CAAD: Arbitragem Tributária
Processo n.º: 362/2026-T
Tema: IRS – Regime de Tributação

Sumário

I. Nos termos da subalínea ii) da alínea b) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT, a declaração de substituição pode ser apresentada até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou de impugnação judicial do ato de liquidação, para a correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos, de modo a resultar um imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada.

II. A contagem do prazo de dois anos, exigida para a união de facto, pode incluir o período em que se esteve anteriormente casado com a mesma pessoa, competindo ao requerente demonstrar que preenche os requisitos da união de facto, concretamente, a coabitação entre os membros unidos, na tripla vertente de comunhão de leito, mesa e habitação, que, segundo critérios de normalidade no contexto socio-cultural em que nos inserimos, é indicativa de estabilidade na constituição da relação de união de facto.

DECISÃO ARBITRAL

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

O árbitro Paulo Ferreira Alves, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa ("CAAD") para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído em 8 de junho de 2026, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

A..., com o número de identificação fiscal ("NIF") ..., residente na ..., n.º..., ..., ...-... Algés, veio requerer a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir pedido de pronúncia arbitral ("ppa"), nos termos do disposto no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) e no artigo 10.º, ambos do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária ("RJAT"), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação vigente.

O Requerente pretende a declaração de ilegalidade e consequente anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ("IRS"), n.º 2025..., bem como a anulação do indeferimento do pedido de reclamação graciosa n.º ...2025... deduzido contra este ato tributário.

É Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por "AT" ou "Requerida".

Em 30 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Senhor Presidente do CAAD, e notificada a AT.

De acordo com o preceituado nos 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. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou o ora árbitro para formar o Tribunal Arbitral Singular, que comunicou a aceitação do encargo. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.

O Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 8 de junho de 2026.

Em 8 de junho de 2026, a Requerida foi notificada para apresentar a sua Resposta, a qual apresentou no prazo de 30 dias previsto no artigo 17.º do RJAT.

No dia 28 de setembro de 2026, realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, tendo sido inquiridas as testemunhas apresentadas pelo Requerente e ouvidas as declarações de

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

parte. As Partes foram notificadas para, querendo, apresentarem alegações escritas e o tribunal indicou a data prevista para a prolação da decisão arbitral, com advertência da necessidade de pagamento, pelo Requerente, da taxa arbitral subsequente (v. ata, que se dá por reproduzida, e gravação de áudio disponível no SGP do CAAD).

O Requerente e a Requerida apresentaram alegações em 9 de outubro de 2026.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente formula a sua pretensão arbitral da seguinte forma:

a) No dia 12 de novembro de 2024, o Requerente e B... (titular do NIF...) divorciaram-se, ao fim de sete anos de casamento.

b) Porém, os ex-cônjuges continuaram a viver na mesma morada, que correspondia à casa de morada de família.

c) E, em 31 de dezembro de 2024, os ex-cônjuges residiam na mesma morada, que correspondia igualmente à casa de morada de família.

d) No dia 20 de junho de 2025, o Requerente entregou a declaração de IRS (declaração modelo 3) referente ao período de tributação de 2024, tendo indicado o estado civil de "Solteiro, divorciado ou separado judicialmente", o que, naturalmente, não lhe permitiu optar pela tributação conjunta ou separada, pois é tributado apenas pelos seus rendimentos.

e) Do processamento desta declaração de rendimentos resultou a liquidação de IRS n.º 2025 ..., no valor de €28.905,60.

f) Sucede que o Requerente, depois do divórcio, continuou a viver com a sua ex-mulher naquela que era a sua casa de morada de família, em condições análogas às dos cônjuges, situação que se mantinha a 31 de dezembro de 2024.

g) Assim, e tendo refletido sobre a sua situação pessoal efetiva, o Requerente entendeu, em 25 de julho de 2025, apresentar uma declaração de IRS de substituição, na qual indicou o estado de "unido de facto" e optou pela tributação conjunta, opção feita

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

também pela sua ex-mulher.

h) Os serviços da AT consideraram as declarações de substituição "erradas", pelo que não foram aceites nem processadas.

i) Posteriormente, o Requerente apresentou Reclamação Graciosa, com vista a sindicar a ilegalidade da liquidação de IRS resultante da primeira declaração de IRS apresentada.

j) Tendo a Reclamação Graciosa sido indeferida, nos termos já expostos, entendeu o Requerente apresentar o presente pedido de pronúncia arbitral, com vista à anulação da decisão de indeferimento acima referida e, consequentemente, do ato de liquidação n.º 2025 ... referente ao período de tributação de 2024.

k) O Requerente e a sua ex-mulher estiveram casados durante sete anos, durante os quais partilharam a casa de morada de família e, claro, o domicílio fiscal, situação que se manteve depois do divórcio.

l) Ou seja, tanto durante o tempo em que foram casados, como depois de estarem divorciados, o Requerente e a sua ex-mulher viveram em comunhão de leito, mesa e habitação.

m) Esta partilha da vida quotidiana e de leito, mesa e habitação ocorreu numa linha temporal contínua, com início do dia em que casaram.

n) Portanto, durante todo o ano de 2024 o Requerente e a sua ex-mulher viveram juntos, em condições análogas às dos cônjuges.

o) O Requerente demonstrou cumprir os requisitos de que depende a existência de uma união de facto, incluindo o requisito formal que consiste na coincidência de moradas fiscais.

p) Sustenta o Requerente que não se descortina por que razão a alteração da declaração de rendimentos, através da entrega de uma declaração de substituição, não possa consubstanciar-se na passagem do regime de tributação regra (tributação separada) para o regime opcional (tributação conjunta).

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

q) A fundamentação da AT tem por base o facto de a situação pessoal e familiar relevante para efeitos de tributação ser a que se verifica no último dia do ano (cfr. n.º 8 do artigo 13.º do CIRS).

r) O que implica que a situação familiar a considerar para efeitos de tributação seja a verificada num momento determinado, e tendencialmente inalterável.

s) Neste caso, o momento relevante é 31 de dezembro de 2024, e o facto de o Requerente viver em união de facto com a sua ex-mulher não belisca a estabilidade do vínculo, verificada naquela data.

t) A alteração da declaração de rendimentos, de modo que a nova declaração reflita a realidade, nada tem de proibido ou de censurável.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

A Requerida apresentou a sua Resposta, sustentando o seguinte:

a) O Requerente foi casado com B..., NIF ... até 2024-11-24, data em que se divorciaram.

b) Em 2025-06-20, dentro do prazo legal, foi entregue a declaração de IRS modelo 3, referente ao ano de 2024, id...-2024-..., em nome do Requerente, tendo indicado o estado civil de "Solteiro, divorciado ou separado judicialmente". Esta declaração foi liquidada, em 2025-06-21

c) Em 2025-07-25 (fora do prazo), o Requerente submete a declaração id... -2024-..., referente ao mesmo ano, onde consta como sujeito passivo A e sujeito passivo B B..., NIF ... e, indicou o estado civil "unidos de facto".

d) Esta declaração encontra-se na situação "Errada".

e) Em 2025-09-01 o Requerente apresentou Reclamação Graciosa onde visou a liquidação de IRS do Ano de 2024 com o n.º 2025... .

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

f) Em 2025-11-03 foi exarado projeto de decisão, tendo sido emitido despacho de indeferimento do pedido, pela Chefe de Finanças, o qual foi notificado ao ora Requerente, através da ViaCTT, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia, previsto na alínea b) do n.1 do art.º 60.º da LGT.

g) Através dos ofícios nº ... e ... de 2026-01-23, foi o Requerente notificado do despacho de indeferimento para os devidos e legais efeitos, emitido no mesmo dia.

h) Alega que a decisão visada não deixa de ser coerente, por entender que a referida alteração da situação familiar tinha de ser feita dentro do prazo de entrega das declarações Mod.3 de IRS.

i) Na verdade, conforme destaca no ponto 9 do ppa, a AT afirma que a situação familiar é tendencialmente inalterável e por isso, são "limitadas e de natureza excecional as opções quanto à alteração da situação familiar".

j) Pelo que, não se descortina em que medida exista incoerência na decisão, e assim, também não é demostrada a existência de nenhuma ilegalidade.

k) No ponto 22 e seguintes, o Requerente passa a apresentar os seus argumentos quanto à definição ou densificação do conceito de "união de facto".

l) Aí pretende sustentar que, mesmo tendo terminado o casamento por via do divórcio decretado a 24-11-2024, com tudo o que isso implica em termos legais/fiscais, os pressupostos da união de facto se mantiveram depois do divórcio.

m) Salvo o devido respeito, com a concretização do divórcio, o vínculo matrimonial termina definitivamente.

n) Com a concretização do divórcio, os ex-cônjuges deixam de ter deveres conjugais e deixam de ser considerados família para efeitos legais.

o) Pelo exposto, não se compreende como pretende o Requerente, afirmar: que o vínculo da união de facto existia desde o casamento, se o casamento terminou com o divórcio e se extinguiram todos os vínculos que para aqui interessam.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

p) É inegável, que com o divórcio, há uma quebra dos vínculos matrimoniais e assim, houve uma quebra de qualquer vínculo sobre o qual o Requerente pretende sustentar a união de facto, que diz verificar-se com a mesma SP B, com quem foi casado.

q) Razão pela qual não pode o Requerente pretender fazer retroagir o início da união de facto ao tempo em que eram casados e dizer que viveram juntos, em condições análogas às dos cônjuges, quando quebraram esses vínculos do casamento, com o divórcio.

r) Tanto conhecia as consequências patrimoniais, que o Requerente, quando apresentou a declaração de IRS modelo 3, referente ao ano de 2024, id....-2024-..., indicou o estado civil de "Solteiro, divorciado ou separado judicialmente".

s) E salvo o devido respeito, fê-lo consciente das consequências legais que daí advinham, conforme demonstra ao longo do ppa.

t) Pelo exposto, fica comprovado que não se verificam os pressupostos da união de facto, e assim, não padece o despacho visado das ilegalidades que lhe são assacadas.

u) A tributação conjunta depende do exercício dessa opção, sendo a regra, a tributação individual de cada cônjuge ou unido de facto, mesmo quando exista agregado familiar.

v) Cumpre assim evidenciar que, a situação familiar a considerar para efeitos de tributação seja a verificada num momento determinado e é tendencialmente inalterável, pelo que serão também limitadas e de natureza excecional a alteração superveniente da situação familiar.

w) Ora, em face do que vem ante exposto depreende-se com facilidade não padecendo o despacho visado de qualquer vício ou ilegalidade, devendo ser mantido nos seus precisos termos.

x) Destarte, impugna-se por infundado todo o alegado no douto PPA que contrarie o supra exposto, devendo o presente pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente e, consequentemente, a Requerida absolvida de todos os pedidos.

II. SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objeto do processo dirigido à anulação do ato tributário do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (v. artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 5.º do RJAT).

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no artigo 10.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, conjugado com o artigo 102.º, n.º 1, alínea e) do CPPT, contado da notificação da decisão de indeferimento expresso da reclamação graciosa deduzida contra o ato tributário impugnado, por ofício datado de 23 de janeiro de 2026, tendo o pedido de constituição do Tribunal Arbitral sido apresentado em 26 de março de 2026.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. 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).

Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito da causa.

III. FUNDAMENTAÇÃO DE FACTO

1. FACTOS PROVADOS

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

A. No dia 12 de novembro de 2024, o Requerente e B... a (titular do NIF...) divorciaram-se, ao fim de sete anos de casamento. Cfr. PA.

B. O Requerente e B..., após 12 de novembro de 2024, continuaram a viver na mesma morada, que correspondia à casa de morada de família e ao seu domicílio fiscal. Cfr. PA e prova testemunhal.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

C. Durante o tempo em que foram casados, como depois de estarem divorciados, o Requerente e a sua B... viveram em comunhão de leito, mesa e habitação. Cfr. prova testemunhal.

D. Em 31 de dezembro de 2024, o Requerente e B... tinham o mesmo domicílio fiscal. Cfr. PA.

E. No dia 20 de junho de 2025, o Requerente entregou a declaração de IRS (declaração modelo 3) referente ao período de tributação de 2024, tendo indicado o estado civil de "Solteiro, divorciado ou separado judicialmente" (cfr. Documento n.º 4 do PPA).

F. Do processamento desta declaração de rendimentos resultou a liquidação de IRS n.º 2025..., no valor de €28.905,60 (cfr. **Documento n.º 5 do PPA**).

G. O Requerente entendeu, em 25 de julho de 2025, apresentar uma declaração de IRS de substituição, na qual indicou o estado de "unido de facto" e optou pela tributação conjunta, opção feita também por B.... Cfr. PA.

H. Os serviços da AT consideraram as declarações de substituição "erradas", pelo que não foram aceites nem processadas. Cfr. PA.

I. No dia 1 de setembro de 2025, o Requerente apresentou Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRS n.º 2025 ..., referente ao período de tributação de 2024, da qual resultou imposto a pagar no valor de 28.905,60 €. (cfr. Documento n.º 2 do PPA).

J. Notificado do projeto de decisão, o Requerente exerceu o direito de audição prévia (cfr. Documento n.º 3 do PPA).

K. O Requerente foi notificado da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa através dos ofícios n.º ... e ..., de 23 de janeiro de 2026, recebidos em 29 de janeiro de 2026. Cfr. PA e artigo 3.º do PPA.

L. O Requerente apresentou no CAAD, em 26 de março de 2026, o pedido de constituição do Tribunal Arbitral na origem da presente ação – cf. registo de entrada no SGP do CAAD.

2. Factos não provados

Não existem factos não provados relevantes para a decisão da causa.

3. MOTIVAÇÃO DA DECISÃO DA MATÉRIA DE FACTO

Cabe ao Tribunal Arbitral selecionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. artigo 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil ("CPC"), aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o Tribunal Arbitral baseia a sua decisão, quanto à matéria de facto, na sua íntima e prudente convicção, formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência (cfr. artigo 16.º, alínea e), do RJAT, e artigo 607.º, n.º 4, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (e.g., força probatória plena dos documentos autênticos, cfr. artigo 371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação da prova produzida, o referido princípio da livre apreciação (cfr. artigo 607.º, n.º 5, do CPC, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados como factos provados, tendo por base a análise crítica e conjugada dos documentos juntos aos autos e da prova testemunhal. Atendendo à matéria de direito infra exposta, competia ao Requerente provar que cumpria os pressupostos da união de facto. Concretamente, cabia-lhe provar que, após o seu divórcio, ocorrido em 12 de novembro de 2024, manteve com B... uma relação análoga à vivência entre cônjuges; que a morada onde ambos habitavam em 31 de dezembro de 2024 era a morada de família; e que viviam em comunhão de leito, mesa e habitação. Essa prova pode ser feita por qualquer meio legalmente admissível, nos termos do artigo 2.º-A da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio. Nos presentes autos, porém, sustenta-se apenas em prova

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

testemunhal, uma vez que a Requerente não juntou a declaração emitida pela junta de freguesia competente.

Em relação à prova testemunhal, o depoimento de C..., filha do Requerente, referiu que, em 2023, vivia com o pai, com B..., com os irmãos e as irmãs e com a filha da B... . Que o pai e a B... eram um casal e que faziam tudo em conjunto, como os jantares, e tinham uma relação familiar. Que, após o divórcio, tudo permaneceu igual. Esta prova testemunhal foi relevante para dar como provados os factos em b) e c).

Em relação à prova testemunhal, o depoimento de D..., amigo do Requerente, referiu que sabia do divórcio, mas que o Requerente e a Sra. B... eram um casal; iam almoçar ou jantar fora juntos com a família e as filhas e, muitas vezes, só iam os dois, porque as filhas eram mais velhas. A situação manteve-se igual após o divórcio: eram uma família e estavam juntos como casal. Esta prova testemunhal foi relevante para dar como provados os factos b) e c).

Em declarações de parte, o Requerente referiu que tem três filhas e que o motivo do divórcio foi por força da herança e dos bens de família; que vive há 10 anos com a B... e que nunca deixaram de viver juntos.

IV. DO MÉRITO

O PPA tem por objeto imediato o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente e, por objeto mediato, a liquidação contestada.

Tendo em consideração a posição das Partes e a matéria de facto dada como assente, torna-se necessária a apreciação do direito, a fim de apurar, em primeiro lugar, se o Requerente pode alterar, mediante declaração de substituição, a opção pelo regime de tributação inicialmente formulada. Podendo o Requerente efetuar essa alteração, coloca-se a segunda questão: saber se o Requerente, em 31 de dezembro de 2024, cumpre os pressupostos da união de facto previstos na Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, por aplicação do artigo 14.º do Código do IRS, e se comprovou a sua situação jurídica de união de facto.

Sobre a primeira questão, o Supremo Tribunal Administrativo já se pronunciou no Acórdão de 29-06-2016, processo n.º 099/16, em cujo sumário pode ler-se o seguinte:

"I - Não decorrendo da lei a irreversibilidade da opção dos sujeitos passivos que vivam em união de facto pela declaração separada ou conjunta ou a impossibilidade de em declaração de substituição se alterar a opção inicialmente formulada, carece de fundamento legal a interpretação administrativa que considera ser irreversível a opção da composição do agregado familiar, designadamente nos casos de uniões de facto.

II - Para que a opção exercida pelo sujeito passivo na primeira declaração de rendimentos entregue fosse irreversível, como administrativamente pretendido, necessário era que a lei o dissesse - ou que condicionasse o relevo da opção pela tributação conjunta ao seu exercício dentro de determinado prazo, como hoje sucede (cfr. a alínea c) do n.º 2 do artigo 59.º do Código do IRS) – não bastando que a Administração assim o entendesse."

Aderindo por inteiro à tese da jurisprudência daquele Supremo Tribunal Administrativo, não sendo a opção irreversível, o Requerente pode solicitar a alteração do seu regime para aplicação do regime da união de facto previsto nos artigos 14.º e 59.º do CIRS.

Acresce que a alínea d) do n.º 2 do artigo 59.º do CIRS, que condicionava a opção pela tributação conjunta ao seu exercício dentro do prazo legal de entrega da declaração, foi revogada pelo artigo 196.º da Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, não existindo, na redação aplicável ao período de tributação de 2024, norma que limite temporalmente o exercício dessa opção.

Por outro lado, nos termos da subalínea ii) da alínea b) do n.º 3 do artigo 59.º do CPPT, a declaração de substituição pode ser apresentada até ao termo do prazo legal de reclamação graciosa ou de impugnação judicial do ato de liquidação, para a correção de erros ou omissões imputáveis aos sujeitos passivos, de modo a resultar um imposto de montante inferior ao liquidado com base na declaração apresentada.

A declaração de substituição foi apresentada em 25 de julho de 2025, cerca de um mês após a liquidação e, portanto, dentro daquele prazo, tendo o Requerente, de resto, deduzido reclamação graciosa em 1 de setembro de 2025. Improcede, assim, o argumento da Requerida de que a alteração apenas poderia ser feita dentro do prazo de entrega da declaração do modelo 3, o que não encontra amparo legal.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Aqui chegados, é altura de abordar, em especial, a segunda questão suscitada, cujo enquadramento consiste no seguinte: conforme a factualidade dada como provada, o Requerente e a Sra. B... possuíam o mesmo domicílio fiscal por um período superior a 2 anos, situação que, em 31 de dezembro de 2024, porém a AT alega que, com a consumação do divórcio de ambos em 12 de novembro de 2024, a situação jurídica do Requerente não pode corresponder a uma união de facto, e portanto não cumpre com os pressupostos do regime do artigo 14.º do CIRS.

Nestes termos, a questão a apurar é se a situação jurídica do Requerente, em 31 de dezembro de 2024, corresponde a uma união de facto.

Iniciamos pela análise do regime jurídico aplicável de relevo:

Do artigo 13.º do CIRS:

(...)

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;

(...)

8 - 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.

O artigo 14.º do CIRS:

1 - (Revogado.)

2 - A existência de identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei para verificação dos pressupostos da união de facto, e durante todo o período de tributação, faz presumir a existência de união de facto quando esta seja invocada pelos sujeitos passivos.

3 - Os sujeitos passivos não residentes em território português durante todo ou parte do período referido no número anterior podem apresentar prova documental da

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

identidade de domicílio fiscal no Estado ou Estados onde residiram durante aquele período.

Observemos de seguida o que estabelece o regime legal da união de facto, previsto na Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, do qual elencamos os seguintes normativos com relevância para a questão em análise:

No n.º 2 do artigo 1.º

Objecto

1 – (...)

2 - A união de facto é a situação jurídica de duas pessoas que, independentemente do sexo, vivam em condições análogas às dos cônjuges há mais de dois anos.

A alínea c) do artigo 2.º

Excepções

c) Casamento não dissolvido, salvo se tiver sido decretada a separação de pessoas e bens;

Os n.ºs 1 e 2 do artigo 2.º-A:

Prova da união de facto

1 - Na falta de disposição legal ou regulamentar que exija prova documental específica, a união de facto prova-se por qualquer meio legalmente admissível.

2 - No caso de se provar a união de facto por declaração emitida pela junta de freguesia competente, o documento deve ser acompanhado de declaração de ambos os membros da união de facto, sob compromisso de honra, de que vivem em união de facto há mais de dois anos, e de certidões de cópia integral do registo de nascimento de cada um deles.

Da análise destes normativos, decorre o seguinte, o n.º 2 do artigo 14.º do CIRS prevê, primeiro, que os sujeitos passivos devem estar em situação de união de facto, remetendo o legislador fiscal para a legislação civil que regula a união de facto e os seus pressupostos,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

prevista na Lei n.º 7/2001, de 11 de maio. E, segundo, estabelece uma presunção quanto ao domicílio fiscal dos sujeitos passivos, concretamente, se o domicílio fiscal for o mesmo durante o período exigido pela lei (2 anos), presume-se a existência de união de facto para efeitos fiscais, considerando-se cumpridos os respetivos requisitos.

Tratando-se de uma presunção fiscal, a mesma é ilidível pelas partes, o que significa que o Requerente pode invocar e provar que a sua situação jurídica em 31 de dezembro de 2024 é de união de facto e, como tal, optar pelo regime fiscal conjunto. Igualmente, a Requerida pode invocar que o Requerente não cumpre os pressupostos da união de facto e, como tal, não está numa relação de união de facto, mesmo que o domicílio fiscal coincida durante o período mínimo de dois anos. Nesse caso, fica afastada a presunção e, com ela, o respetivo regime fiscal da tributação de casados e unidos de facto previsto no artigo 59.º do CIRS. Afastada a presunção, nada impede o sujeito passivo de demonstrar, por qualquer meio legalmente admissível, a verificação daqueles pressupostos.

O afastamento desta presunção segue as regras do ónus da prova, do artigo 74.º, n.º 1, da LGT, segundo o qual *"o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque"*, em consonância com o artigo 342.º, n.º 1, do CC: "*Àquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado."*

Acresce que, sobre a questão do ónus da prova, existe ampla jurisprudência, sustentando que cabe à AT o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (vide Processo Arbitral n.º 236/2014-T de 4 de maio de 2015).

Nestes termos, compete à AT, uma vez que rejeitou a declaração de substituição do Requerente com o fundamento de que o Requerente não estaria numa situação jurídica de união de facto, posição que suportou invocando que o Requerente se divorciou em 12 de novembro de 2024, e como tal, em 31 de dezembro de 2024, não teriam decorrido os dois anos previstos no n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, para se considerar numa situação jurídica de união de facto.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Entendemos que, tendo a AT invocado factos concretos suscetíveis de pôr em causa a referida presunção, designadamente o divórcio do Requerente, ocorrido menos de dois anos antes de 31 de dezembro de 2024, a presunção não é, por si só, suficiente para dar por verificada a união de facto, sem prejuízo de se apreciar, infra, se o período de casamento releva para a contagem do prazo de dois anos.

Encontrando-se afastada a referida presunção, nos termos da repartição do ónus da prova supra exposta, compete ao Requerente provar que, a 31 de dezembro de 2024, a sua situação jurídica é de união de facto com B... . Vejamos o que dispõem a lei e a jurisprudência sobre a comprovação dos pressupostos da união de facto.

O n.º 1 do artigo 2.º-A da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, estabelece que a prova da união de facto pode ser efetuada por qualquer meio legalmente admissível, incluindo prova testemunhal, ou mediante declaração emitida pela junta de freguesia competente.

Nos presentes autos, o Requerente não juntou a respetiva declaração e optou por provar a união de facto por meio de prova testemunhal, o que é legalmente admissível.

A jurisprudência do STA tem considerado que a união de facto *define-se pela existência de um projeto de vida em comum, análogo à vivência entre cônjuges, que se concretiza por uma comunhão plena de vida, nomeadamente por uma comunhão de mesa, leito e habitação, que deve perdurar, em termos de estabilidade, por um período temporal superior a dois anos.*

E considera que a união de *facto pressupõe a coabitação entre os membros unidos, na tripla vertente de comunhão de leito, mesa e habitação, que perdure por dois anos, segundo critérios de normalidade no contexto sócio-cultural em que nos inserimos, é indicativo de estabilidade na constituição da relação da união de facto.* (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo 4191/22.1T8GDM.P1.S1 de 27-02-2025)

Na sequência do périplo normativo, importa aqui principiar por sublinhar que a união de facto exige que duas pessoas vivam em condições análogas às dos cônjuges, nomeadamente comunhão de mesa, leito e habitação, que deve perdurar, em termos de estabilidade, por um período superior a dois anos.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Perante o exposto, cumpre apreciar se o Requerente preenche os pressupostos legais da união de facto.

Atendendo à factualidade assente, o Requerente divorciou-se de B... em 12 de novembro de 2024, mantendo ambos, em 31 de dezembro de 2024, o mesmo domicílio fiscal e a mesma morada, onde efetivamente viviam há mais de dois anos.

Tendo o Requerente dissolvido o seu casamento em 12 de novembro de 2024, poderia entender-se, num primeiro momento, que o período de dois anos não se encontrava cumprido em 31 de dezembro de 2024. Contudo, a jurisprudência do STA, designadamente os Acórdãos proferidos nos processos n.º 442/16.0BEBRG e n.º 1378/17.2BEBRG, ambos de 17-12-2019, no processo n.º 01994/16.0BEPRT, de 09-01-2020, e no processo n.º 01782/17.6BEPRT, de 09-07-2020, têm sustentado que, para a contagem do prazo de dois anos, se pode incluir o período em que se esteve anteriormente casado com a mesma pessoa.

Cite-se, a este propósito, o que ficou consignado no Acórdão proferido no processo n.º 01994/16.0BEPRT:

"2.1. Cumpre apreciar a questão suscitada pela ora recorrente – delimitado que está o objecto do respectivo recurso pelas conclusões das correspondentes alegações –, que consiste em saber se, contrariamente ao que se decidiu no acórdão recorrido, o período em que a A. esteve casada com o beneficiário falecido pode ser tido em consideração para efeitos de contagem de período mínimo estabelecido na lei relativamente à união de facto.

2.2. Questão em parte idêntica à suscitada nos autos foi tratada em dois recentes arestos deste STA (cfr. Acórdãos do STA de 17.12.19, Proc. n.º 442/16.0BEBRG e Proc. n.º 1378/17.2BEBRG). Parcialmente idêntica uma vez que, desde logo, no caso vertente a A. e o falecido estavam divorciados e não apenas separados de pessoas e bens. Acresce a isto que, in casu, coloca-se um problema que não se verificava nos casos relatados naqueles arestos e que tem de ver com a circunstância de que a A. e o beneficiário falecido ainda não viviam há dois anos em união de facto. Quanto ao primeiro aspecto, a circunstância de, no caso dos autos, os unidos de facto terem estado casados – casamento dissolvido por divórcio – não impede, bem pelo contrário, que se chegue à mesma conclusão a que se chegou nos acórdãos supra

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

mencionados, ou seja, a de que a aqui A. pode beneficiar da pensão de sobrevivência em virtude do falecimento daquele com quem vivia em união de facto. Efectivamente, o aparente obstáculo que existiria naqueles casos em que os unidos de facto ainda possuem o estatuto de cônjuges certamente que não existe quando os unidos de facto estão já divorciados, ou seja, quando está já dissolvido o vínculo matrimonial entre eles.

Mas, nestes autos, como se viu, coloca-se uma nova questão: a de que, no momento da morte do falecido beneficiário, não tinham passado ainda dois anos desde a decretação do divórcio entre ele e a agora A., período de tempo esse que é pressuposto do reconhecimento legal da união de facto. A lógica que transparece do acórdão recorrido é simples: como pode a A., unida de facto sobreviva, habilitar-se à pensão de sobrevivência se, em termos legais, uma vez que ainda não passaram os dois anos de convivência em comum, não pode beneficiar da tutela concedida pelo legislador? Em nosso entender, esta posição padece de excessivo formalismo. Com efeito, esse período de tempo de dois anos deve ser compreendido como uma forma de atestar se a relação é minimamente sólida para efeitos de tutela jurídica. Ora, no caso dos autos o que se verifica é um continuum de estatutos: primeiramente, a A. e o beneficiário falecido estavam casados e, de seguida, após o divórcio, passaram a estar unidos de facto. Significa isto que antes da união de facto não havia um vazio, antes existia uma situação jurídica bem mais forte do que a união de facto. Em termos gradativos temos as seguintes situações: cônjuge sobrevivo; unido de facto sobrevivo, com menos de dois anos em união de facto mas anteriormente casado com o outro membro da união de facto, e unido de facto (com dois ou mais anos de união de facto) sobrevivo. Se o primeiro e o último e, sobretudo, se o último pode(m) habilitar-se à pensão de sobrevivência, por que razão o unido de facto anteriormente casado não poderá igualmente habilitar-se, sendo certo que, como no caso da A., houve uma convivência de vários anos entre ela e o outro membro da união de facto entretanto falecido? Na realidade, não vemos razão para, sem mais, negar a atribuição de pensão de sobrevivência a quem com ele vivia em união de facto por um período inferior a dois anos, é certo, mas com um tempo de convivência em comum, desta feita como cônjuges, bem mais longo, devendo, pois, o tempo do casamento aproveitar à união de facto para este efeito de direito à pensão de sobrevivência."

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Acórdão de cujo sumário se extrai o seguinte:

I – Sendo certo que, aquando do falecimento do unido de facto, a união de facto que mantinha com a sua ex-cônjuge e A. na presente acção ainda não tinha perfeito dois anos – período de tempo esse que é pressuposto do reconhecimento legal da união de facto –, o tempo que durou o casamento de ambos deve aproveitar-lhe para este efeito de direito à pensão de sobrevivência.

II – No caso dos autos o que se verifica é um continuum de estatutos: primeiramente, a A. e o beneficiário falecido estavam casados e, de seguida, após o divórcio, passaram a estar unidos de facto.

Embora o referido Acórdão tenha versado sobre a contagem do prazo para a pensão de sobrevivência, a questão de direito subjacente é a mesma dos presentes autos, sendo inteiramente aplicável ao presente caso, concretamente, a contagem do prazo de dois anos para o reconhecimento legal da união de facto quando se verifica um continuum de estatutos, um divórcio seguido da manutenção de uma relação análoga à vivência entre cônjuges.

Encontrando-se, assim, resolvida a questão do prazo de dois anos, porquanto o Requerente esteve casado com a Sra. B..., por um período superior a dois anos, compete-lhe demonstrar que preenche os demais requisitos da união de facto, concretamente, a coabitação entre os membros unidos, na tripla vertente de comunhão de leito, mesa e habitação, que, segundo critérios de normalidade no contexto sócio-cultural em que nos inserimos, é indicativa de estabilidade na constituição da relação de união de facto. (Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo n.º 4191/22.1T8GDM.P1.S1, de 27-02-2025)

Conforme a factualidade assente, conclui-se que o Requerente e a Sra. B... possuem uma relação análoga à vivência entre cônjuges, ficando provada a tripla vertente de comunhão de leito, mesa e habitação, e que tal situação se verificava em 31 de dezembro de 2024.

Conclui-se que o Requerente cumpre com os pressupostos de união de facto em 31 de dezembro de 2024, nos termos do disposto no n.º 2 do artigo 1.º da Lei n.º 7/2001, de 11 de maio, aplicável por força da alínea a) do n.º 4 do artigo 13.º e do artigo 14.º do CIRS, pelo que, perante tudo o exposto, procede o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação impugnada.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Das questões prejudicadas

Procedendo o pedido de anulação dos atos impugnados, por se verificarem, em 31 de dezembro de 2024, os pressupostos da união de facto entre o Requerente e B..., ficam prejudicadas, nos termos do n.º 2 do artigo 608.º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, as demais questões suscitadas pelas Partes, incluindo as questões de constitucionalidade suscitadas pelo Requerente.

Do reembolso do imposto indevidamente pago, acrescido de juros indemnizatórios

Peticiona ainda o Requerente o reembolso dos valores pagos em excesso, por entender que lhe deve ser aplicado o regime da tributação conjunta.

A Requerida defende que por não se verificar qualquer erro por parte dos serviços na aplicação da lei aos factos em causa, não há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios.

Não tem o tribunal arbitral elementos para calcular os valores a serem anulados, relativamente à liquidação impugnada, nomeadamente os dados necessários para apurar o imposto que resultaria da tributação conjunta e o montante pago em excesso.

Deverá, assim, a Requerida, em execução da presente decisão, reformular a liquidação, quantificando os montantes devidos ao Requerente, com observância do que foi decidido.

No que concerne a juros indemnizatórios, de acordo com o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º do RJAT, a decisão arbitral sobre o mérito da pretensão de que não caiba recurso ou impugnação vincula a Administração Tributária, nos exatos termos da procedência da decisão arbitral a favor do sujeito passivo, cabendo-lhe "*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito*". Ainda nos termos do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT *"é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na Lei Geral Tributária e no Código de Procedimento e de Processo Tributário"*.

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

Tal regime está em sintonia com o resultante do artigo 100.º da LGT, aplicável por força do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT, o que, por sua vez, remete para o disposto nos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, implicando o pagamento de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até à data do processamento da respetiva nota de crédito.

Face ao exposto, na sequência de declaração de ilegalidade do ato de liquidação de IRS impugnado, há lugar ao pagamento de juros indemnizatórios, nos termos das citadas disposições dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º, n.º 5, do CPPT, calculados sobre a quantia que o Requerente pagou indevidamente, à taxa dos juros legais (artigos 35.º, n.º 10, e 43.º, n.º 4, da LGT).

Tais juros serão calculados com base nos valores de imposto indevidamente pagos.

V. DECISÃO

De harmonia com o *supra* exposto, o Tribunal Arbitral decide:

a) Julgar procedente o pedido de anulação da liquidação de IRS e anular esse ato, bem como a decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2025...; as quais deverão ser reformuladas pela Autoridade Tributária e Aduaneira com observância do ora decidido.

b) Julgar procedente o pedido de reembolso das quantias indevidamente pagas e condenar a Administração Tributária a pagar este montante ao Requerente;

c) Julgar procedente o pedido de juros indemnizatórios e condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a pagá-los ao Requerente nos termos referidos.

d) Condenar a Requerida ao pagamento integral das custas processuais.

VI. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se ao processo o valor de 28.905,60 € (vinte e oito mil novecentos e cinco euros e sessenta cêntimos), indicado pelo Requerente, respeitante ao montante da liquidação cuja anulação pretende (valor da utilidade económica do pedido), e não impugnado pela Requerida,

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt

de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária ("RCPAT"), 97.º-A, n.º 1, alínea a) do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

VII. CUSTAS

Custas no montante de 1.530,00 € **(mil quinhentos e trinta euros),** a suportar integralmente pela Requerida, por decaimento, 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.

Lisboa, 20 de outubro de 2026

O árbitro,

Paulo Ferreira Alves

Av.ª Duque de Loulé n.º 72 A • 1050-091 LISBOA • 213 189 027 / 217 653 423 (Chamada para a rede fixa nacional) •
www.caad.org.pt • geral@caad.org.pt