

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 772/2014-T

Tema: IRS – Regime simplificado

DECISÃO ARBITRAL

REQUERENTE: A..., NIF.º ..., residente na ..., ..., 4º Dtº, ...-... Porto.

REQUERIDA: Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante designada AT) representada pelo Dr. B... e pela Dr.ª C..., conforme despacho de designação do Director Geral da AT, de 09-11-2014.

I – RELATÓRIO

1. A REQUERENTE apresentou pedido de pronúncia arbitral, onde refere que o mesmo *tem por objecto a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação dos seguintes tributos:*

- *Liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no montante de € 12.766,60, respeitante ao ano de 2012;*
- *Liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no montante de € 15.616,18, respeitante ao ano de 2013.*

2. A REQUERENTE apresenta como *justificação para a cumulação dos pedidos o facto de aqueles actos de liquidação resultarem do errado enquadramento da Requerente pela Administração Tributária no regime simplificado de tributação ocorrido em 2012, tendo a contribuinte ficado sujeita a esse regime por um período mínimo de 3 anos (2012, 2013 e 2014), ao que acresce o facto de que as decisões a proferir dependem,*

fundamentalmente, da apreciação dos mesmos factos e do correspondente enquadramento legal.

3. Vindo, a final, a Requerente a peticionar que este Tribunal Arbitral se **pronuncie**

No sentido de que deverão os presentes pedidos de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação obter decisão totalmente favorável.

4. A REQUERENTE apresentou Pedido de constituição do Tribunal Arbitral, a 18-11-2014, o qual aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD a 20-11-2014, levou à notificação da AT, em cumprimento do nº 3 do art.º 10º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (doravante RJAT),
5. Vindo a REQUERIDA a pronunciar-se pela manutenção dos actos de liquidação em causa (doc.s enviado com o PA).
6. Tendo a REQUERENTE optado por não designar árbitro, ao abrigo do disposto no nº1 do artigo 6º do RJAT, foi o signatário designado árbitro singular pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, a 15-01-2014, nomeação que tempestivamente aceite foi notificada às partes que não se opuseram à referida designação.
7. O Tribunal Arbitral Singular foi constituído a 02-02-2015, conjugado o disposto na alínea c), do nº 1, com o nº 8 do artigo 11º, do RJAT, pelo que a 04-02-2014 foi notificada a AT para, nos termos e para os efeitos do disposto nos nºs 1 e 2 artigo 17º do RJAT, apresentar Resposta e o correspondente processo administrativo;
8. O que ocorreu a 05/03/2015;
9. Tendo a 25/03/2015 sido marcada a reunião prevista no art.º 18º do RJAT, a mesma ocorreu a 10/04/2015, da qual se lavrou acta, onde consta:

- 9.1. O esclarecimento da REQUERENTE de que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral se enquadra nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT;
- 9.2. A manutenção pela REQUERIDA de tudo o antes por si afirmado;
- 9.3. A fixação da data de 28-07-2015 para prolação da decisão arbitral;

II – SANEAMENTO

1. O tribunal é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2º, nº 1, alínea a), 5º, nº 2 e 6º, nº 1 do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4º e 10º do RJAT e artigo 1º da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de Março.
3. A cumulação de pedidos apresentada pela REQUERENTE cumpre o disposto no nº 1 do artigo 3º do RJAT.
4. O processo não enferma de quaisquer vícios que o invalidem.

III - POSIÇÃO DAS PARTES

III.A - SUSTENTA O PEDIDO DE CONSTITUIÇÃO DO TRIBUNAL ARBITRAL

A REQUERENTE apresenta, com relevo para procurar sustentar o pedido de constituição deste Tribunal Arbitral, em síntese que:

1. Desde 01-01-1986 se encontra colectada para o exercício da actividade de Técnico Oficial de Contas, tendo a 24-03-2014 entregue declaração de alterações indicando como actividade principal a de Revisor Oficial de Contas, ficando a outra actividade como secundária.

2. Ficou, entre 2001 e 2010, sujeita ao regime da contabilidade organizada por obrigação.
3. No ano de 2011 foi notificada do enquadramento no regime simplificado, sendo que veio a ser reconhecido pela AT que nesse exercício seria de manter o regime da contabilidade organizada.
4. A 31-05-2013 submeteu a sua declaração de rendimentos do exercício de 2012, composta pelos anexos A, C (declarou lucro tributável no valor de € 65.654,88), F e H, tendo a mesma acusado o estado de errada, vindo a ser notificada, por ofício de 10-06-2013, do erro central “C70 – incompatibilidade entre o anexo entregue e opção em cadastro” (o rendimento da categoria b – trabalho independente - deveria ter sido declarado no anexo B).
5. A 17-06-2013 questionou o serviço de finanças competente por carta registada com aviso de recepção sobre o Regime Simplificado, fixado, para o triénio 2012-2014.
6. Pelo ofício n.º ..., de 03-09-2013, foi notificada de que a sua pretensão não podia ser atendida, porque no exercício de 2010 o montante anual líquido de rendimentos foi inferior a 150.000,00 euros e não foi feita a opção pelo regime da contabilidade organizada prevista no n.º 4 do artigo 28.º do CIRS, passando a ficar enquadrada no regime simplificado para o triénio de 2011 a 2013, mas, por motivos que desconhecem, esse enquadramento foi alterado para o triénio de 2012 a 2014, mantendo-se no regime da contabilidade no ano de 2011, devendo, por esse motivo, a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2012 ser corrigida.
7. Não concordando, Reclamou Graciosamente, alegando que pelo n.º 5 do art.º 28.º do CIRS, o enquadramento se faz em qualquer dos regimes, por períodos mínimos de três anos, tendo, por isso, sido gerados os ciclos de 2001-2003, 2004-2006, 2007-2009, 2010-2012, só se saindo desse regime aquando de uma manifestação inequívoca de vontade, materializada na apresentação de uma declaração de alterações, o que não aconteceu, pelo que não pode a AT considerar que, logo que o volume de negócios seja inferior a € 150.000,00, os sujeitos passivos, caso não façam opção, caiem no regime

simplificado, requerendo o enquadramento no regime de contabilidade organizada para o IRS 2012.

8. Pelo ofício n.º .../...-..., de 11-09-2013, foi notificada do despacho de indeferimento liminar da Reclamação Graciosa considerando-se esta não ser o meio próprio para o pretendido, pois pretendia a anulação de um ato administrativo e não de um acto tributário.
9. A 16-10-2013, Recorreu Hierarquicamente do indeferimento da reclamação graciosa, alegando que a não aceitação da sua declaração de rendimentos configura um acto tributário, decorrente dum erróneo enquadramento, apreciável pela AT na reclamação graciosa que apresentou.
10. Pelo ofício n.º .../...-... de 05-05-2014, foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico por o enquadramento no regime de determinação dos rendimentos empresariais não configurar um acto tributário para efeitos do artigo 68.º do CPPT (procedimento de reclamação graciosa), mas apenas uma decisão proferida pela AT cujo meio de contestação é o procedimento do recurso hierárquico consagrado no artigo 66.º, n.º 1, do CPPT.
11. O referido ofício n.º .../...-... esclareceu ainda que com base na Circular n.º 5/2007, de 2007-03-13, aos contribuintes que abrangidos pelo regime da contabilidade organizada por obrigação legal, não se aplica o período mínimo de 3 anos de permanência no regime previsto no n.º 5 do artigo 28.º do CIRS (na redacção da Lei n.º 53-A/2006), por essa tributação não decorrer duma manifesta vontade expressa pela contabilidade organizada, só sendo de proceder a pretensão da contribuinte se o enquadramento em IR no regime da contabilidade organizada nos exercícios posteriores a 2007 decorresse de opção, pelo que tendo a contribuinte no exercício de 2011 apurado um rendimento inferior a € 150.000,00 e não tendo exercido a opção expressa de tributação pela contabilidade organizada para 2012, estava correcto o enquadramento no regime simplificado para o exercício de 2012.

12. A 27-01-2014 foi a contribuinte notificada para proceder à entrega voluntária da declaração modelo 3 referente ao ano de 2012, o que fez em 14-02-2014.
13. A 12-06-2014 procedeu à entrega da declaração referente a 2013, face à intransigência da AT e à necessidade de cumprir a sua obrigação fiscal e de evitar consequências mais gravosas.
14. Em consequência da entrega das declarações, foi a Requerente notificada para pagar as quantias resultantes da liquidação de IRS relativa ao ano de 2012, no valor de € 12.766,60 (liquidação n.º 2014 ...), e da liquidação de IRS relativa ao ano de 2013, no valor de € 15.616,18 (liquidação n.º 2014 ...).

EXPÕE A REQUERENTE PORQUE NÃO CONCORDA COM ESTAS LIQUIDAÇÕES:

QUANTO AO ANO DE 2012

15. Como vinha sendo tributada em IRS pelo regime da contabilidade organizada desde 01-01-2001, por obrigação e continuou nos anos de 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e 2006, em 2007 estava enquadrada no regime de contabilidade, face ao valor dos serviços prestados de 2006, e dada a alteração introduzida pela Lei n.º 53.º-A/2006 ao n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, iniciou um período mínimo de permanência de três anos no regime da contabilidade, ou seja, iniciou o triénio 2007-2009 e, em 2010, iniciou o triénio 2010-2012, por reunir condições para o efeito com base nos proveitos declarados no exercício imediatamente anterior (2009).
16. Que é verdade em 2011 ter apurado um rendimento inferior a € 150.000,00, mas que o valor do exercício de 2011 – 2.º ano do ciclo mínimo de permanência no regime da contabilidade iniciado em 2010 – não poderia determinar uma alteração de enquadramento ao regime da contabilidade organizada, por não se mostrar completado o período mínimo de permanência iniciado no referido ano de 2010, pelo que, por se tratar do 2.º ano do período mínimo de três - 2010 e 2012 - é irrelevante que o valor

dos rendimentos obtidos em 2011 ultrapasse ou não qualquer dos limites do n.º 2 do mesmo artigo.

17. Sustenta a sua interpretação no n.º 5 do art.º 28.º do CIRS, na redacção da Lei 53.º-A/2006, por o período mínimo de permanência em qualquer dos regime ser de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar a alteração ao regime pelo qual se encontra abrangido.
18. A AT a reenquadrou no regime simplificado de tributação em 2012, face aos proveitos de 2011, segundo ano do ciclo mínimo de três anos que iniciou em 2010, não se conhecendo outra fundamentação da alteração do regime de tributação.
19. O art.º 28.º do CIRS, no que se refere à mudança de regime de tributação, contém normas relativas à cessação do regime simplificado no n.º 6 e não contém norma idêntica para sair do regime da contabilidade dentro do período mínimo de três anos.
20. Em 2011 já o n.º 5 do art.º 28.º do CIRS estabelecia que “o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido”, pelo que nada se prevê na lei quanto à cessação do regime de contabilidade organizada enquanto durar o ciclo mínimo de 3 anos.
21. O entendimento da AT, de que aos contribuintes abrangidos pelo regime da contabilidade por obrigação legal não se aplica o período mínimo de permanência no regime, porquanto essa tributação não decorreu de uma manifesta vontade expressa pela contabilidade, com base na circular n.º 5/2007, de 13/03, não se encontra plasmado na lei e que tal interpretação não teve em conta a alteração introduzida ao artigo 28.º, n.º 5 do CIRS, pela Lei 53.º-A/2006, sobre o período mínimo de permanência de três anos, quer no regime geral da contabilidade, quer no regime simplificado de tributação.

22. Não tinha que fazer qualquer opção em 2012 – como sustenta a AT -, por estar a decorrer o período mínimo de 3 anos, pelo que não apresentou qualquer declaração de opção pelo regime da contabilidade no referido ano de 2012, pois o facto de no ano de 2011, segundo ano do período mínimo de três anos, ter auferido rendimentos inferiores a qualquer dos limites previstos no n.º 2 do art.º 28.º, não a obrigava a exercer qualquer opção e, na sua falta, a ser tributado pelo regime simplificado em 2012.
23. O legislador do OE/2007, ao criar um período mínimo de três anos de permanência em qualquer dos regimes – simplificado ou da contabilidade – teve por intenção criar um período mínimo de estabilidade na sua forma de tributação durante, pelo menos durante 3 anos, designadamente no regime da contabilidade, avaliando, certamente, que uma vez adoptada a contabilidade, isso implica determinados custos que não são irrelevantes e, portanto, não terá criado um regime de cessação da tributação pelo regime da contabilidade idêntico ao da cessação quando tributado pelo regime simplificado.
24. A única excepção que faz cessar o período mínimo de 3 anos é a que se encontra prevista no n.º 6 do mesmo artigo 28.º, quanto à cessação do regime simplificado e à passagem obrigatória do contribuinte para o regime da contabilidade, que poderá ocorrer em qualquer momento do ciclo de três anos, como se deduz da norma, quando verificados os respectivos pressupostos, mas o mesmo não sucede ao contrário, ou seja, não há norma idêntica para a cessação da vigência da tributação pelo regime da contabilidade durante o ciclo mínimo de três anos que se encontre a decorrer.
25. Estabelece a lei que quando o sujeito passivo se encontra tributado pelo regime simplificado, por ausência de opção pelo regime da contabilidade ou por imposição legal, é obrigatoriamente reenquadrado no regime da contabilidade, por ter ultrapassado os limites do n.º 2, conjugado com o n.º 6 do mesmo artigo 28.º, num só ano em mais de 25% (que até pode ser o 1.º ano do período de três anos) ou em qualquer valor em dois anos consecutivos. Neste caso e só neste, é que o período mínimo de permanência de três anos pode não ser completado.

26. Tal não ocorreu pois desde 2001 fora tributada, ainda que por obrigação, pelo regime da contabilidade, até 2006, em que os períodos no regime geral da contabilidade eram de um ano, tendo iniciado em 2007 e em 2010 períodos de tributação mínimos de três anos no regime da contabilidade.
27. Assim, o regime por que deve ser tributada em 2012, último ano do período mínimo de três anos, iniciado em 2010, é o da contabilidade organizada, o regime com que iniciou em 2010 o período mínimo de três anos, por força dos seus rendimentos declarados em 2009.
28. Pelo que quanto ao ano de 2012 o reenquadramento no regime simplificado de tributação efectuado pela AT, carece de fundamento legal, razão pela qual a liquidação de IRS que foi efectuada com base no rendimento apurado por aplicação das regras de tal regime resulta ilegal e deve ser anulada na sua totalidade, bem como os juros compensatórios correspondentes.

QUANTO À LIQUIDAÇÃO DO ANO DE 2013

29. Ao ter enquadrado a Requerente no regime simplificado de tributação, a AT fê-lo para o triénio de 2012, 2013 e 2014, só podendo a Requerente optar, em Março de 2015, por permanecer nesse regime, ao nada dizer, ou pelo regime da contabilidade organizada, entregando para o efeito uma declaração de alterações, facto que deu origem à liquidação de IRS que se impugna.
30. A Requerente nada disse, pois, estando a decorrer, no entender da AT, um ciclo de 3 anos no regime simplificado, seria sempre absolutamente inerte e ineficaz qualquer opção exercida antes de Março de 2015, designadamente em Março de 2013, para fazer valer a tributação do ano de 2013 sob o regime da contabilidade, pois estipula o n.º 5 do art.º 28.º do CIRS, na redacção dada pela Lei 53.º-A/2006 que *o período mínimo de permanência em qualquer dos regime a que se refere o n.º 1 é de três anos.*

31. Estando a Requerente certa de que o regime de tributação aplicável em 2012 é o da contabilidade, último ano do período mínimo de permanência em qualquer dos regimes, e sendo tal regime, nos termos da lei, prorrogável por novo período de 3 anos, entendeu que só lhe competiria adoptar, em Março de 2013, uma das seguintes atitudes:
32. Não se manifestar, o que equivalia a optar pelo regime da contabilidade, perante a certeza de que o mesmo era prorrogado automaticamente se nada dissesse em contrário;
33. Entregar declaração de alterações, caso desejasse a tributação no regime simplificado por 3 anos e reunisse as condições para exercer tal opção.
34. A decisão de enquadramento nos regimes legais é atribuída exclusivamente aos sujeitos passivos, não existindo qualquer possibilidade da AT impor um enquadramento contrário ao desejo manifestado por aqueles, ainda que tal manifestação consista em nada declarar por se pretender a manutenção do regime até ali vigente, ou seja, os sujeitos passivos é que terão, face às regras aplicáveis, que escolher o regime desejado, sem necessidade de qualquer intervenção da AT.
35. A AT, em resultado do errado enquadramento da Requerente no regime simplificado em 2012, dada a obrigação de permanência em qualquer regime por um período mínimo de 3 anos, concluiu, de modo igualmente errado, que o ano de 2013 teria que constituir o 2º ano do triénio no regime simplificado e veio a proceder à liquidação do IRS do ano de 2013 com base em rendimento determinado de acordo com as regras do regime simplificado, liquidação que, assim, se apresenta errada e se impõe anular na sua totalidade.

III.B - RESULTA DA RESPOSTA DA REQUERIDA

III.B.1 - DEFESA POR EXCEPÇÃO

A REQUERIDA defende-se por excepção, considerando-se em suma relevante, no que toca à competência material deste Tribunal Arbitral, que:

1. O mesmo é incompetente em função da matéria, pois o pedido visa a obtenção da declaração de ilegalidade do acto administrativo que determinou a inclusão da REQUERENTE no regime simplificado de tributação, pretendendo que as liquidações de IRS relativas aos anos de 2012 e 2013 reflectam a situação de obrigatoriedade legal no enquadramento em contabilidade organizada, na qual a REQUERENTE se considera incluída desde o ano de 2001.
2. O que se confronta é o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, do artigo 28º e seguintes do CIRS, no Capítulo II do CIRS – ‘Determinação do rendimento Coletável’, o qual enquadra e desenvolve as regras de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais fixando as condições em que deve ser aplicado, mantido, renovado ou prorrogado o enquadramento no regime simplificado ou de contabilidade organizada.
3. No âmbito dos critérios da competência material dos tribunais arbitrais do RJAT, o objecto deste litígio não pode ser qualificado como um acto de fixação da matéria tributável que dá origem à liquidação de tributo para efeitos da alínea b), do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, e muito menos, como um acto tributário, pela aliena a), do n.º 1, do artigo 2º, na medida em que não aplica um conjunto de factores, objectivos ou subjectivos, que conduzam à liquidação do correspondente tributo, localizando-se a ‘montante’ da fixação da matéria tributável ou do acto tributário.
4. A competência deste Tribunal Arbitral se determina pelo pedido e causa de pedir em que se apoia, expressos na petição inicial, não dependendo nem da legitimidade das partes, nem da procedência da acção, constituindo a violação das regras de competência absoluta do tribunal em razão da matéria, excepção dilatória que a verificar-se prejudica o conhecimento das restantes questões suscitadas na petição inicial e a absolvição da REQUERIDA.

5. O artigo 13º do CPTA, conjugado com os artigos 16º do CPPT e 101º e seguintes do CPC estabelecem que a infracção das regras de competência em razão da matéria e da hierarquia determinam a incompetência absoluta do tribunal, a qual pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada pelo tribunal em qualquer estado do processo, enquanto não houver sentença com trânsito em julgado proferida sobre o fundo da causa.
6. O pedido só concretiza a declaração de erro da Administração tributária nos pressupostos de aplicação do regime de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais da requerente sendo o meio próprio para impugnar estes actos, não a impugnação judicial, mas sim a acção administrativa especial, cf. alínea p), do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e artigo 46º e seguintes do CPTA, conforme decisão no processo n.º 118/2012–T do CAAD, que versa sobre a mesma matéria em discussão nos presentes autos¹.
7. Concluindo que porque o ato da administração tributária sindicado não integra os actos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a excepção invocada de incompetência absoluta do foro arbitral, em razão da matéria, rejeitar o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo a AT da instância.

III.B.2 - DEFESA POR IMPUGNAÇÃO

A REQUERIDA apresenta, com relevo para procurar sustentar a impugnação do pedido de constituição deste Tribunal Arbitral, em síntese que:

1. Nos termos do n.º 1 do artigo 28º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais é feita ou com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade.

¹ Salienta-se o diferente enquadramento deste processo, cujo pedido de constituição do tribunal arbitral foi formulado “*com vista a obter declaração de ilegalidade do acto de fixação da matéria tributável do Requerente através do regime simplificado de tributação, pretendendo que a liquidação de IRS relativa ao ano de 2011 reflita a opção pela contabilidade organizada efectuada pelo Requerente através de Declaração de Alterações entregue e recepcionada pelos serviços de finanças...*”, cf. §4 do Relatório da Decisão Arbitral.

2. O n.º 5 artigo 28.º do CIRS, na redacção da Lei n.º 109-B/2001, determinava que: *“O período mínimo de permanência no regime simplificado é de três anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada”*, **daí concluindo** que aos contribuintes que se encontrassem enquadrados no regime de contabilidade organizada, por imposição legal, **o período de permanência naquele regime era de apenas um ano, não sendo prorrogável por igual período.**
3. Só com a Lei n.º 53-A/2006 ao n.º 5 do artigo 28.º do CIRS passou a haver um *“período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração de regime pelo qual se encontra abrangido”*.
4. Tendo em conta as alterações introduzidas pela Lei n.º 53-A/2006 foi em 13 de Março de 2007, emitida a Circular n.º 5/2007, da Direcção de Serviços do IRS, esclarecendo que *“Aos sujeitos passivos que estejam abrangidos pelo regime de apuramento dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade por não preencherem os requisitos previstos no n.º 2 do artigo 28.º do Código do IRS não se aplica o período mínimo de permanência previsto no n.º 5 do mesmo artigo, uma vez que o seu enquadramento não resulta de uma opção”*.
5. Sustentando então a agora REQUERIDA que *“aos contribuintes que estejam abrangidos pelo regime da contabilidade por obrigação legal, não se aplica o período mínimo de permanência no regime, em virtude desse enquadramento não ter decorrido de uma opção pelo regime de contabilidade organizada, mas sim por imposição legal”*, pelo que a AT ao alterar a base da determinação dos rendimentos da REQUERENTE do enquadramento na contabilidade organizada no ano de 2011, para o regime simplificado no ano de 2012, respeitou e obedeceu às normas legais em causa.
6. Distingue a REQUERIDA no que respeita ao n.º 2 do artigo 28.º do CIRS, e enquadramento no regime de contabilidade organizada ou simplificado, dois grupos de

contribuintes: os que ultrapassaram, no período de tributação imediatamente anterior, o montante anual ilíquido de rendimentos da categoria de 150 000,00 euros; dos que não ultrapassaram 150 000,00 euros.

7. Refere que os primeiros estão por imposição legal sujeitos à determinação do rendimento com base na contabilidade organizada, não podendo exercer qualquer direito de opção pelo regime simplificado de tributação; os segundos, que não ultrapassaram os 150 000,00 euros estão sujeitos à determinação do rendimento com base no regime simplificado, todavia, têm a possibilidade de **exercer a opção** pela determinação do rendimento de acordo com as regras da contabilidade organizada (nº 3 do artigo 28º CIRS) e,
8. Essa opção será feita pelo contribuinte ou na declaração de início de atividade ou “até ao fim do mês de Março do ano em que pretende alterar a forma de determinação do rendimento, mediante apresentação de declaração de alterações” (nº 4 do artigo 28º do CIRS).
9. Até ao exercício de 2010, inclusive, o limite para as prestações de serviços era de 99 759,58 euros, sendo que a aplicação temporal da alteração introduzida pelo Orçamento de Estado de 2010 à redacção do artigo 28, nº 2 do CIRS, respeita aos factos que se constituam na sua vigência, ou seja, aos proveitos que sirvam de referência para o enquadramento no ano seguinte àquele a que respeitam (cfr. Despacho proferido em 2011-11-03, pelo senhor Director-Geral na informação nº .../11, da DSIRS).
10. *No ano de 2011 a REQUERENTE se encontrava enquadrada no regime de contabilidade organizada, por imposição legal e tendo obtido nesse mesmo ano um rendimento total inferior a 150 000,00 euros, porquanto nesse ano obteve de prestações de serviços a quantia de 146 334,53 euros, tal facto teve como consequência a sua inclusão direta e imediata no regime de tributação do método simplificado (artigo 28º, nº 2 CIRS).*

11. Tal apenas não aconteceria se a REQUERENTE tivesse atempadamente dado cumprimento ao disposto nos n.ºs 3 e 4, alínea b), do artigo 28.º do CIRS, ou seja, se face aos rendimentos obtidos em 2011 que determinaram a sua inclusão no regime simplificado, procedido até ao fim do mês de março de 2012 à entrega da declaração de alteração da forma de determinação do rendimento, optando pela aplicação do regime de contabilidade organizada à determinação do seus rendimentos tributáveis.
12. Relativamente ao ano de 2013, também o enquadramento no regime simplificado se encontra correcto e conforme a lei, porquanto a REQUERENTE também obteve um rendimento inferior a 150.000,00 euros no ano de 2012, e não exerceu a opção de tributação pelo regime de contabilidade organizada para o exercício de 2013, mediante apresentação de declaração de alterações a entregar até final do mês de Março de 2013.
13. Não se verifica a ilegalidade que a REQUERENTE alega, uma vez que as liquidações em causa foram feitas de acordo com o regime de determinação da tributação em que estava incluída, atendendo ao artigo 28.º do CIRS, aos rendimentos obtidos no ano de 2011 e 2012 e a não ter apresentado, até ao final do mês de Março de 2012 e de Março de 2013, as declarações a optar pela tributação de acordo com a contabilidade organizada de alteração que lhe permitira.
14. A Administração fiscal pautou-se pois, pelo cumprimento das normas legais aplicáveis aos factos, uma vez que a REQUERENTE apresentou o modelo B nas declarações de IRS de 2012 e 2013, correspondentes ao regime simplificado de tributação em que estava incluída, sendo válidas e legais as liquidações impugnadas e devidamente fundamentadas no processo administrativo, pelo que dá como reproduzidas as respostas da AT (reclamação graciosa e recurso hierárquico, bem como PA junto) constantes dos autos.

IV - MATÉRIA DE FACTO

Não havendo com relevo para a decisão da causa quaisquer factos não provados, tem-se por matéria de facto provada a que resulta das declarações das partes, não impugnadas, e dos documentos juntos aos autos, sendo a seguinte:

1. A Requerente encontra-se desde 01-01-1986, colectada para o exercício da actividade “CAE 4015 – Técnicos Oficiais de Contas;
2. A Requerente exerce a actividade de ROC, sujeita ao regime da contabilidade organizada por obrigação, entre 2001 e 2010;
3. A 24-03-2014 entregou declaração de alterações indicando como actividade principal o CAE 9010 – Revisores Oficiais de Contas (ROC), passando a outra actividade a secundária;
4. No ano de 2010 a REQUERENTE obteve um rendimento total de 146.924,52 euros;
5. No ano de 2011 a REQUERENTE obteve um rendimento total de 146.334,53 euros;
6. No ano de 2011 foi a Requerente notificada do enquadramento no regime simplificado sustentando a AT o facto de que teve um rendimento inferior a 150.000,00 euros em 2010;
7. No ano de 2011, a REQUERIDA manteve a REQUERENTE no regime de contabilidade organizada, como afirma no PA: - *por motivos que desconhecemos (...) permanecendo no regime de contabilidade no ano de 2011 e consta ainda do PA (fls 5/6 Resposta que recaiu sobre o recurso hierárquico, onde consta “exercício” 2011 e Regime de tributação em IR” “contabilidade por imposição legal”*);
8. A 31-05-2013 a Requerente submeteu a sua declaração de rendimentos respeitante ao exercício de 2012, composta pelos anexos A, C (declarou lucro tributável no valor de € 65.654,88), F e H, tendo a mesma acusado o estado de ERRADA;

9. Por ofício emitido em 10-06-2013, foi a REQUERENTE notificada do erro central “C70 – INCOMPATIBILIDADE ENTRE O ANEXO ENTREGUE E OPÇÃO EM CADASTRO” (o rendimento da categoria B – trabalho independente - deveria ter sido declarado no anexo B);
10. A 17-06-2013 a REQUERENTE mediante carta registada com aviso de recepção questionou o serviço de finanças competente sobre o seu enquadramento no Regime Simplificado de IRS, para o triénio 2012-2014;
11. Pelo ofício n.º ..., de 03-09-2013, foi a Requerente notificada de que a sua pretensão não podia ser atendida;
12. Datada de 24/07/2013 e registada a 29/07/2013, a REQUERENTE deduziu Reclamação Graciosa sobre o seu enquadramento no regime simplificado de tributação;
13. Pelo ofício n.º .../...-..., de 11-09-2013, foi a Requerente notificada do despacho de indeferimento liminar proferido no âmbito da Reclamação Graciosa, por esta não ser o meio próprio para o pretendido, uma vez que o pedido da contribuinte visava a anulação de um ato administrativo e não de um acto tributário.
14. A 16-10-2013 a REQUERENTE Recorreu Hierarquicamente do indeferimento da reclamação graciosa;
15. Pelo ofício n.º .../...-..., de 05-05-2014, foi a REQUERENTE notificada do indeferimento do recurso hierárquico-;
16. O mesmo ofício n.º .../...-..., de 05-05-2014 esclarece, com base na circular n.º 5/2007, de 2007-03-13, os termos do enquadramento da REQUERENTE no regime simplificado;
17. Em 27-01-2014 foi a contribuinte notificada para proceder à entrega voluntária da declaração de IRS referente ao ano de 2012,

18. O que fez em 14-02-2014.

19. A declaração referente a 2013 foi entregue a 12-06-2014.

20. Posteriormente foi a Requerente notificada para pagar as seguintes quantias:

20.1. Da liquidação de IRS de 2012, no valor de € 12.766,60 (liquidação n.º 2014 ...);

20.2. Da liquidação de IRS de 2013, no valor de € 15.616,18 (liquidação n.º 2014 ...);

V – QUESTÕES PRÉVIAS

V.A – EXCEPÇÃO INVOCADA PELA REQUERIDA

Atenta a defesa por excepção constante dos autos e dando-se por reproduzida a súmula que se apresentou supra (III.B.1 - DEFESA POR EXCEPÇÃO), alega em síntese a REQUERIDA, com relevo para procurar sustentar a excepção da competência deste Tribunal Arbitral que:

1. Este é incompetente em função da matéria, pois o pedido visa a obtenção da declaração de ilegalidade do acto administrativo que determinou a inclusão da REQUERENTE no regime simplificado de tributação nos termos do artigo 28º e seguintes do CIRS que enquadra e desenvolve as regras de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais fixando as condições em que deve ser aplicado, mantido, renovado ou prorrogado o enquadramento no regime simplificado ou de contabilidade organizada
2. A REQUERENTE pretendendo que as liquidações de IRS relativas aos anos de 2012 e 2013 reflectam a situação de obrigatoriedade legal no enquadramento em contabilidade organizada, pelo que o objecto do litígio não pode ser qualificado como um acto de fixação da matéria tributável que dá origem à liquidação de tributo para efeitos da alínea b), do n.º 1 do artigo 2º do RJAT, e muito menos, como um acto tributário, pela aliena a), do n.º 1, do artigo 2º, na medida em que não aplica um conjunto de factores,

objectivos ou subjectivos, que conduzam à liquidação do correspondente tributo, localizando-se a ‘montante’ da fixação da matéria tributável ou do acto tributário.

3. O pedido visa a declaração de erro da Administração Tributária nos pressupostos de aplicação do regime de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais da REQUERENTE sendo o meio próprio para impugnar estes actos, não a impugnação judicial, mas sim a acção administrativa especial, cf. alínea p), do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e artigo 46º e seguintes do CPTA, conforme decisão no processo n.º 118/2012–T do CAAD, que versa sobre a mesma matéria em discussão nos presentes autos.

V.B - APRECIÇÃO E DECISÃO DA EXCEPÇÃO INVOCADA

1. A REQUERENTE apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral referindo que o mesmo *tem por objecto a declaração de ilegalidade dos actos de liquidação dos seguintes tributos:*
 - *Liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no montante de € 12.766,60, respeitante ao ano de 2012;*
 - *Liquidação de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), no montante de € 15.616,18, respeitante ao ano de 2013.*
2. Vindo, a final, a REQUERENTE a peticionar que este Tribunal Arbitral se pronuncie no sentido de que *deverão os pedidos de declaração de ilegalidade dos actos de liquidação obter decisão totalmente favorável.*
3. Sustentando a REQUERENTE na reunião realizada nos termos do art.º 18º do RJAT, que ocorreu a 10/04/2015, que o pedido de constituição do Tribunal Arbitral se enquadra nos termos da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT, a qual determina que a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação da *declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

4. Importa assim, para apreciar a excepção da incompetência material deste tribunal arbitral, verificar se a questão em apreço é susceptível de ser apreciada ao abrigo da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do RJAT.
5. Afirma a REQUERIDA na sua resposta que *o pedido tão só concretiza a declaração de erro da Administração Tributária nos pressupostos de aplicação do regime de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais da REQUERENTE.*
6. Ou seja, a AT sabe que o que está em causa, no pedido de constituição deste Tribunal Arbitral é a declaração de ilegalidade das liquidações em apreço, sustentadas na perspectiva da REQUERENTE (que ainda cabe apreciar) no *erro da Administração Tributária nos pressupostos de aplicação do regime de tributação dos rendimentos empresariais e profissionais da REQUERENTE.*
7. Em suma, encontra-se este Tribunal Arbitral perante a necessidade de apreciação da existência, ou não, de um ***erro de direito***, sendo que, importa referir, que constitui ilegalidade e, conseqüentemente vício do acto de liquidação, qualquer ofensa dos princípios ou normas jurídicas aplicáveis²,
8. De entre esses vícios, destaca-se o erro sobre os pressupostos de direito *sempre que na prática do acto tenha sido feita errada interpretação ou aplicação das normas legais, como as normas de incidência objectiva e subjectiva, as que fixam as taxas ou as que conferem isenções ou outros benefícios fiscais ou as que determinam a matéria tributável*³.
9. Ora, *in casu*, a apreciação do eventual erro de direito consubstancia-se em saber se a REQUERIDA procedeu à correcta interpretação das normas do artigo 28º do CIRS, como sustenta, ou procedeu à sua errónea interpretação e conseqüente aplicação, como sustenta a REQUERENTE.
10. Pelo que a matéria se subsume à competência deste Tribunal Arbitral.

11. Alega ainda a REQUERIDA de que *o meio próprio para impugnar estes actos, que não comportam a apreciação da legalidade de actos de liquidação e que também não são actos de fixação da matéria tributável ou da matéria colectável não é a impugnação judicial mas a acção administrativa especial, cf. alínea p), do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e artigo 46º e ss do CPTA.*

Vejamos se tem razão:

12. Em discussão está o enquadramento da REQUERENTE no regime simplificado de tributação em sede de IRS, o qual constitui, nos termos do artigo 87º da LGT, uma forma de *avaliação indirecta*, sendo que,

13. Nos termos do nº 3 do artigo 86º da LGT, *a avaliação indirecta não é susceptível de impugnação contenciosa directa, salvo quando não dê origem a qualquer liquidação, o que não é o caso, pois originou duas liquidações.*

14. O mesmo é dizer que a REQUERENTE não poderia impugnar contenciosamente a submissão ao regime simplificado, tendo antes de esperar pela liquidação final para atacar tal sujeição, de acordo com o *princípio da impugnação unitária*, ex. vi., artigos 66º da LGT e 54º do CPPT.

15. Resulta destes preceitos que *salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida*⁴.

16. *Relativamente aos actos de avaliação indirecta adoptou-se a regra da não impugnação contenciosa autónoma, oposta à previsão para a avaliação directa. Os actos de*

² Cfr. Guia da Arbitragem Tributária, CAAD, Almedina, 2013, anotação a págs. 170.

³ Ibidem, nota anterior.

⁴ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, LGT Anotada Almedina, 2012, em anotação ao art.º 86º, nota 1.

*avaliação indirecta inserem-se num procedimento que termina com a liquidação de um tributo e só o acto final deste é contenciosamente impugnável*⁵.

17. Ao invocar a REQUERIDA a necessidade de uma acção administrativa especial, nos termos da *alínea p)*, do n.º 1 do artigo 97º do CPPT e o artigo 46º do CPTA, teríamos de ver se estamos, assim, perante *actos imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou para os quais haja disposição expressa em sentido diferente*, nos termos do artigo 54º do CPPT.
18. Ora não só não invoca a REQUERIDA disposição neste sentido, como acresce que o acto em si - enquadramento no regime simplificado de tributação em sede de IRS da Requerente – teria, nos termos do artigo 54º do CPPT de ter um efeito *imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte*, o que manifestamente não tem, pois o que lesa a sua esfera jurídica são os actos finais de liquidação, vigorando, ao invés do sustentado, o princípio inverso, o da impugnação unitária.
19. Já seria diferente se não houvesse lugar a qualquer liquidação, v.g., *por matéria colectável nula ou negativa, ou abrangida por isenção*⁶, que não é o caso.
20. Temos pois que, *a decisão da administração tributária de proceder a avaliação da matéria colectável através de métodos indirectos não é contenciosamente impugnável por forma autónoma, só podendo ser atacada em impugnação do acto de liquidação que se basear em tal avaliação, ou, em impugnação desta mesma avaliação, se não vier a ser apurada matéria colectável que permita uma liquidação (nº 3 do art. 86º da LGT)*⁷
21. Assim, como bem se sustenta na Decisão Arbitral nº 97/2012, deste Centro de Arbitragem, *a lesão imediata, objectiva, directa dos interesses dos requerentes verifica-se através de um acto administrativo final por parte da AT sob a forma de uma*

⁵ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, LGT Anotada Almedina, 2012, em anotação ao art.º 86º, nota 4.

⁶ Cfr. Guia da Arbitragem Tributária, CAAD, Almedina, 2013, anotação a págs. 136.

operação de liquidação tributária precedida de um acto interlocutório – enquadramento no regime de tributação. O que lesa a esfera patrimonial do contribuinte é o resultado de um acto final – liquidação – e não de um acto interlocutório.

Termos em que improcede a excepção da incompetência material deste Tribunal Arbitral, suscitada pela AT, cumprindo assim apreciar o mérito do pedido.

VI - APRECIACÃO DA LEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO DE IRS⁸

1. A REQUERENTE apresentou pedido de pronúncia arbitral, suscitando a declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2012, no valor de € 12.766,60 (liquidação n.º 2014 ...) e da liquidação de IRS de 2013, no valor de € 15.616,18 (liquidação n.º 2014 ...), perfazendo um valor global de € 28.382,78, ilegalidade resultante dum erróneo enquadramento da mesma no regime simplificado de tributação.
2. Basicamente o que consubstancia a divergência e cumpre apreciar é a questão, a saber, se, como sustenta a REQUERIDA, a permanência num dos regimes – da contabilidade organizada – vale por um período de três anos, nos termos do n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, apenas quando resulta de opção do contribuinte, e já não quando a mesma lhe é imposta nos termos da lei (§§ 33º 34º da RESPOSTA da AT).

Importa aqui fazer uma síntese dos preceitos legais ao caso aplicáveis. Assim,

3. Nos termos do n.º 1 artigo 28º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, pode fazer-se, quer com base no regime simplificado, quer com base na contabilidade organizada, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20º, que não é o caso.

⁷ Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, LGT Anotada Almedina, 2012, em anotação ao art.º 86º, nota 9.

⁸ Adere-se, quanto há identidade da causa de pedir, à fundamentação expendida no âmbito da arbitragem tributária do CAAD-T, nas decisões dos processos números 97/2012-T e 252/2013-T.

4. São enquadráveis no regime simplificado, nos exercícios em apreço (2012 e 2013), os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não ultrapassem no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos dessa categoria, de € 150 000 (nº 2 do artigo 28º do CIRS, na redacção dada pela Lei n.º 3-B/2010-28/04).
5. Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade (nº 3 do artigo 28º do CIRS).
6. A referida opção deve ser formalizada pelos sujeitos passivos na declaração de início da actividade ou até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações (nº 4 do artigo 28º do CIRS).
7. Nos anos em causa, nos termos do nº 5 do artigo 28º do CIRS o prazo mínimo de permanência em qualquer dos regimes é de três anos (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12).
8. Nos anos em causa, nos termos do nº 5 do artigo 28º do CIRS o prazo mínimo de permanência de três anos em qualquer dos regimes é prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar (nos termos da alínea b) do nº 4) a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.
9. Importa ter presente que a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa, nos termos do nº 1 do artigo 85º da LGT, pressuposto legal que procura consubstanciar o princípio constitucional da capacidade contributiva⁹, razão pela qual o artigo 28º do CIRS confere ao contribuinte a possibilidade de opção pelo regime da contabilidade em detrimento do regime simplificado (nº 2 do artigo 81ºLGT).

⁹ O princípio da capacidade contributiva constitui, nos termos do nº 1 do artigo 4º da LGT, um pressuposto e critério da tributação, o qual procurar consubstanciar (na sua vertente negativa) o princípio constitucional da igualdade do artigo 13.º da CRP.

10. Em idêntico sentido se pronunciou o Acórdão no Proc. 959/06, de 15/12/2007, do Supremo Tribunal Administrativo sobre o artigo 53º do CIRC ao referir que o regime simplificado de tributação, sendo de carácter facultativo, não contende com o princípio constitucional da tributação das empresas fundamentalmente pelo rendimento real.
11. Em igual sentido se pronunciou o STA a 7-01-2010, no Processo 0906/09, a 17/3/2011, no Processo 56/10, e a 28/11/2012, no Processo 0709/12, na consubstanciada ideia de que *o regime simplificado, criado com a reforma fiscal de 2000, constitui um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada.*
12. Idêntico raciocínio sustenta Saldanha Sanches, como muito bem referido no Processo 252/2013-T do CAAD:

"O regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. E que, procedendo a uma estimativa dos custos que vai suportar e declarar, opta pela dedução standardizada. Temos deste modo uma daquelas situações em que a lei atribui relevância à sua vontade e em que ele pode optar pelo regime que considera mais favorável.

Um regime de «escolha fiscal» que, precisamente por permitir a opção do contribuinte pelo regime que lhe é mais favorável poderá conduzir a situações de tributação contrárias ao regime de tributação segundo a capacidade contributiva".

Passemos agora à análise da questão que sustenta o distinto enquadramento, realizado pela REQUERIDA, face ao pretendido pela REQUERENTE:

13. Será que, como sustenta a REQUERIDA, a permanência no regime da contabilidade organizada por um período de três anos, nos termos do n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, apenas se verifica quando resulta de opção do contribuinte pelo regime de

contabilidade organizada, e já não quando a mesma lhe é imposta nos termos da lei (§§ 33º e 34º da RESPOSTA da AT)?

14. Ou dito de outro modo, será que o imperativo legal do n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, de permanência no regime de contabilidade organizada por um período de três anos não existe quando o contribuinte esteja nesse regime por imposição legal?
15. A assim ser, se um contribuinte tivesse rendimentos nos termos do n.º 6 no ano de 2015 em 2016 estaria obrigatoriamente no regime de contabilidade organizada; se em 2016 tivesse rendimentos inferiores ao valor da previsão do n.º 2 do artigo 28º cairia já no regime simplificado, salvo se viesse a exercer a opção pelo regime de contabilidade organizada.
16. Termos pois de apreciar se a premissa da AT tem estribo normativo, e daí retirar inferências para o caso *sub judice*, pois que veio a considerar na circular em que procura fundamentar a sua actuação, a ideia de que sendo a submissão ao regime da contabilidade organizada por imposição legal o período de permanência neste por três anos não se verifica.
17. Importa aqui fazer uma leitura do artigo 9º do código civil que estatui as regras gerais sobre interpretação da lei:
 1. *A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.*
 2. *Não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.*

3. *Na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.*

Passemos então, face a estes critérios, à análise do dispositivo em questão:

18. Sendo certo que *não pode ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso*, convém recordar os precisos termos do n.º 5 do artigo 28º do CIRS:

O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12).

19. Temos que, o que emerge do n.º 5 do artigo 28º é a obrigatoriedade de permanência três anos em qualquer dos regimes – simplificado, ou contabilidade organizada – não se tendo, em qualquer momento, estatuído que a permanência no regime de contabilidade organizada por três anos só seria obrigatória se resultasse de opção do contribuinte.

20. Tal premissa não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, como o exige o n.º 2 do artigo 9º do CC.

21. Assim, o legislador não diz, em qualquer passagem do texto da lei, que o período de permanência em qualquer dos regimes é de três anos salvo se o enquadramento no regime de contabilidade organizada resultar de imposição legal.

22. Ao invés, o legislador diz mais: diz que *o período mínimo de permanência (...) é de três anos, prorrogável por iguais períodos.*

23. Ao que acrescenta, em abono da vontade do contribuinte, e tão só deste, que não haverá prorrogação apenas se este assim não entender, quando ressalva: excepto se o sujeito passivo comunicar (...) a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.
24. Ao contrário do que sustenta a REQUERIDA, decorre do mesmo regime que, ao momento da sua entrada em vigor, se não houver manifestação expressa nos termos da alínea b) do n.º 4 por outro regime, o contribuinte fica *ope legis*, enquadrado no regime em que se encontrava, do qual não pode sair por opção durante três anos, pois este período é imposto, já que a norma é imperativa, estivesse o contribuinte enquadrado no regime de contabilidade organizada ou no regime simplificado.
25. Voltando ao exemplo supra, se um contribuinte tivesse rendimentos nos termos do n.º 6 no ano de 2015 em 2016 estaria obrigatoriamente no regime de contabilidade organizada; se em 2016 tivesse rendimentos inferiores à previsão do n.º 2 do artigo 28.º, permaneceria nesse regime (contabilidade organizada), bem como no ano de 2017, por imposição do n.º 5 do artigo 28.º; não cairia no regime simplificado, nem para este poderia mudar; quando muito poderia vir a exercer a opção pelo regime simplificado para vigorar após aquele período de três anos, i.é, em 2018; mas se não exercesse essa opção, a prorrogação por igual período de três anos ocorreria, pois o que impede a prorrogação é a opção contrária do contribuinte.
26. Assim, a única situação onde a vontade não releva, i.é, não há possibilidade de enquadramento por vontade do contribuinte, pois resulta da lei, é nos termos do n.º 6 do mesmo artigo 28.º que impõe o regime de contabilidade organizada, todavia,
27. Procurando ir o legislador ao encontro do princípio da capacidade contributiva, regime regra de tributação.
28. Não conseguiu assim a REQUERIDA esclarecer este Tribunal Arbitral do raciocínio que permite extrair da redacção do n.º 5 do artigo 28.º a sua conclusão (a §§ 33 e 34) de que aos contribuintes abrangidos pelo regime de contabilidade organizada por imposição legal não se aplica a obrigatoriedade de permanência nesse regime durante

três anos, pois essa permanência – três anos – é obrigatória e prorrogável, salvo se o contribuinte assim o não entender, manifestando-o nos termos da lei.

29. Assim, uma vez enquadrado o contribuinte no regime de contabilidade organizada, em 2007, seja pelo exercício dum direito próprio seu, optando, seja porque a lei assim lho impõe ele deve permanecer nesse regime durante três anos. Mais ainda,

30. Mesmo não preenchendo ao fim desse período de três anos os termos da permanência no regime de contabilidade organizada por imposição legal, manter-se-á noutro período de três anos, por haver uma prorrogação automática, já que a lei é clara ao determinar que:

O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes (...) é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar (...) a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.

31. Ou seja, com esta alteração legislativa o legislador claramente optou pela permanência no regime de contabilidade organizada, seja o seu enquadramento resultante duma prévia opção do contribuinte, seja resultante da obrigação de nele ser enquadrado.

32. O regime da contabilidade organizada constitui o regime que vai ao encontro do princípio constitucional da capacidade contributiva, sendo que a densificação constitucional só poderia ser nesse sentido – da tributação pelo regime da contabilidade organizada – e não o inverso, pois esse é o regime regra, sendo a avaliação indirecta subsidiária da avaliação directa, nos termos do n.º 2 do artigo 85º da LGT.

33. Subscrive assim este Tribunal Arbitral a Decisão no Processo 252/2013-T quando sustenta a sua posição numa outra decisão deste “*Centro de Arbitragem no Processo N.º: 97/2012-T, onde se escreveu:*

“O legislador do OE/2007, ao criar um período mínimo de três anos de permanência em qualquer dos regimes – simplificado ou da contabilidade – teve por intenção, em

nosso entender, criar um período mínimo de estabilidade na sua forma de tributação durante, pelo menos durante 3 anos, no regime da contabilidade, avaliando, certamente, que uma vez adotada a contabilidade, isso implica determinados custos que não são irrelevantes e, portanto, não terá criado um regime de cessação da tributação pelo regime da contabilidade idêntico ao da cessação quando tributado pelo regime simplificado.”

34. Podemos, portanto, verificar que não há qualquer fundamento legal que justifique, de alguma forma, que a REQUERENTE tivesse sido enquadrada no regime simplificado, a mesma deveria continuar enquadrada no regime de contabilidade organizada em 2012.
35. No que concerne ao ano de 2013 o mesmo imperativo existe, i.é, deve a REQUERENTE ser tributada no regime em que estiver enquadrada no período de três anos, pelo que, a REQUERIDA ao efectuar o enquadramento em 2012 no regime simplificado, nos termos do nº 5 do artigo 28º impôs à REQUERENTE a permanência no mesmo também em 2013 e 2014, pelo que não se vê como se ultrapassaria o imperativo de enquadramento pelo período de três anos da REQUERENTE no regime simplificado que o nº 5 do artigo 28º do CIRS impõe, no alegado pela RQUERIDA na sua resposta a §§ 48º.
36. Diferentemente, se fosse realizado o enquadramento da REQUERENTE no regime de contabilidade organizada por três anos, em 2007, nos termos do nº 5 do artigo 28º do CIRS, assim teria sido tributada em 2013, como a mesma demonstrou, já que estaria no período de três anos de 2007 a 2009, prorrogado de 2010 a 2012, prorrogado de 2013 a 2015, pois, repita-se, nos termos da lei *o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes (...) é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar (...) a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.*
37. Em suma, após a alteração legislativa cuja vigência se operou desde 2007, o enquadramento no regime de contabilidade organizada, fosse por opção ou obrigação,

determinaria que a REQUERENTE tivesse sido tributada por esse regime nos anos em discussão, respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013.

38. Não tendo sido efectuado pela Autoridade Tributária o enquadramento jurídico correcto do facto tributário, não pode manter-se a liquidação objecto de impugnação, por ilegalidade (ex. vi. alínea a) do artigo 99º CPPT), vício consubstanciado num erro de direito, sendo este, a errónea interpretação do nº 5 do artigo 28º do CIRS.
39. É certo que a REQUERIDA sustenta que a REQUERENTE “*apresentou e bem, o modelo B nas declarações de IRS dos anos de 2012 e 2013*”, todavia, sabemo-lo, o fez nos precisos termos em que a agora REQUERIDA determinara procedesse, já que as suas pretensões não foram por esta atendidas, não recaindo, assim, sobre a REQUERENTE, como resulta da matéria de facto assente, a responsabilidade pelo erro de enquadramento no regime simplificado.
40. Destarte, contrariamente ao sustentado pela Autoridade Tributária, não pode este Tribunal Arbitral deixar de anular as liquidações de IRS respeitantes aos exercícios de 2012 e 2013, nos termos peticionados, anulação esta, das liquidações, que pressupõe a anulação dos juros compensatórios correspondentes, como também pedido.

VII - DECISÃO

Em face do que antecede decide este Tribunal Singular julgar procedente o pedido de anulação dos actos de liquidação de IRS a seguir discriminados, bem como os juros compensatórios correspondentes:

- Da liquidação de IRS de 2012, N.º 2014 ..., no valor de € 12.766,60
- Da liquidação de IRS de 2013, N.º 2014 ..., no valor de € 15.616,18

VIII - VALOR DO PROCESSO

€ 28.382,78 (Vinte e oito mil, trezentos e oitenta e dois euros, setenta e oito cêntimos).

IX – CUSTAS

Conforme o disposto no Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se as custas em € 1530,00, a suportar pela REQUERIDA

Lisboa, 20 de Julho de 2015

Texto elaborado em computador, nos termos do art.º 131º, n.º 5 do CPC, ex VI, art.º. 29º n.º 1 alínea e) do RJAT, com verso em branco de cada folha, sendo a ortografia anterior ao último acordo ortográfico.

O Árbitro

Henrique Curado