

A Tributação Conjunta dos Sujeitos Passivos Unidos de Facto: Elementos Constitutivos, Eficácia e Prova

PAULO NOGUEIRA DA COSTA * & JOAQUIM SABINO ROGÉRIO **

1 Considerações iniciais

Os autores, a partir de um dos muitos episódios da sua *praxis* enquanto profissionais do direito, tiveram que lidar com a problemática de que aqui se ocupam. Os problemas suscitados em tal prática têm um relevo dogmático e teórico de grande interesse não só no âmbito imediato, pragmático, do seu contexto problemático-concreto, mas em termos das disciplinas jurídicas, convocando, nomeadamente, em termos gerais, questões de hermenêutica jurídica, o problema do lugar das presunções e ficções no direito, o relevo dos princípios constitucionais na decisão concreta, para citar os mais importantes, e, em termos específicos, a tutela dos direitos e interesses dos unidos de facto, a tributação conjunta, o significado de “residência fiscal”.

Trata-se aqui, pois, se uma reflexão, em sentido próprio, sobre uma *praxis* e um problema concreto, logo, pois, uma adaptação para artigo de uma experiência partilhada pelos autores. Daí que o artigo, por não ser um texto de *fundo*, produto de pesquisa científica, seja parco e mesmo inexistente em termos de intertextualidade, carecendo de um maior aprofundamento, nomeadamente comparatístico, o que não coube, por opção dos autores e por motivos de disponibilidade, mas julgando nós que, mesmo assim tal reflexão não deixará de suscitar interesse e de fornecer critérios e fundamentos para os decisores concretos, nomeadamente a administração fiscal. Desta forma quisemos prestar um humilde serviço ao ISMAT, aos seus alu-

JURISMAT, Portimão, n.º 1, 2012, pp. 99-106.

* Docente do ISMAT; Jurista no Tribunal de Contas.

** Docente do ISMAT; Advogado.

nos, colegas docentes e toda a “comunidade” desta instituição que nos tem honrado ao acolher-nos no corpo docente, confiando em nós tarefa tão nobre, quanto exigente.

2 O contexto problemático-concreto

O caso com que os autores se depararam foi, em síntese, o seguinte: um casal que vive em união de facto desde 2003, comungando da mesma “residência habitual”.

Em Março de 2006, antes da apresentação da declaração anual relativa ao exercício de 2005, declararam à Administração Tributária essa situação. Entregaram, de seguida e em prazo, no mesmo ano, a declaração anual de IRS em conjunto, já com o domicílio fiscal comum alterado nas Finanças.

Também em 25-05-2007 entregaram a declaração conjunta relativa ao exercício de 2006.

As referidas declarações foram aceites e deram origem às respectivas liquidações, com lugar a reembolso aos contribuintes em causa.

Em Abril de 2008, quanto ao exercício de 2007, entregaram novamente em conjunto o Modelo 3.

Sucedem que, por ofício datado de Junho de 2008, da Direcção de Finanças respectiva, foram notificados para apresentar no Serviço de Finanças «o duplicado da referida declaração e todos os documentos comprovativos da sua situação pessoal e familiar, bem como os elementos quantitativos associados às situações assinaladas».

As Finanças motivavam esse acto na necessidade de análise da declaração de rendimentos relativa a 2007, por alegada «divergência da residência dos sujeitos passivos».

Os contribuintes dirigiram-se ao Serviço de Finanças, tendo apresentado todos os elementos solicitados e tendo entregue os vários documentos comprovativos da situação de união de facto e residência comum.

Posteriormente, por ofício do Serviço de Finanças, foram convidados a «apresentar Declaração de Substituição de IRS dos anos de 2005, 2006 e 2007, uma vez que não estão reunidas todas as condições determinadas no art. 14º, nº 2, do Código do IRS (só em 2006/03/14 passaram a ter o mesmo domicílio fiscal)», convite esse acom-

panhado da advertência de que o fisco procederia às correcções de forma oficiosa caso não o fizessem.

Seguiram-se: deslocação dos contribuintes Serviço de Finanças e exercício de audição prévia quanto ao projecto de correcção oficiosa, onde defenderam a justeza e justiça da sua posição de que as suas declarações conjuntas são correctas e legais.

A Administração Tributária procedeu, contudo, às liquidações adicionais.

A Administração Tributária sustenta a sua posição com base numa interpretação oficial determinada por ofício E-mail, de 14/07/2008 da Exma. Directora de Serviços do IRS, dirigido às direcções e aos serviços de finanças, segundo o qual os dois anos necessários de união de facto de residência comum se contam a partir da comunicação às finanças da residência comum, e só contam daí para a frente.

Foram indeferidos pela Administração Tributária a reclamação e o recurso hierárquico apresentados pelos contribuintes, tendo-se seguido impugnação judicial, ainda pendente de desfecho, razão porque não são aqui identificados os actores desta peça, até porque o presente caso é apenas um dos muitos idênticos que foram resolvidos, uns, e estão pendentes, outros. É, pois, um *case study*.

Atendendo aos factos descritos *supra*, suscitam-se as seguintes questões:

1. Qual o fundamento da tutela das uniões de facto em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares?
2. Quais são os requisitos legais para a tributação conjunta dos sujeitos passivos unidos de facto?
3. Qual é o conceito de domicílio fiscal, para efeitos de aplicação do art. 14.º do CIRS?
4. Qual é o sentido da norma contida no n.º 4 do art. 19.º da LGT e quais são as suas implicações na análise da verificação dos requisitos tipificados no art. 14.º do CIRS?

3 Fundamento da tutela jurídica das uniões de facto

Resulta do disposto nos arts. 67.º, n.º 2, al. f) e 104.º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares deverá ter em conta a realidade familiar.

Uma compreensão do conceito de agregado familiar à luz do princípio constitucional da igualdade e do disposto no art. 36.º da Constituição da República Portuguesa determinam o reconhecimento da relevância jurídica das uniões de facto.

O conceito jurídico-constitucional de família não implica necessariamente o casamento, pelo que a consideração fiscal da realidade familiar deve abranger outras formas de composição familiar.¹

Tendo em vista a tutela jurídica das uniões de facto, foi aprovada em 2001 a Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, actualmente em vigor.

Nos termos deste diploma legal, beneficiam de protecção jurídica as uniões de facto que durem há mais de dois anos (art. 1.º, n.º 1).

Em matéria fiscal, a Lei n.º 7/2001 determina a “aplicação do regime do imposto de rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens” [art. 3.º, al. d)].

A compreensão da relevância jurídico-fiscal que em sede de IRS é reconhecida às uniões de facto faz, portanto, apelo ao quadro jurídico-constitucional vigente e ao regime jurídico constante da Lei n.º 7/2001.

4 Requisitos legais para a tributação conjunta dos sujeitos passivos unidos de facto

O art. 14.º do CIRS prevê que as pessoas que vivem em união de facto, e que preenchem os pressupostos fixados na lei n.º 7/2001, podem optar pelo regime de tributação dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

A aplicação do regime a que se refere o n.º 1 do art. 14.º depende, ainda, da verificação cumulativa das seguintes condições: (i) identidade de domicílio fiscal dos sujeitos passivos durante o período exigido pela lei (dois anos) e (ii) assinatura da declaração de rendimentos por ambos os sujeitos passivos unidos de facto (art. 14.º, n.º 2, CIRS).

A verificação cumulativa das referidas condições origina o direito subjectivo consagrado no n.º 1 do art. 14.º, isto é, essa verificação tem carácter constitutivo.

Porque o texto do n.º 2 do art. 14.º faz referência a “domicílio fiscal”, há que proceder à delimitação do conceito respectivo.

¹ Cfr. J. J. GOMES CANOTILHO / VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, vol. I, Coimbra, 2007, pp. 856-857.

O conceito de domicílio fiscal encontra-se legalmente definido no art. 19.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), nos termos do qual o domicílio fiscal das pessoas singulares é, em regra, o local da residência habitual [art. 19.º, n.º 1, al. a), LGT].

Resulta da lei, portanto, uma identidade entre *domicílio fiscal* e *local de residência habitual*. Não está na disponibilidade dos sujeitos passivos ou da Administração Tributária desconsiderar essa identidade.

Uma vez feita prova do local de residência habitual, não podem os sujeitos da relação jurídica fiscal desconsiderá-lo para efeitos de determinação do domicílio fiscal.

É, portanto, o local da residência habitual que há-de ser considerado para efeitos de verificação da primeira das condições fixadas no n.º 2 do art. 14.º do CIRS, e não qualquer outro critério.

5 Da eficácia e da prova – sentido e alcance do art. 19.º, n.º 4, da LGT

Desde que se prove a existência de identidade do local de residência habitual dos sujeitos passivos por um período superior a dois anos, tem-se por verificada a primeira das condições estabelecidas no n.º 2 do art. 14.º do CIRS, mesmo que essa prova venha a ser feita *a posteriori*.

O equívoco surge da interpretação da exigência feita no n.º 3 do art. 19.º da LGT, que estabelece a obrigatoriedade de comunicação do domicílio do sujeito passivo à Administração Tributária. Na eventualidade de haver mudança de domicílio sem que tal seja comunicado à Administração Tributária, a consequência é a respectiva ineficácia, enquanto tal comunicação não for feita (art. 19.º, n.º 4, LGT).

Importa esclarecer o sentido e o alcance da *ineficácia* a que se refere o n.º 4 do art. 19.º da LGT.

Em primeiro lugar, a *ineficácia em sentido estrito* (e é neste sentido que a expressão é tomada na LGT) não se confunde com a invalidade; ela existe quando a inobservância de certos requisitos legais impede a produção de todos ou parte dos efeitos jurídicos em causa, sem comprometer a validade do acto.²

Em segundo lugar, trata-se aqui de uma *ineficácia relativa*. A ineficácia a que se refere o legislador no n.º 4 do art. 19.º da LGT verifica-se apenas no âmbito da relação entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária e, ainda assim, caso esta

² Cfr., neste sentido, JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 13.ª ed., 3.ª reimp., Lisboa, 2009, p. 78.

tome conhecimento da alteração do domicílio daqueles por outra via que não através da sua comunicação pelos mesmos, cessa a ineficácia. É o que resulta do n.º 8 do art. 19.º e, também, duma compreensão substancialista do sistema jurídico-fiscal, a qual tem vindo a ser acolhida pela jurisprudência.³

Em terceiro lugar, a comunicação a que se referem o n.º 4 do art. 19.º da LGT e o art. 43.º do CPPT tem mero efeito declarativo; não é um elemento constitutivo do direito em causa.⁴ No caso presente, tal significa que o direito à tributação conjunta dos sujeitos passivos já existia antes da comunicação do domicílio fiscal comum à Administração Tributária, uma vez que os respectivos elementos constitutivos já se tinham verificado. A falta de comunicação à Administração Tributária da residência comum apenas determinava a ineficácia da mudança de residência. Uma vez feita esta comunicação, e feita prova de que os sujeitos passivos residiam em comum há mais de dois anos, produzem-se todos os efeitos relativos à tutela das uniões de facto previstos na lei.

O que a lei exige é que os sujeitos passivos tenham *domicílio fiscal* comum há mais de dois anos, ou seja, que tenham *residência comum* há mais de dois anos. Não existe fundamento legal que permita à Administração Tributária entender que o domicílio fiscal corresponde à “residência comum fiscalmente comunicada”, como tem sido determinado oficialmente pela Administração Fiscal.

Mediante a aplicação do art. 19.º, n.º 4, da LGT, ao caso concreto a Administração Tributária tinha legitimidade para presumir a ausência de residência comum. Contudo, por força da Constituição da República Portuguesa e da Lei Geral Tributária, as presunções legais admitem prova em contrário. Ora, uma vez feita prova da existência de residência comum há mais de dois anos, é ilidida a referida presunção, pelo que a Administração Tributária não pode deixar de reconhecer a verificação das condições legalmente definidas para a tutela jurídico-fiscal das uniões de facto.

Não se nos afigura existir, pois, qualquer obstáculo legal à apresentação pelos sujeitos passivos unidos de facto de declaração conjunta de rendimentos nos anos em causa.

Um entendimento diferente daquele que acabamos de sustentar traduzir-se-ia:

- i) Numa sobreposição do formalismo ao substancialismo;
- ii) Na transformação, por via interpretativa oficial e contra a constituição e a lei, de uma presunção ilidível em ficção jurídica⁵, mas

³ Cfr. Acórdão do TCAS de 19/12/2008, Proc. 02479/08.

⁴ Cfr. Acórdão do TCAS de 17/06/2008, Proc. 02386/08.

⁵ Não retomamos aqui o histórico debate sobre a diferença/relação entre presunções e ficções legais, pelo que, por razões de comodidade discursiva, apela-se aos leitores a devida pondera-

com abuso da técnica das ficções legais – tão úteis e aurísticas quando bem utilizadas, pois tal uso abusivo cola-se mais facilmente à ficção imaginativa da *condição pós-moderna* do mundo actual em que o virtual acaba muitas vezes por sobrepor-se ao real (sendo nesse sentido, o da mera eficácia, mais “real” que o real não virtual), e tudo com o atropelo ao princípio da realidade e da tributação do rendimento real.

- iii) Na postergação absoluta da tutela jurídico-fiscal de uma união de facto apesar da verificação dos requisitos substantivos definidos na lei;
- iv) Numa adulteração do conceito de *residência habitual* ou na desconsideração da identidade entre local de *residência habitual* e *domicílio fiscal*;
- v) Numa confusão entre *invalidade e ineficácia*;
- vi) Na aceitação de uma *presunção absoluta* – a de que os sujeitos passivos não têm residência comum há mais de dois anos – apesar de a lei e a Constituição da República Portuguesa o impedirem;
- vii) Numa interpretação desconforme com a Constituição – em caso de dúvida, em vez de se atender ao sentido que mais esteja de acordo com a Constituição e que permita a maximização dos direitos fundamentais, far-se-ia prevalecer o sentido que mais restringe a protecção das uniões de facto.

6 Conclusão

Uma compreensão do conceito de agregado familiar à luz do princípio constitucional da igualdade e do disposto no art. 36.º da Constituição da República Portuguesa determinam o reconhecimento da relevância jurídica das uniões de facto.

O conceito jurídico-constitucional de família não implica necessariamente o casamento, pelo que a consideração fiscal da realidade familiar deve abranger outras formas de composição familiar.

O conceito de domicílio fiscal encontra-se legalmente definido no art. 19.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT), nos termos do qual o domicílio fiscal das pessoas singulares é, em regra, o local da residência habitual [art. 19.º, n.º 1, al. a), LGT]. Resulta da lei uma identidade entre *domicílio fiscal* e *local de residência habitual*. Não está na disponibilidade dos sujeitos passivos ou da Administração Tributária desconsiderar essa identidade. É o local da residência habitual que há-de ser considerado para

ção crítica. Para um estudo mais aprofundado sobre esta temática: PERELMAN C., *Les Présomptions et Les Fictions en Droit*, Bruxelles, Bruylant, 1974, pp 339-348.

efeitos de verificação da primeira das condições fixadas no n.º 2 do art. 14.º do CIRS, e não qualquer outro critério. Desde que se prove a existência de identidade do local de residência habitual dos sujeitos passivos por um período superior a dois anos, tem-se por verificada a primeira das condições estabelecidas no n.º 2 do art. 14.º do CIRS.

É verdade que o n.º 3 do art. 19.º da LGT estabelece a obrigatoriedade de comunicação do domicílio do sujeito passivo à Administração Tributária, estatuidando que, na eventualidade de haver mudança de domicílio sem que tal seja comunicado à Administração Tributária, a consequência é a respectiva ineficácia, enquanto tal comunicação não for feita (art. 19.º, n.º 4, LGT). Simplesmente como acima se demonstrou, aqui tem-se em vista a *ineficácia em sentido estrito* que não se confunde com a invalidade; ela existe quando a inobservância de certos requisitos legais impede a produção de todos ou parte dos efeitos jurídicos em causa, sem comprometer a validade do acto.

Por outro lado, a ineficácia a que se refere o legislador no n.º 4 do art. 19.º da LGT verifica-se apenas no âmbito da relação entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária e, ainda assim, caso esta tome conhecimento da alteração do domicílio daqueles por outra via que não através da sua comunicação pelos mesmos, cessa a ineficácia.

Acresce que a comunicação a que se referem o n.º 4 do art. 19.º da LGT e o art. 43.º do CPPT tem mero efeito declarativo; não é um elemento constitutivo do direito em causa. O direito à tributação conjunta dos sujeitos passivos já existia antes da comunicação do domicílio fiscal comum à Administração Tributária, uma vez que os respectivos elementos constitutivos já se tinham verificado. A falta de comunicação à Administração Tributária da residência comum apenas determinava a ineficácia da mudança de residência. Uma vez feita esta comunicação, e feita prova de que os sujeitos passivos residiam em comum há mais de dois anos, produzem-se todos os efeitos relativos à tutela das uniões de facto previstos na lei.

Não existe fundamento legal que permita à Administração Tributária entender que o domicílio fiscal corresponde à “residência comum fiscalmente comunicada”. Mediante a aplicação do art. 19.º, n.º 4, da LGT, ao caso concreto a Administração Tributária tinha legitimidade para presumir a ausência de residência comum. Uma vez feita prova da existência de residência comum há mais de dois anos, é ilidida a referida presunção, pelo que a Administração Tributária não pode deixar de reconhecer a verificação das condições legalmente definidas para a tutela jurídico-fiscal das uniões de facto.