

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 592/2024-T

Tema: IRS. Declaração de substituição. Opção pela tributação conjunta.

SUMÁRIO

1. Não pode uma Portaria que se destina meramente a aprovar um impresso destinado ao cumprimento de uma obrigação declarativa se sobrepor ao disposto no artigo 59.º, n.º 3, do CIRS que, na redação vigente à data, permitia alterações ou entrega de declarações de substituição dentro do prazo de entrega da respetiva declaração.
2. Resulta, assim, claramente do citado artigo 59.º, n.º 3 alínea a) que a Requerente podia alterar o respetivo regime e entregar uma declaração de substituição para o fazer e que encontrando-se em situação de união de facto nos termos do disposto no artigo 14.º do CIRS, que ambos qualificaram e assim declararam, e encontrando-se dentro do prazo legal - artigo 59.º n.º 3 al. a) do CPPT - para entrega da declaração de substituição, não existe nenhum impedimento legalmente consagrado na lei para que não possam proceder à alteração do seu regime de tributação.

DECISÃO ARBITRAL

A árbitra, Sónia Martins Reis, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 5 de Julho de 2024, acorda no seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., com o número de contribuinte..., residente na Rua ..., ..., ...-... Lisboa, doravante designada por “Requerente”, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto nos artigos 2.º, n.º 1 a) e 10.º e 15.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ou “RJAT”), em conjugação com os artigos 1.º e 2.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

É demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por “AT” ou “Requerida”.

Constitui pretensão da Requerente o pedido de anulação do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2019..., relativo ao ano de 2015, no valor de € 38.417,18, acrescido de juros indemnizatórios, bem como o despacho de indeferimento proferido no recurso hierárquico n.º ...2020... .

Como causa de pedir, a Requerente alega, em suma, vários vícios substantivos.

(i) ERRO DE DIREITO PELA DESCONSIDERAÇÃO DA DECLARAÇÃO CONJUNTA DE IRS 2015 (DECLARAÇÃO DE SUBSTITUIÇÃO) QUE REDUNDA EM INCONSTITUCIONALIDADE POR VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE, ÍNSITO NOS ARTIGOS 103.º, N.º 3 E 165.º, N.º 1, ALÍNEA I) DA CRP

Que a Declaração Conjunta de IRS 2015 que foi entregue pela Requerente e pelo Sujeito Passivo A, com declaração da situação de união de facto a 31.12.2015 e opção pela tributação conjunta dos rendimentos, em 30.05.2016 e que nos termos do artigo 59.º, n.º 3, alínea a) do CPPT, “[e]m caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega”.

E que aquela declaração Modelo 3 de IRS entregue em 30.05.2016 substituiu, relativamente ao Sujeito Passivo A, a primeira declaração de IRS do Sujeito Passivo A, entregue em 27.04.2016.

E que a sua desconsideração pela AT é manifestamente ilegal, em violação dos artigos 59.º, n.º 3, alínea a) do CPPT e 75.º, n.º 1 da LGT.

Que a desconsideração pela AT da Declaração Conjunta de IRS 2015 viola frontalmente o artigo 59.º, n.º 3, alínea a) do CPPT, que prevê a possibilidade de substituição, pelos sujeitos passivos, das declarações dentro do prazo legal para a respetiva entrega.

Que a AT sustenta o seu entendimento numa interpretação da Portaria n.º 404/2015, de 16 de novembro (“Portaria”) que parte de uma premissa errada.

Que uma interpretação do artigo 3.º, n.º 2 e n.º 3 da Portaria no sentido de tornar irreversível a composição do agregado familiar, não permitindo a sua alteração numa declaração Modelo 3 de substituição, sob pena de tal ser qualificado como erro, seria manifestamente ilegal, em violação do artigo 59.º do Código do IRS, e inconstitucional por violação do princípio da legalidade, nos termos dos artigos 103.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Que as matérias de incidência e garantias dos contribuintes são matérias abrangidas pela reserva de lei (cfr. artigos 103.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP), sendo inconstitucional a interpretação de uma norma de uma Portaria no sentido da irreversibilidade da opção dos sujeitos passivos que vivam em união de facto pela tributação separada ou conjunta, como resulta da interpretação que foi feita pela AT no presente caso, sustenta.

(ii) DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DO ARTIGO 76.º, N.º 1, ALÍNEA B) E N.º 2 DO CÓDIGO DO IRS: DA ERRÓNEA QUANTIFICAÇÃO DOS RENDIMENTOS E DA VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA TRIBUTAÇÃO PELO RENDIMENTO REAL

Aqui invoca a Requerente que por força da alteração introduzida pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, o n.º 2 do artigo 76.º do Código do IRS passou a dispor: “Na situação referida na alínea b) do número anterior, o rendimento líquido da categoria B determina-se em conformidade com as regras do regime simplificado de tributação, com aplicação do coeficiente de 0,75, exceto quando estejam em causa rendimentos previstos nas alíneas d) ou g) do n.º 1 do artigo 31.º, caso em que se aplicam os coeficientes aí previstos.”.

E que a única interpretação do artigo 76.º do Código do IRS consentânea com a Constituição, nomeadamente com o disposto no n.º 1 do artigo 104.º da CRP que consagra o princípio da capacidade contributiva, é, alega, no sentido de, em caso de falta de entrega de

declaração pelos sujeitos passivos (que não é o caso em apreço) a liquidação de IRS ser feita pela AT: (i) em primeiro lugar, com base nos elementos de que dispõe; e (ii) só em último caso (na eventualidade de a AT não dispor de elementos), de acordo com as regras do regime simplificado e mediante a aplicação do coeficiente estabelecido no n.º 2 do artigo 76.º.

E que ainda que se considerasse que a Requerente não tinha apresentado qualquer declaração Modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2015, impunha-se à AT que, na liquidação oficiosa de IRS, tivesse em consideração, todos os elementos de que dispunha no apuramento dos rendimentos reais da Requerente.

Porquanto, invoca, na Declaração Conjunta de IRS 2015 entregue em 30.05.2016 a Requerente e o Sujeito Passivo A apresentaram despesas dos dependentes, logo, alega, ainda que a Declaração Conjunta de IRS 2015, entregue em 30.05.2016, se encontre em estado “Anulada”, tendo sido desconsiderada pela AT, é evidente que a liquidação oficiosa emitida nos termos do artigo 76.º do Código do IRS deveria ter tido em consideração a situação pessoal concreta da Requerente e do seu agregado familiar em 31.12.2015, tendo em atenção todos os elementos de que a AT dispunha, sob pena de violação de lei e de inconstitucionalidade por violação do princípio da tributação do rendimento real.

E que, ainda que se desconsiderasse a opção pela tributação conjunta efetuada pela Requerente e pelo Sujeito Passivo A na Declaração Conjunta de IRS de 2015, como fez a AT, alega, e, conseqüentemente, a própria Declaração Conjunta de IRS de 2015, aplicar um coeficiente extremamente elevado e que equivale a uma tributação contrária à capacidade contributiva, como fez a AT na liquidação oficiosa ora posta em crise, redundando inelutavelmente em flagrante ilegalidade da liquidação oficiosa ora contestada, impondo a sua anulação.

(iii) DA OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS

O terceiro vício que sustenta no seu ppa inquina de ilegalidade a liquidação oficiosa impugnada pois resulta da inviabilização da opção exercida pela Requerente e pelo Sujeito Passivo A em 2015 de tributação conjunta dos rendimentos.

Alega que conforme resulta do artigo 1.º, n.º 2, da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, na redação conferida pela Lei n.º 23/2010, de 30 de agosto, 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.”.

E que decorre ainda do Ofício Circulado n.º 20183, de 03.03.2016, que: “A partir de 1 de janeiro de 2015, o registo na base de dados da administração tributária de identidade de domicílio dos sujeitos passivos durante o período mínimo de dois anos, bem como no período de tributação – posto que invocado pelos sujeitos passivos – constitui presunção da existência de união de facto, não sendo requisito necessário para o reconhecimento da mesma.”.

E que, conforme estabelece o artigo 13.º, n.º 8, do Código 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”.

E que tal deveria ter sido considerado pela AT, i.e., a opção pela tributação conjunta dos rendimentos efetuada pelos sujeitos passivos uma vez que se encontravam reunidos todos os requisitos para o efeito.

Conclui que ao não ter sido considerada, na liquidação oficiosa de IRS posta em crise nos autos, a opção pela tributação conjunta dos rendimentos exercida tempestivamente pela Requerente e pelo Sujeito Passivo A na Declaração Conjunta de IRS 2015, a liquidação oficiosa de IRS impugnada nos presentes autos enferma de ilegalidade por violação do artigo 13.º, n.º 8 do Código do IRS, bem como da Lei 3/2017, e ainda de inconstitucionalidade por violação do princípio da tributação pelo rendimento real, consagrado no artigo 104.º, n.º 1 da CRP, razão pela qual deverá ser anulada.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi apresentado em 29-04-2024, tendo o Tribunal Arbitral sido constituído em 05-07-2024 e tendo o processo seguido a sua normal tramitação.

Em conformidade com os artigos 5.º, n.º 3, alínea a), 6.º, n.º 2, alínea a) e 11.º, n.º 1, alínea a), todos do RJAT, o Exmo. Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou a árbitra do Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

As Partes, notificadas dessa designação, em 17-06-2024, não se opuseram, nos termos dos artigos 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 8.º do RJAT, 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

A Requerida ou AT veio contestar por impugnação alegando, em síntese, como segue.

Vem dizer que a Requerente não tem razão.

Que o contribuinte B..., seu ex-cônjuge, submeteu previamente, em 27-04-2016, declaração de IRS (n.º ...-2015-...-...), no estado civil de “Solteiro, divorciado ou separado judicialmente”, a qual deu origem à devida liquidação n.º 2016... de 16-05-2016, com valor nulo.

Que a submissão da declaração conjunta deu origem à análise de uma irregularidade (id...) com o código “Z08 – NIFA ou NIF B assinalado noutra declaração de rendimentos com estado civil e/ou reg. de tributação diferente”, tendo a Requerente e o contribuinte B... sido notificados, através do ofício n.º GIC-... de 03-06- 2016, para corrigirem o erro detetado, o que não ocorreu.

Alega que a não consideração da declaração conjunta teve por base o disposto nos números 2 e 3 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11 (que aprovou os modelos de impressos destinados ao cumprimento da obrigação declarativa prevista no número 1 do art.º 57º do CIRS daquele ano de 2015), segundo a qual “quando for utilizada a transmissão eletrónica de dados, a declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correção de eventuais erros no prazo de 30 dias” (número 2), findo o qual e “sem que se mostrem corrigidos os erros detetados, a declaração é considerada sem efeito” (número 3).

E que não tendo sido corrigida a declaração no prazo de 30 dias, conforme referido, foi a declaração considerada como não entregue e por isso “anulada” no Portal de Finanças.

E que com a submissão por parte da Requerente da declaração modelo 3 de IRS 2015 n.º 2015-...-... -... de 30-05-2016, mencionando ser unida de facto com B... NIF ... e devido ao facto

deste último já ter submetido a sua declaração a 27-04-2016, no estado civil de “solteiro, divorciado ou separado judicialmente”, o sistema não poderia reconhecer como válida a declaração apresentada pela Requerente na condição de “união de facto” com o mesmo sujeito passivo, dando origem a um procedimento de divergências (id...) com o código “Z08 – NIFA ou NIF B assinalado noutra declaração de rendimentos com estado civil e/ou regime de tributação diferente.

E que tendo a Requerente e o contribuinte B... sido notificados, através do ofício n.º GIC... de 03-06-2016, para corrigirem o eventual erro detetado, no prazo de 30 dias, conforme disposto nos n.ºs 2 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11, tal não ocorreu dentro do prazo indicado, ficando a mesma declaração sem efeito ou seja anulada, nos termos do n.º 3 da mesma norma e consequentemente, invoca, que a Requerente entrou em incumprimento da sua obrigação declarativa constante no art.º 57º, conjugado com o art.º 60º do CIRS, para o ano em questão (2015).

Sustenta que a liquidação em crise resulta da aplicação do disposto no art.º 76º do CIRS, devido ao incumprimento da obrigação declarativa prevista no art.º 57.º do CIRS, conjugado com o art.º 60.º do CIRS, tendo em conta que a declaração submetida pela Requerente foi considerada sem efeito uma vez que a mesma não diligenciou pela retificação ou correção do eventual erro detetado (n.ºs 2 e 3 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11).

E que a AT cumpriu o disposto no n.º 3 do art.º 76º do CIRS (com a redação dada pelo art.º 46º da Lei n.º 53-A/2006 de 29/12), segundo a qual “Quando não seja apresentada declaração, o titular dos rendimentos é notificado por carta registada para cumprir a obrigação em falta no prazo de 30 dias, findo o qual a liquidação é efetuada, não se atendendo ao disposto no artigo 70.º e sendo apenas efetuadas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 79.º e no n.º 3 do artigo 97.º”, bem como as instruções constantes no Ofício Circulado n.º 20155 de 04- 11-2011 da área do IR da AT.

E que, nos termos do n.º 3 do art.º 76º do CIRS, não se deve atender ao disposto no art.º 70º do CIRS, sendo apenas feitas as deduções previstas na alínea a) do n.º 1 do art.º 79º (se as houver) e no n.º 3 do art.º 97º do CIRS, à data vigentes, no valor de 38.627,92€ (linha 24 da demonstração da liquidação).

Vem dizer que a liquidação em crise nos autos resulta da aplicação do disposto na lei fiscal (art.º 76º do CIRS), em caso de incumprimento da obrigação declarativa prevista no art.º 57.º do CIRS, não se acolhendo o alegado vício de ilegalidade por errónea quantificação dos rendimentos e da violação do princípio de tributação pelo rendimento real.

E que quanto ao vício alegado pela Requerente da opção pela tributação conjunta de rendimentos, invoca que a mesma foi exercida numa declaração considerada sem efeito ou anulada, nos termos dos n.ºs 2 e 3 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11, em virtude dos contribuintes em causa nos autos não terem corrigido os eventuais erros detetados.

Sustenta que a Administração Tributária fez a aplicação da lei nos termos em que como órgão executivo está adstrita constitucionalmente, não se podendo falar em erro dos serviços nos termos do disposto no artigo 43º da LGT.

Pugna, a final, pela manutenção da liquidação em crise nos autos e pela não condenação no pagamento de juros indemnizatórios.

Entendeu o Tribunal por despacho arbitral dispensar a realização da reunião do Tribunal Arbitral prevista no artigo 18.º do RJAT, face à questão de direito bem delimitada nos autos.

Ambas as partes foram igualmente notificadas para apresentar alegações simultâneas, querendo, tendo ambas optado por fazê-lo, reforçando a sua argumentação.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, 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 de 90 dias previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

Não foram identificadas questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. FUNDAMENTAÇÃO

1. Dos Factos

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

- A.** Em 29-04-2024 a Requerente apresentou pedido de pronúncia arbitral – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.
- B.** O presente pedido arbitral tem por objeto a ilegalidade do ato de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2019..., relativo ao ano de 2015, bem como o despacho de indeferimento proferido no recurso hierárquico n.º ...2020... – cf. Documentos n.º 1 e n.º 3 junto aos autos e PA.
- C.** No Sistema de gestão de Registo de Contribuintes da AT (SGRC), verifica-se que a 31-12-2015, A Requerente estava coletada na categoria B (Regime Simplificado) de IRS – CAE Principal 6010 - ADVOGADOS e em IVA, regime normal trimestral desde 01-12-2008- cf. Documento n.º 1 junto aos autos e PA.
- D.** Na Modelo 10/DMR do ano de 2015, constam rendimentos de categoria B auferidos pela Requerente (Rendimentos Empresariais e profissionais) no valor de 154.511,68 € e retenções na fonte no valor de 38.627,92 € - cf. PA.
- E.** A Requerente esteve casada com B..., contribuinte n.º ... (doravante “Sujeito Passivo A”) até novembro de 2015, data em que decidiram divorciar-se – cf. Facto declarado pela Requerente no seu ppa e não contrariado pela Requerida.
- F.** Em 27.04.2016, o Sujeito Passivo A apresentou uma declaração Modelo 3 de IRS referente ao ano de 2015, na qual se declarou “Solteiro, divorciado ou separado judicialmente” – cf. Facto declarado pela Requerente no seu ppa e não contrariado pela Requerida.

-
- G.** Em 30.05.2016 a Requerente e o Sujeito Passivo A, seu ex-marido à data, apresentaram uma declaração Modelo 3 de IRS do ano de 2015, na qual declararam a situação de união de facto a 31.12.2015 e a opção pela tributação conjunta dos rendimentos (cf. Declaração n.º ... – cf. PA a fls 42.
- H.** A Declaração Conjunta de IRS 2015 foi a primeira e única declaração apresentada pela Requerente relativamente ao ano de 2015 – cf. Documento n.º 1 junto aos autos e PA.
- I.** A submissão da declaração identificada no ponto antecedente deu origem à análise de uma irregularidade (id ...) com o código “Z08 – NIFA ou NIF B assinalado noutra declaração de rendimentos com estado civil e/ou reg. de tributação diferente” – cf. Facto declarado pela Requerida na sua resposta e não contrariado pela Requerente.
- J.** A Requerente e o contribuinte B... foram notificados, através do ofício n.º GIC-... de 03-06-2016, para corrigirem o erro detetado – cf. Facto declarado pela Requerida na sua resposta e não contrariado pela Requerente. Este documento, todavia, não consta do PA junto aos autos pela Requerida.
- K.** A Requerente foi notificada da liquidação oficiosa n.º 2019..., respeitante ao IRS de 2015, inscrevendo no Anexo B, campo 551 do Q4D, rendimentos Categoria B no valor total de 154.511,68€ e apurando imposto a pagar no valor de € 38.417,18, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 29.07.2019 – cf. Documento n.º 3 junto aos autos.
- L.** Por discordar da legalidade da referida liquidação, em 18.09.2019, a Requerente apresentou, através do Portal das Finanças, Reclamação Graciosa – cf. PA.
- M.** Em março de 2020, a Requerente procedeu ao pagamento integral da dívida de IRS em causa nos autos - Facto declarado pela Requerente no seu ppa e não contrariado pela Requerida. Este documento, todavia, não consta dos autos.
- N.** Em 12.03.2020, a Requerente foi notificada do projeto de indeferimento da Reclamação Graciosa - cf. Documento n.º 6 junto aos autos.
- O.** Por discordar do referido projeto de decisão, a Requerente apresentou direito de audição- cf. Documento n.º 7 junto aos autos.
- P.** Através do ofício de 20-11-2020 do SF Lisboa ..., foi a Requerente notificada do despacho de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada – cf. Documento n.º 8 junto aos autos.
- Q.** Em 29.12.2020, por não poder concordar com aquela decisão, a Requerente interpôs o competente recurso hierárquico - cf. Documento n.º 9 junto aos autos.

- R.** O recurso hierárquico foi indeferido por Despacho do Exmo. Senhor Diretor de Finanças de Lisboa de 19.01.2024 e notificado à Requerente por Ofício n.º..., de 22.01.2024 - cf. Documento n.º 10 junto aos autos.
- S.** A não consideração da declaração conjunta apresentada pela Requerente teve por base o disposto nos números 2 e 3 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11 (que aprovou os modelos de impressos destinados ao cumprimento da obrigação declarativa prevista no número 1 do art.º 57º do CIRS daquele ano de 2015), segundo a qual “quando for utilizada a transmissão eletrónica de dados, a declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correção de eventuais erros no prazo de 30 dias” (número 2), findo o qual e “sem que se mostrem corrigidos os erros detetados, a declaração é considerada sem efeito” (número 3) – cf. Artigo 21.º da Resposta da Requerida junto aos autos.

2. Factos Não Provados

Não existem factos com relevo para a decisão de mérito dos autos que não se tenham provado.

3. Fundamentação da Decisão da Matéria de Facto

Quanto aos factos essenciais, a matéria assente encontra-se conformada de forma idêntica por ambas as partes e a convicção do Tribunal formou-se com base nos elementos documentais (oficiais) juntos ao processo e acima discriminados cuja autenticidade e veracidade não foi questionada por nenhuma das partes.

De referir que o Tribunal não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de selecionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o pedido formulado pela Requerente enquanto autor (cfr. art.ºs. 596º, n.º.1 e 607º, n.ºs. 2 a 4, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.art.º.123.º, n.º.2, do CPPT).

Segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. art.º 607.º, n.º 5, do C.P. Civil, na redação que lhe foi dada pela Lei n.º 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na Lei (v.g. força probatória plena dos documentos autênticos - cfr. art.º 371.º, do Código Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

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 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.

No que se refere aos factos provados, a convicção do Tribunal fundou-se, essencialmente, na análise crítica da prova documental junta aos autos.

III. DO DIREITO

Na apreciação dos vícios imputados ao ato cuja declaração de ilegalidade é pedida deverá começar-se pelos “vícios cuja procedência determine, segundo o prudente critério do julgador, mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos” (cfr. artigo 124.º, n.º 2, do CPPT, aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT), já que “a arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes” (cfr. artigo 124.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril).

Neste sentido começar-se-á por apreciar o vício de violação de lei pela desconsideração da Declaração Conjunta de IRS 2015 (declaração de substituição) apresentada pela Requerente - cf. Documento constante do PA a fls 42.

Como invoca a Requerida na sua Resposta, a não consideração da declaração conjunta apresentada pela Requerente teve por base o disposto nos números 2 e 3 do art.º 3º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11 (que aprovou os modelos de impressos destinados ao cumprimento da obrigação declarativa prevista no número 1 do art.º 57º do CIRS daquele ano de 2015), segundo a qual “quando for utilizada a transmissão eletrónica de dados, a declaração considera-se apresentada na data em que é submetida, sob condição de correção de eventuais erros no prazo de 30 dias” (número 2), findo o qual e “sem que se mostrem corrigidos os erros detetados, a declaração é considerada sem efeito” (número 3).

Dúvidas não há de que a declaração de substituição foi apresentada dentro do prazo legal para o fazer e que a opção pela tributação conjunta era uma das opções possíveis de serem declaradas pelos contribuintes face ao regime da união de facto declarado.

Como bem decidiu o TCA- SUL, no aresto proferido no processo n.º 1136/13.3BELRS¹, datado de 13-09-2018 e citando-o “*Não é irreversível o erro relativo à composição do agregado familiar, constante da declaração inicial, que pode ser reparado na declaração de substituição.*”.

Citando o conteúdo deste importante aresto:

“Com efeito, não se descortina donde se possa extrair do art.º 13.º, n.º 5, do CIRS na redação vigente à data dos factos (e do qual serão, doravante, todos os dispositivos legais que se mencionarem sem expressa indicação de proveniência), argumento válido para a tese da recorrente.

No que concerne ao art.º 14.º, n.º 1, não fica margem para qualquer dúvida de que as pessoas que vivam em união de facto e preencham os pressupostos legais “podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens”.

¹ Acessível em www.dgsi.pt.

A opção concedida pelo legislador não está balizada no tempo, pelo que o momento do exercício da opção fica nas mãos dos interessados.”

(...)

“Além disso, é sabido que as declarações de substituição se destinam a reparar erros cometidos na declaração anterior.

Com efeito, em caso de erro de facto ou de direito, os sujeitos passivos podem apresentar uma declaração de substituição.

Essa declaração está sujeita a determinados condicionalismos. Vejamos.

a) Substituição dentro do prazo legal de entrega:

Neste caso o contribuinte pode, a todo o tempo e independentemente do resultado da liquidação (mais ou menos imposto a pagar), apresentar uma declaração de substituição [al. a) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT] Sem qualquer responsabilidade contraordenacional.”

Para concluir no seguinte sentido:

“(...) do regime legal relativo às declarações de substituição se extrai que estas podem ser apresentadas desde que ocorra erro de facto e/ou de direito. Ora, o erro na declaração da composição do agregado familiar integra o conceito de erro de facto, embora com repercussões jurídicas.”

Com a alteração legislativa levada a cabo pela Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 23/2010, de 30 de Agosto, veio-se estabelecer que as pessoas que vivem em união de facto nas condições previstas na dita lei têm direito à aplicação do regime do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições aplicáveis aos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens (art. 3.º).

Conforme resulta do artigo 14.º do Código do IRS:

1 - As pessoas que vivendo em união de facto preenchem os pressupostos constantes da lei respectiva, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

2 - A aplicação do regime a que se refere o número anterior depende da 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, bem como da assinatura, por ambos, da respectiva declaração de rendimentos.

3 - No caso de exercício da opção prevista no n.º 1, é aplicável o disposto no n.º 2 do artigo 13.º, sendo ambos os unidos de facto responsáveis pelo cumprimento das obrigações tributárias.”

De igual modo o CAAD já se pronunciou num caso similar aos dos autos no processo n.º 140/2018-T e citando-o:

“ 31.É entendimento assente pela jurisprudência, que os Ofício-circulados e circulares administrativas emanadas pela AT são vinculativas apenas para os respectivos serviços pois, face à lei, os procedimentos definidos, «maxime» o “direito circulado” da AT não podem derogar o princípio da legalidade tributária (Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul processo n.º 02312/08 de 04/23/2008).

32. Quanto às alterações ou declarações de substituição que o sujeito passivo pode efetuar à sua declaração de rendimentos, tem-se dentro do prazo de entrega da respetiva, ou seja até a data que resulta claramente do artigo 59. n.º 3: “ 3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respectiva entrega;”.

33. Resulta claramente do artigo 59. n.º 3 alínea a) que os Requerente podem alterar o respetivo regime e entregar uma declaração de substituição para o fazer.

34. Encontrando-se os Requerente em situação de união de facto nos termos do artigo 14.º da CIRS, e encontrando-se dentro do prazo artigo 59. n.º 3 al. a) do CPPT para entrega da declaração de substituição, não existe nenhum impedimento legalmente consagrado para que os Requerentes não possam proceder a alteração do seu regime de tributação.

35. Nestes termos é ilegal por violação de lei, atos tributários de liquidação em sede de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, de 2014, formalizados pelas notas de liquidação n.º 2015... do ano de 2014, quanto à incorreta aplicação do artigo 14.º do CIRS e artigo 59 n.º 3 al. a) do CPPT.”.

É certo que a AT estriba a sua posição no disposto nos números 2 e 3 do art.º 3.º da Portaria n.º 404/2015 de 16/11 (que aprovou os modelos de impressos destinados ao cumprimento da

obrigação declarativa prevista no número 1 do art.º 57º do CIRS daquele ano de 2015), mas, e como bem diz a Requerente no seu ppa, uma interpretação do artigo 3.º, n.º 2 e n.º 3 da Portaria no sentido de tornar irreversível a composição do agregado familiar, não permitindo a sua alteração numa declaração Modelo 3 de substituição, sob pena de tal ser qualificado como erro, seria manifestamente ilegal, em violação do artigo 59.º do Código do IRS, e inconstitucional por violação do princípio da legalidade, nos termos dos artigos 103.º, n.º 3 e 165.º, n.º 1, alínea i) da CRP.

Efetivamente não pode, de forma alguma, uma Portaria que se destina meramente a aprovar um impresso destinado ao cumprimento de uma obrigação declarativa se sobrepor ao disposto no artigo 59.º, n.º 3, do CIRS que, na redação vigente à data, permitia alterações ou entrega de declarações de substituição dentro do prazo de entrega da respetiva declaração, como segue:

“3 - Em caso de erro de facto ou de direito nas declarações dos contribuintes, estas podem ser substituídas: a) Seja qual for a situação da declaração a substituir, se ainda decorrer o prazo legal da respetiva entrega;”

Neste mesmo sentido refere o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 29 de novembro de 2017, no processo 1292/16² que: *“sendo certo que o princípio da legalidade em matéria tributária exige que a incidência dos impostos, respetivas taxas, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes sejam determinados apenas por atos de natureza legislativa (não regulamentar) — cfr. o n.º 2 do art. 103º da CRP e o n.º 1 do art. 8º da LGT — então não poderá relevar, na parte em que contende com este princípio (...).”*

Resulta, assim, claramente do citado artigo 59.º, n.º 3 alínea a) do CIRS que a Requerente podia alterar o respetivo regime e entregar uma declaração de substituição para o fazer e que encontrando-se em situação de união de facto nos termos do disposto no artigo 14.º do CIRS, que ambos qualificaram e assim declararam, e encontrando-se dentro do prazo legal - artigo 59.º, n.º 3 al. a) do CPPT - para entrega da declaração de substituição, não existe nenhum impedimento legalmente consagrado na lei para que não possam proceder à alteração do seu regime de tributação.

Aqui chegados, importa dizer que não cuida este Tribunal de averiguar se estavam ou não preenchidos todos os requisitos para a união de facto declarada pelos contribuintes na declaração

² Acessível em www.dgsi.pt.

de substituição entregue, *maxime*, se os dois anos de convivência conjugal se podem contar ininterruptamente considerando que o casamento havia sido dissolvido em Novembro de 2015, pois tal não foi posto em causa por nenhuma das Partes.

Na sentença, deve o juiz pronunciar-se sobre todas as questões que deva apreciar, abstendo-se de se pronunciar sobre questões de que não deva conhecer (segmento final do n.º 1 do artigo 125.º, do CPPT), sendo que as questões sobre que recaem os poderes de cognição do tribunal, são, de acordo com o n.º 2 do artigo 608.º, do CPC, aplicável subsidiariamente ao processo arbitral tributário, por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, *“as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, excetuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (...)”*.

Em face da solução dada à questão relativa ao vício de violação de lei pela desconsideração da declaração conjunta de IRS referente ao ano fiscal de 2015 (declaração de substituição) apresentada pela Requerente, que devia ter sido processada pela AT, pelo regime aplicável à tributação conjunta, fica prejudicado o conhecimento dos restantes vícios imputados pela Requerente no seu ppa.

Determina-se, assim, por erro sobre os pressupostos de direito, a anulação do despacho que ditou o indeferimento do recurso hierárquico, na parte em que determinou a inadmissibilidade da apresentação da declaração de substituição com opção pela tributação conjunta, e, bem assim, a anulação da liquidação oficiosa de IRS posta em crise nos autos.

DO DIREITO AOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

Peticiona, ainda, a Requerente o pagamento de juros indemnizatórios.

Decorre do exposto que a liquidação do IRS a anular resulta de um erro de direito imputável exclusivamente à AT, na medida em que a Requerente cumpriu o seu dever de declaração no prazo legal, não devendo aquela ter firmado o entendimento que firmou.

Estando demonstrado que a Requerente pagou imposto não devido, por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT tem aquela direito aos juros indemnizatórios devidos, juros esses

a serem contados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, contando-se o prazo para esse pagamento do início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPT), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

IV. DECISÃO

À face do exposto, acorda este Tribunal Arbitral em:

- (a) Anular o despacho de indeferimento proferido no recurso hierárquico n.º ...2020...por ilegal por erro nos pressupostos de direito.
- (b) Anular, conseqüentemente, a liquidação oficiosa de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2019..., relativo ao ano de 2015, no valor de € 38.417,18, acrescido de juros indemnizatórios.
- (c) Condenar a Requerida nas custas do processo.

V. VALOR DA CAUSA

Fixa-se ao processo o valor de **€ 38.417,18**, por ser aquele que corresponde ao valor da liquidação expressamente impugnada cuja anulação se pretende, nos termos do disposto no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT, aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1 alínea a) do RJAT, e do artigo 3.º, n.º 2, do RCPAT.

VI. CUSTAS

Custas no montante de **€ 1.836,00**, a suportar pela Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT e 4.º do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 31 de dezembro de 2024.

A árbitra,

Sónia Martins Reis