 1 CIRS). E, no caso de ocorrer separação de facto, cada um dos cônjuges pode apresentar uma declaração autónoma dos seus próprios rendimentos e dos rendimentos dos dependentes a seu cargo (art. 59º nº 2 CIRS)

Nos termos do artº 21º nº 1 da LGT salvo disposição legal em contrário, quando os pressupostos do facto tributário se verificarem em relação a mais de uma pessoa, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.”.

(...) Para efeitos de IRS é igualmente pacífico o entendimento de que ambos os cônjuges são solidariamente responsáveis pelas dívidas daquele imposto, independentemente de quem auferiu o rendimento tributado.

Na verdade “Antes da alteração do Código do IRS operada pela Lei nº 82-E/2014, de 31/12 – em que vigorava o regime imperativo da tributação conjunta ou cumulada do agregado familiar para cônjuges não separados judicialmente de pessoas e bens – o imposto incidia necessariamente sobre o conjunto dos rendimentos das pessoas que constituíssem o agregado familiar (regra de incidência objectiva), considerando-se como sujeitos passivos ambos os cônjuges (regra de incidência subjectiva), os quais não podiam ser considerados sujeitos passivos autónomos (art. 13º, nº 6 do CIRS).

III - O que significa que a família assente no casamento se encontrava configurada pelo legislador como unidade económica ou unidade fiscal para efeitos de IRS.” (cfr. Acórdão do STA de 06/09/2017- proc. 950/17).

(...) A questão a resolver nos presente autos prende-se com as consequências da existência de dívidas apenas da responsabilidade da esposa do Recorrido, resultantes de reversão de

execução fiscal, e a sua repercussão na concessão do benefício fiscal do seu marido, de natureza pessoal, decorrente da sua situação de invalidez de 95%, com consequências na liquidação de IRS do ano de 2008.

Nos termos do n.º 1 do artigo 2º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1/7) “consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem”.

E o n.º 2 do artigo 2 do EBF consagra ainda que “são benefícios fiscais as isenções, as reduções de taxas, as deduções à matéria colectável e à colecta (...)”.

“Do ponto de vista jurídico, e na óptica da relação jurídica de imposto, os benefícios fiscais consubstanciam, antes de mais, factos que estando sujeitos a tributação, são impeditivos do nascimento da obrigação tributária ou, pelo menos, de que a mesma surja em plenitude. Na verdade, enquanto facto impeditivo, o benefício fiscal traduz-se sempre em situações que estão sujeitas a tributação, isto é, que são subsumíveis às regras jurídicas que definem a incidência objectiva e subjectiva do imposto. E, precisamente porque o benefício fiscal constitui um facto impeditivo da tributação-regra, a sua extinção ou falta de pressupostos de aplicação tem por efeito imediato a reposição automática dessa mesma tributação, como estabelece o artº.12, nº.1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais.” (cfr. Acórdão do TCA Sul de 30.10.2012, rec. 05913/12.

(...) Como decorre do n.º 5 do artigo 14.º do EBF “no caso de benefícios fiscais permanentes ou temporários dependentes de reconhecimento da administração tributária, o acto administrativo que os concedeu cessa os seus efeitos nas seguintes situações:

a) O sujeito passivo tenha deixado de efectuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social, e se mantiver a situação de incumprimento;

b) A dívida tributária não tenha sido objecto de reclamação, impugnação ou oposição, com a prestação de garantia idónea, quando exigível”.

(...) Mais consagra o seu n.º 6 que “verificando-se as situações previstas nas alíneas a) e b) do número anterior, o benefícios automáticos não produzem os seus efeitos no ano ou período de tributação em que ocorram os seus pressupostos.”

Tal como acima foi referido, o Recorrido não incorreu em qualquer situação irregular relativamente às suas obrigações tributárias de pagamento, pelo que o segmento da alínea a) do n.º 5 do art. 14º do EBF não se mostra preenchido.

(...) Em face do exposto entendemos que a decisão proferida pelo tribunal a quo não merece qualquer reparo, sendo de negar provimento ao recurso. (...)

(cfr. <https://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/4b9cdfa5dcccfe8802589130041b969?OpenDocument>).

Concordando com a referida jurisprudência, entende o Tribunal que:

- De acordo com o art. 14º, n.º 5 do EBF, a concessão de benefício fiscal cessa na situação de dívida do sujeito passivo, e se a dívida não foi objecto de reclamação, impugnação ou oposição com a prestação de garantia idónea, quando exigível.

- Todavia, se a dívida é da responsabilidade exclusiva de um dos cônjuges, não se aplica o disposto na alínea a) do n.º 5 do art. 14º do EBF quando o outro cônjuge (que detém benefício fiscal de natureza pessoal) não tem qualquer responsabilidade pelo pagamento daquela dívida.

Pelo que também, neste ponto, não tem razão a AT, não existindo qualquer fundamento legal para ter desconsiderado na liquidação contestada, e fazer cessar, os benefícios fiscais da Requerente mulher.

E se tal é assim nos casamentos sujeitos a regimes de comunhão, por maioria de razão a solução seria a mesma se o casamento tivesse sido celebrado segundo o regime da separação de bens.

É que “(V)igorando entre os cônjuges o regime de separação de bens, em tal situação, rege o princípio de que são estranhos um ao outro do ponto de vista patrimonial; pelo que os riscos e

insucessos de cada um deles não se afectam reciprocamente” (neste sentido, o Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 24-6-2021, proferido no âmbito do processo 3008/06.9 BELSB-

<http://www.gde.mj.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/41a7441a543acd50802586ff004c3690?OpenDocument>).

Questão da apresentação da declaração conjunta de IRS:

Como se viu, a AT também fundamentou a deconsideração dos benefícios fiscais da Requerente mulher da seguinte forma: *“Tendo optado pela tributação conjunta em sede de IRS, o apuramento do imposto é efetuado em conjunto pelos rendimentos dos 2 cônjuges com a (des)consideração dos benefícios fiscais (...)”*

Estabelece o artigo 13.º do CIRS, sob a epígrafe “Sujeito passivo”, na parte que aqui importa, o seguinte:

“1 - Ficam sujeitas a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos.

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

3 - No caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, considerando-se como sujeitos passivos aquelas a quem incumbe a sua direção.

4 - O agregado familiar é constituído por:

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

Por sua vez, dispõe o artigo 59.º do CIRS, sob a epígrafe “Tributação de casados e unidos de facto”, o seguinte:

1 - Na tributação separada cada um dos cônjuges ou dos unidos de facto, caso não esteja de tal dispensado, apresenta uma declaração da qual constam os rendimentos de que é titular e 50 % dos rendimentos dos dependentes que integram o agregado.

2 - Na tributação conjunta:

- a) Os cônjuges ou os unidos de facto apresentam uma declaração da qual consta a totalidade dos rendimentos obtidos por todos os membros que integram o agregado familiar;*
- b) Ambos os cônjuges ou unidos de facto devem exercer a opção na declaração de rendimentos;*
- c) A opção é válida apenas para o ano em questão;*

Portanto, em sede de IRS, os sujeitos passivos casados, podem apresentar uma declaração de rendimentos em conjunto ou em separado.

Como decorre da norma vinda de citar - e no que aos autos interessa -, a tributação separada de cada um dos cônjuges constitui o regime-regra, sendo a tributação conjunta de ambos os cônjuges sempre objecto de opção inscrita na declaração de rendimentos.

Ora, no caso dos autos, o Requerentes exerceram a opção pela tributação conjunta.

A AT, aquando da prática do acto impugnado, veio desconsiderar os benefícios fiscais da Requerente mulher, com a seguinte fundamentação: *“Desta forma, sendo esta uma opção dos mesmos, atendendo a que não é o regime regra, nos termos do art. 13º, nº 3 CIRS, no caso de opção por tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo a tributação efetuada de acordo com o disposto no nº 2 do art. 59º e aplicando-se o quociente familiar previsto no art. 69º, todos do CIRS, bem como as regras relativas às deduções à coleta e bem assim a previsão de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado. (...)*

(...) Assim, nesta situação, todo o apuramento do imposto é feito pelo conjunto do rendimento de ambos os cônjuges, sendo que a consideração ou não dos benefícios fiscais no cálculo do valor do imposto também terá isso em consideração, razão pela qual, verificando-se a

existência de dívidas fiscais, a liquidação final refletirá essa situação, fazendo cessar um benefício que depende da não existência de dívidas, enquanto as mesmas persistirem, tal como referido. (...).

Entendemos que a posição da AT assenta num erro manifesto.

Não se discute que, existindo a opção pela tributação conjunta, o imposto é devido pela soma dos rendimentos das pessoas que constituem o agregado familiar, sendo a tributação efetuada de acordo com o disposto no n.º 2 do art. 59.º e aplicando-se o quociente familiar previsto no art. 69.º, todos do CIRS, bem como as regras relativas às deduções à coleta e bem assim a previsão de responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado.

Simplemente, o que está aqui em causa é se, perante a apresentação de uma declaração conjunta, *“a consideração ou não dos benefícios fiscais no cálculo do valor do imposto também terá isso em consideração, razão pela qual, verificando-se a existência de dívidas fiscais, a liquidação final refletirá essa situação, fazendo cessar um benefício que depende da não existência de dívidas, enquanto as mesmas persistirem, tal como referido.”*

A apresentação de uma declaração conjunta pelos sujeitos passivos casados resulta de uma mera opção dos mesmos.

Seguramente que, por essa via, passará a existir uma responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto apurado.

Todavia, em lugar algum a lei estabelece que, nessa situação, os benefícios fiscais pessoais de um dos sujeitos passivos devem ser desconsiderados e, seguramente, como se viu acima, desde logo, por tal desconsideração e cessação resultar de uma dívida de IVA da responsabilidade exclusiva do outro cônjuge, quando a Requerente mulher (que detém benefício fiscal de natureza pessoal) não tem qualquer responsabilidade pelo pagamento daquela dívida.

Pelo exposto, e sem necessidade de mais considerações, a actuação da AT subjacente à liquidação impugnada enferma de vícios de violação de lei, nomeadamente dos n.ºs 5 e 6 do artigo 14.º do EBF, do n.º 3 do do artigo 13.º do CIRS, do n.º 2 do artigo 59.º do CIRS, do artigo 56.º-A do CIRS e do n.º 1 do artigo 63.º do EBF.

Estes vícios justificam a declaração da sua ilegalidade e consequente anulação da liquidação de IRS impugnada, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

Pelo que terá de proceder o pedido apresentado pelos Requerentes.

O indeferimento expresso do recurso hierárquico enferma dos mesmos vícios, já que se mantém a liquidação, devendo igualmente ser anulado.

Como ficou dito no Acórdão da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de 5 de Dezembro de 2018, proferido no processo n.º 888/05.9BEPRT, *«de forma a compreender se o acto de liquidação deve ser total ou parcialmente anulado, o recente Acórdão deste Supremo Tribunal proferido a 12 de Julho de 2017 no Processo n.º 0636/17 [ora invocado como acórdão fundamento] reitera que “há que determinar o tipo de ilegalidade que o inquina e analisar se ela é susceptível de o afectar no seu todo, caso em que ele tem de ser integralmente anulado”»*. ...”.

Com esta base para a nossa análise, temos que o critério para determinar se o acto deve ser total ou parcialmente anulado passa por determinar se a ilegalidade afecta o acto tributário no seu todo, caso em que o acto deve ser integralmente anulado, ou se apenas em parte, caso em que se justifica a anulação parcial.

O Supremo Tribunal Administrativo, no Acórdão uniformizador de 09-12-2020, processo n.º 75/20.6BALS, embora não se pronuncie expressamente sobre a questão, aceitou a anulação

parcial ao não alterar a decisão arbitral proferida no processo n.º 846/2019-T, em, que se decidira anular a liquidação aí impugnada «na parte correspondente ao acréscimo de tributação resultante da consideração total da mais-valia imobiliária».

Sendo um acórdão uniformizador, é de seguir essa jurisprudência, pelo que será de anular a liquidação, na parte em que desconsiderou os três benefícios fiscais da Requerente mulher [«Donativos», «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria A» e «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria B»].

Assim, justifica-se, face ao princípio da economia processual, a anulação **parcial** da liquidação de IRS impugnada.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral com fundamento nestes vícios, que asseguram eficaz tutela dos interesses dos Requerentess, fica prejudicado, por ser inútil (artigos 130.º e 608.º, n.º 2, do CPC), o conhecimento dos restantes vícios que lhes são imputados pelos Requerentes.

Na verdade, o artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, ao estabelecer uma ordem de conhecimento de vícios, pressupõe que, julgado procedente um vício que assegura a eficaz tutela dos direitos dos impugnantes, não é necessário conhecer dos restantes, pois, se fosse sempre necessário apreciar todos os vícios imputados ao acto impugnado, seria indiferente a ordem do seu conhecimento.

Pelo exposto, não se toma conhecimento dos restantes vícios imputados pelos Requerentes.

1.3. Do pedido de restituição da quantia não reembolsada e de juros indemnizatórios

Os Requerentes pedem a substituição da identificada liquidação de IRS por outra que reflita a aplicação das normas previstas nos artigos 56.º-A do Código do IRS e 63.º, n.º 1, do EBF na esfera da Requerente mulher, com as demais consequências legais (em concreto, a devolução à

Requerente do montante indevidamente entregue ao Estado Português a título de IRS, acrescido dos correspondentes juros indemnizatórios).

A AT defende que, não sendo ilegal a liquidação de IRS contestada, os pedidos deverão ser julgados improcedentes.

De harmonia com o disposto na alínea b) do art. 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária a partir do termo do prazo previsto para o recurso ou impugnação, devendo esta, nos exactos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo e até ao termo do prazo previsto para a execução espontânea das sentenças dos tribunais judiciais tributários, *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adoptando os actos e operações necessários para o efeito»*, o que está em sintonia com o preceituado no art. 100.º da LGT [aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 29.º do RJAT] que estabelece, que *«a administração tributária está obrigada, em caso de procedência total ou parcial de reclamação, impugnação judicial ou recurso a favor do sujeito passivo, à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio, compreendendo o pagamento de juros indemnizatórios, se for caso disso, a partir do termo do prazo da execução da decisão»*.

Embora o art. 2.º, n.º 1, alíneas a) e b), do RJAT utilize a expressão *«declaração de ilegalidade»* para definir a competência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD, não fazendo referência a decisões condenatórias, deverá entender-se que se compreendem nas suas competências os poderes que em processo de impugnação judicial são atribuídos aos tribunais tributários, sendo essa a interpretação que se sintoniza com o sentido da autorização legislativa em que o Governo se baseou para aprovar o RJAT, em que se proclama, como primeira directriz, que *«o processo arbitral tributário deve constituir um meio processual alternativo ao processo de impugnação judicial e à acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária»*.

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de actos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *«são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido»* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redacção inicial), que *«se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea»*.

Assim, o n.º 5 do art. 24.º do RJAT, ao dizer que *«é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previsto na lei geral tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário»*, deve ser entendido como permitindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Por outro lado, dependendo o direito a juros indemnizatórios do direito ao reembolso de quantias pagas indevidamente, que são a sua base de cálculo, está ínsita na possibilidade de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a possibilidade de apreciação do direito à restituição dessas quantias.

Cumprindo, assim, apreciar o pedido de reembolso dos montantes indevidamente pagos, isto é, não objeto de reembolso, e de pagamento de juros indemnizatórios.

Pelo que se referiu, o pedido de pronúncia arbitral procede quanto à anulação parcial da liquidação de IRS n.º 2021..., referente ao ano de 2020, na parte em que desconsiderou os três benefícios fiscais da Requerente mulher [«Donativos», «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria A» e «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria B»].

Ao serem desconsiderados os benefícios fiscais da Requerente mulher, resulta manifesto que, após a aplicação das taxas gerais e depois das deduções legais, o imposto apurado relativamente à liquidação de IRS, resultaria num reembolso superior.

Por isso, o Requerentes têm o direito de serem reembolsados da quantia liquidada em excesso pela AT e indevidamente retida (a diferença entre o valor do reembolso e o valor a ser reembolsado após consideração na íntegra de todos os benefícios fiscal cessados à Requerente mulher), por força dos referidos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para *«restabelecer a situação que existiria se o acto tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado»*.

A ilegalidade da referida liquidação é imputável à AT, pois emitiu-a por sua iniciativa, com errada interpretação da lei, erro nos pressupostos de facto e de direito.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do CPPT, relativamente à quantia que for determinada em execução desta decisão arbitral.

Os juros indemnizatórios serão pagos desde a data em que os Requerentes foram reembolsados da quantia de € 1.334,32, em resultado da liquidação contestada, até ao integral pagamento do montante que deve ser efetivamente reembolsado, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.º 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, do artigo 61.º do CPPT, do artigo 559.º do Código Civil e da Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

V. Decisão

Em face do exposto, o Tribunal Arbitral decide:

A) Julgar procedente o presente pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade e a consequente anulação parcial do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2021..., referente ao ano de 2020, na parte em que desconsiderou os três benefícios fiscais da Requerente mulher [«Donativos», «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria A» e «Deficiência fiscalmente relevante - isenção de rendimentos de categoria B»];

B) Anular a decisão de indeferimento do recurso hierárquico n.º ...2023...;

C) Julgar procedente o pedido de pagamento da quantia não reembolsada, a determinar em execução da presente decisão;

D) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor dos Requerentes, e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagar ao Requerentes a quantia que for liquidada em execução da presente decisão arbitral, desde a data em que os Requerentes foram reembolsados da quantia de € 1.334,32, em resultado da liquidação contestada, até ao integral pagamento do montante que deve ser reembolsado, à taxa legal supletiva;

E) Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira AT nas custas do processo nos termos do decidido em VII, por ter dado causa à liquidação ilegal.

VI. Valor do Processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 2, e 297.º, n.º 2 do C.P.C., do artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do C.P.P.T. e do artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 565,39 (quinhentos e sessenta e cinco euros e trinta e nove cêntimos), atribuído pelos Requerentes, sem contestação da Autoridade Tributária e Aduaneira.

VII. Custas

De acordo com o previsto nos artigos 22.º, n.º 4, e 12.º, n.º 2, do RJAT, no artigo 2.º, no n.º 1 do artigo 3.º e nos n.ºs 1 a 4 do artigo 4.º do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, bem como na Tabela I anexa a este diploma, fixa-se o valor global das custas em € 306,00 (trezentos e seis euros), a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 12 de setembro de 2024

O Árbitro,

Pedro Miguel Bastos Rosado