

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 226/2015-T**

**Tema: IRS; errónea qualificação e quantificação de rendimentos; artigos 2º-1**

## **Decisão Arbitral**

### **I RELATÓRIO**

A ..., casado, residente na Rua do ..., n.º ... –...Esq., ...-... Lisboa, a que corresponde o Serviço de Finanças de Lisboa ..., NIF ..., e

B ..., casada com o anterior e com ele residente na Rua do ..., n.º ... –...Esq., ...-... Lisboa, a que corresponde o Serviço de Finanças de Lisboa ..., NIF ...,

vieram, ao abrigo do disposto no art. 10º do DL. 10/2011, de 20 de Janeiro e arts. 99º e segs. do Código do Procedimento e do Processo Tributário (C.P.P.T.), apresentar um pedido de pronúncia arbitral tendo por objeto a liquidação n.º 2014 ..., referente a **IRS** do ano de 2013, no montante de € 3.289,91.

Pedem os Requerentes que seja decretada por este Tribunal a ilegalidade e consequente anulação da sobredita liquidação, por errónea qualificação e quantificação de rendimento imputados ao Requerente A..., com elaboração de nova liquidação expurgada dos valores indevidamente considerados como rendimento e condenação da AT na restituição do imposto entretanto pago, com juros indemnizatórios.

Fundamentam assim o pedido:

1 – Os requerentes foram notificados da Liquidação n.º 2014 ..., que lhe foi efectuada pela Autoridade Tributária e Aduaneira, Área de Cobrança, Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, donde resultou a liquidação de imposto, do montante de € 3.289,91, relativo aos rendimentos do ano de 2013, como se alcança da

nota de liquidação, cuja cópia se junta e se dá aqui por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais. - Doc. 1

2 – A data limite para o pagamento voluntário da liquidação terminava em 2015-01-19. – Doc. 1

Deste modo,

3 – E ao abrigo do disposto no art. 10º, n.º 1, al. a), do DL. 10/2011, de 20 de Janeiro e atento o disposto nos n.ºs 1 e 2 do art. 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário estão os requerentes em tempo para requerer a constituição de tribunal arbitral e pedir a sua pronúncia sobre a ilegalidade em que assenta a liquidação n.º 2014 ... .

#### I – DOS FACTOS

4 – Em 29 de Maio de 2014 os requerentes procederam à entrega da sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2013, validada pelo sistema com o código de validação ... . – Doc. 2

5 – O requerente A... é advogado de profissão, enquanto a requerente B... é funcionária pública. – Doc. 2

6 – Do anexo B, modelo 3, referente ao requerente A... consta a actividade profissional pelo mesmo exercida – actividade 6010, nos termos da tabela de actividades constantes do art. 151º do CIRS, que corresponde a advogados,

7 – Actividade que o requerente exerce segundo o regime simplificado de tributação, e da qual apresentou um rendimento ilíquido no ano de 2013 de € 58.996,52, resultante de serviços profissionais prestados a diversas entidades. – Doc. 2

8 – O requerente A... exerce, como referido, a profissão de advogado, em regime de profissão liberal e presta os seus serviços profissionais a diversos clientes, pessoas singulares e colectivas, devidamente identificados nos recibos de honorários.

9 – No exercício da sua actividade profissional e para fazer face a despesas com os serviços prestados aos seus clientes, o requerente vê-se compelido a solicitar determinadas quantias, que se denominam e constituem provisões, e que se destinam a custear despesas inerentes aos serviços prestados e que são da responsabilidade dos seus clientes.

10 – No ano de 2013 o requerente A... solicitou a alguns dos seus clientes quantias destinadas a custear despesas com os assuntos confiados, das quais emitiu o correspondente recibo, nos termos dos Código do Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

Assim,

11 – E no ano de 2013 o requerente emitiu recibos electrónicos correspondentes a adiantamento para pagamentos de despesas por conta e em nome de clientes no montante total de € 9.552,79, todos comunicados à administração fiscal, através da emissão de recibos electrónicos, como segue:

Recibo n.º	Data	Sujeito passivo	Valor
...	17/01/2013	...- C..., Lda.	€ 154,92
...	23/01/2013	...- D...	€ 400,00
...	24/01/2013	...- E...	€ 500,00
...	23/02/2013	...- F..., Lda.	€ 102,00
...	23/02/2013	...- C..., Lda.	€ 20,40
...	05/03/2013	...- C..., Lda.	€ 61,20
...	15/05/2013	...- C..., Lda.	€ 54,78
...	13/06/2013	...- G..., Lda.	€ 450,00
...	08/07/2013	...- C..., Lda.	€ 20,40
...	11/07/2013	...- H..., Lda.	€ 1.000,00
...	16/07/2013	...- I..., SA	€ 800,00
...	23/07/2013	...- J...	€ 750,00
...	23/07/2013	...- K...	€ 500,00
...	08/08/2013	...- C..., Lda.	€ 324,89

...	04/09/2013	...- F..., Lda.	€ 61,20
...	10/09/2013	...- L..., Lda.	€ 20,40
...	10/09/2013	...- C..., Lda.	€ 30,60
...	11/09/2013	...- F..., Lda.	€ 61,20
...	04/10/2013	...- C..., Lda.	€ 40,80
...	15/10/2013	...- M...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- I..., SA	€ 1.200,00
...	07/11/2013	...- N...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- D...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- O...	€ 500,00
...	18/12/2013	...- P...	€ 500,00
...	20/12/2013	...- N...	€ 500,00

Sucedede que,

12 – Foi o requerente A... notificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2013 fora seleccionada para análise por “*As retenções de rendimentos empresariais e profissionais declaradas, são superiores às conhecidas*”. - Doc. 3

13 – O requerente sujeito passivo esteve presente pessoalmente no Serviço de Finanças de Lisboa-..., em 3 de Julho de 2014, e prestou os esclarecimentos solicitados, tendo constatado que existia na sua declaração de rendimentos um erro na soma dos valores de retenção na fonte constantes da sua declaração de rendimentos de € 12,50. – Doc. 4

14 – Por ofício datado de 17 de Novembro de 2014 foi o requerente A... notificado para exercer o seu direito de audição prévia face à intenção da Autoridade Tributária de corrigir os valores inscritos na sua declaração de rendimentos, como segue: - Doc. 5

<i>Anexo</i>	<i>Quadro</i>	<i>Campo</i>	<i>Valor Declarado</i>	<i>Valor a Corrigir</i>	<i>Valor Final</i>
<i>B</i>	<i>4A</i>	<i>403</i>	€ 58.996,52	€ 9.552,79	€ 68.549,31
<i>B</i>	<i>7</i>	<i>701</i>	€ 58.996,52	€ 9.552,79	€ 68.549,31
<i>B</i>	<i>7</i>	<i>702</i>	€ 12.836,64	€ 12,50	€ 12.824,14

15 – O requerente exerceu o seu direito de audição prévia, como resulta do documento entregue no Serviço de Finanças de Lisboa..., em 27 de Novembro de 2014, através do qual explicitou a origem dos seus rendimentos, aceitando a correcção a efectuar nos valores indicados a título de retenção na fonte, - Doc. 6

16 – E esclarecendo e documentando que o valor de € 9.552,79, que a Autoridade Tributária pretendia considerar como sendo rendimentos não o eram de facto, mas sim quantias pedidas a título de adiantamento para despesas em que tinha de incorrer por conta e em nome de clientes. – Doc. 6

17 – A Autoridade Tributária não solicitou mais nenhum elemento e com data de 1 de Dezembro de 2014, 3 dias depois do exercício da audição prévia, notificou o requerente de que iria proceder à correcção da declaração de rendimentos. – Doc. 7

Ora,

18 – É essa correcção, que está na base da liquidação n.º 2014..., que os requerentes vêm questionar, pois a mesma enferma de ilegalidade, já que considera como rendimento resultante de actividade profissional montantes que não consubstanciam qualquer rendimento.

19 – Como referido, o requerente A...exerce a actividade profissional de advogado em regime simplificado de tributação e, embora não possuindo um sistema de contabilidade organizada, possui um sistema de contabilidade que satisfaz os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto, efectuando o lançamento

em conta corrente as quantias recebidas a título de provisão e as despesas que aquelas provisões se destinam a custear, como o impõe o art. 116º do CIRS.

Na realidade,

20 – O requerente regista em separado as importâncias as importâncias que recebe dos seus clientes e que se destinam a fazer a despesas com os serviços que aqueles lhe confiam.

21 – Esse registo, que se junta, bem com os documentos que lhe servem de suporte, que igualmente se juntam e que se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais, nunca foi solicitado ao requerente pela Autoridade Tributária – Serviço de Finanças de Lisboa... . – Doc. 8

22 – O referido registo identifica as despesas custeadas aos clientes, que estão lançados em conta corrente e suportados pelos documentos comprovativos das despesas efectuadas. – Doc. 8

Assim,

23 – Analisando os recibos em questão, temos:

- a) Recibo ..., do montante de € 154,92, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma taxa de justiça e pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- b) Recibo ..., do montante de € 400,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxas de justiça e pagamentos a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e ainda despesas com CTT; - Doc. 8
- c) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a despesas com processo confiado, da qual ainda só tinha sido despendida até ao final do ano de 2013 a quantia assinalada com CTT; - Doc. 8

- d) Recibo ..., do montante de € 102,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de duas taxas de justiça com a instauração de um procedimento de injunção; - Doc. 8
- e) Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8
- f) Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de três certidões judiciais, das quais só duas tinham sido emitidas até ao final do ano de 2013; - Doc. 8
- g) Recibo ..., do montante de € 54,78, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- h) Recibo ..., do montante de € 450,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma taxa de justiça e pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e despesas com CTT; - Doc. 8
- i) Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8
- j) Recibo ..., do montante de € 1.000,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça inicial; - Doc. 8
- k) Recibo ..., do montante de € 800,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça; - Doc. 8
- l) Recibo ..., do montante de € 750,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça; - Doc. 8
- m) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com duas acções judiciais, tendo já sido emitido recibo de honorários relativamente a uma delas, onde se considerou metade da provisão, e utilizada a outra metade no pagamento de despesas com o processo; - Doc. 8

- n) Recibo ..., do montante de € 324,89, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de parte de certidão judicial, de pagamento a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e a taxa de justiça devida pela propositura de injunção; - Doc. 8
- o) Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de três certidões judiciais, das quais ainda só foram emitidas duas; - Doc. 8
- p) Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8
- q) Recibo ..., do montante de € 30,60, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de parte de certidão judicial; - Doc. 8
- r) Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de certidão judicial; - Doc. 8
- s) Recibo ..., do montante de € 40,80, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de duas certidões judiciais, de que ainda só foi emitida uma; - Doc. 8
- t) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxa de justiça com processo judicial, certidão predial, pagamento de provisão a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e despesas com CTT; - Doc. 8
- u) Recibo ..., do montante de € 1.200,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, da qual foi utilizada parte no pagamento da taxa de justiça; - Doc. 8
- v) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxa de justiça com processo judicial, certidão predial, pagamento de provisão a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- w) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo sido utilizada parte da mesma com pagamento de certidões e CTT; - Doc. 8

- x) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo sido utilizado parte da mesma em despesas e considerado o restante em honorários, com restituição ao cliente do excesso; - Doc. 8
- y) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo já sido utilizada parte da mesma com o pagamento de taxa de justiça; - Doc. 8
- z) Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento com despesas com processo judicial, tendo sido utilizada parte da mesma no pagamento de uma certidão e a restante considerada em honorários, de que foi emitido recibo. - Doc. 8

24 – Da análise do exposto e dos documentos que servem de suporte ao invocado constata-se que as quantias solicitadas pelo requerente a título de provisão, das quais foi emitido o devido recibo, nos termos da Lei, destinaram-se a custear despesas da responsabilidade dos seus clientes, que se encontram devidamente documentadas e das quais prestou contas concluídos os assuntos confiados.

## II – DA ILEGALIDADE DA LIQUIDAÇÃO

25 – Estabelece o art. 2º n.º 1, al. b) CIRS que consideram-se rendimentos profissionais os auferidos no exercício por conta própria de qualquer actividade de prestação de serviços.

26 – Como invocado, o requerente A... exerce a actividade de advogado, e adoptou o regime simplificado de tributação.

27 – Dispõe o art. 116º, n.º 1, al. b) do CIRS que os titulares dos rendimentos da categoria B, quando não possuam contabilidade organizada, são obrigados a registar em separado as importâncias respeitantes a reembolsos de despesas efectuadas em nome e por conta dos clientes, que devem estar devidamente documentadas.

28 – Esse registo, como decorre das als. b) e c) do n.º 4 do art. 116º do CIRS, deve conter a identificação das provisões recebidas, e a identificação das despesas, lançadas em conta corrente.

29 – O registo elaborado pelo requerente, feito de forma informática, como permitido pela administração fiscal, satisfaz essa exigência.

Aliás,

30 – O n.º 6, do art. 116º, do CIRS estabelece mesmo que os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não efectuar os registos referidos no presente artigo.

31 – Assinale-se que a al. b) do n.º 1 do art. 116º do CIRS prescreve mesmo que as quantias entregues pelos clientes para reembolsos de despesas efectuadas em seu nome e por sua conta não influenciam a determinação do rendimento,

32 – Realidade essa que é reforçada pelo disposto no n.º 7 do art. 2º do CIRS que excluiu do rendimento de um sujeito passivo as importâncias recebidas a título de provisão ou a qualquer outro título e destinadas a custear despesas da responsabilidade de clientes.

33 – A liquidação n.º 2014 ..., de que resultou imposto a pagar de € 3.289,91, padece de ilegalidade, como previsto no corpo do art. 99º do CPPT e, em particular, na alínea a) do art. 99º do mesmo dispositivo legal, já que

34 – Qualifica e quantifica como rendimentos quantias que não constituem rendimentos, quais sejam as quantias entregues ao requerente A..., no ano de 2013, no

âmbito da sua actividade profissional, e que constituem provisões, excluídas pela Lei do conceito de rendimento tributável.

35 – A ilegalidade praticada pela autoridade tributária é fundamento de impugnação da liquidação em apreço, nos termos do art. 99º, do CPPT, ex vi art. 10º, n.º 2, al. c) do DL. 10/2001, de 20 de Janeiro.

\*

Os autores ou requerentes não procederam à nomeação de árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea a), do RJAT, o signatário foi designado pelo presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente Tribunal Arbitral singular, tendo aceite esse encargo nos termos legais e regulamentares.

Em 1-4-2015 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de a recusar nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

O Tribunal ficou constituído em 17-6-2015 [artigo 11º-1/c), do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228º, da Lei nº 66-B/2012, de 31-12]

Em 25-8-2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou resposta defendendo que o pedido de pronúncia arbitral deve ser julgado improcedente e que o ato tributário impugnado se deve manter na ordem jurídica.

Alegou, no essencial, a AT:

a) Alicerçam os Requerentes a sua pretensão na **suscitando uma única questão, qual seja, a circunstância da liquidação *sub judice* assentar numa errónea qualificação e quantificação dos rendimentos** auferidos pelo 1.º Requerente [artigo 99.º-a) do Código do Procedimento e de Processo Tributário], violando, assim, o disposto nos artigos 2.º/2 e 116.º/1- b) do Código do IRS (“CIRS”).

b) Alegam os Requerentes que o 1.º Requerente, ainda que enquadrado no regime simplificado do IRS, possui um sistema de contabilidade que satisfaz os requisitos adequados ao correto apuramento e fiscalização do IRS, pois regista, de

forma informática, os reembolsos de despesas efetuadas em nome e por conta dos clientes, a provisões recebidas e as despesas realizadas (cfr. artigos 19.º, 20.º e 27.º a 29.º da p.i.), o qual se corporiza no Documento 8 junto à p.i.

c) Contudo, **as afirmações dos Requerentes não correspondem à realidade** pelo que, naturalmente, dessa falta de correspondência derivam importantes consequências.

d) É incontroverso que o 1.º Requerente se encontra inserido no regime simplificado de IRS.

e) Porém, **já é controvertido que o 1.º Requerente possa arrogar-se de possuir o sistema de contabilidade** a que alude o artigo 116.º/4 do CIRS.

f) Nos termos daquela norma, *«os titulares de rendimentos da categoria B que, não sendo obrigados a dispor de contabilidade organizada, possuam, no entanto, um sistema de contabilidade que satisfaça os requisitos adequados ao correcto apuramento e fiscalização do imposto podem não utilizar os livros referidos no presente artigo».*

g) Contudo, a adoção deste sistema de contabilidade **não depende apenas e só da vontade do sujeito passivo.**

h) Efetivamente, para que tal adoção se concretize torna-se necessário que os sujeitos passivos assim os comuniquem previamente à Requerida: *«Os sujeitos passivos que não sendo obrigados a possuir contabilidade organizada possuam um sistema de contabilidade que permita o correcto apuramento e fiscalização do imposto, poderão, quando previamente o comunicarem à DGCI, não utilizar os livros de registo a que se refere o n.º 1.»*

i) O 1.º Requerente não comunicou previamente à Requerida a sua opção por um sistema de contabilidade em detrimento dos livros de registo referidos no artigo 50.º/1 do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), *ex vi* do artigo 116.º/1 do CIRS.

j) Ou, se o comunicou, não faz prova, como lhe competia (artigo 74.º da Lei Geral Tributária [“LGT”]).

j) Por outro lado, o Documento 8 junto à p.i. não constitui qualquer sistema de contabilidade, mas tão só e aparentemente uma folha de Excel à qual foram lançados

alguns dados. Não passa de um documento interno elaborado pelo próprio 1.º Requerente.

k) Razões pelas quais o Documento 8 junto à p.i. vai desde já impugnado para todos os efeitos legais.

l) Assim sendo, duas conclusões se retiram quanto à já aludida falta de correspondência entre aquilo que é alegado pelos Requerentes e aquilo que é a realidade dos factos: A primeira é que, de facto, o 1.º Requerente estava (e está) obrigado a escriturar os livros a que se refere o artigo 50.º do CIVA até que comunique previamente à Requerida a sua intenção de adoptar o sistema de contabilidade a que alude o artigo 116.º/6 do CIRS; e a segunda é a de que a “contabilidade” utilizada pelo 1.º Requerente, quer ao nível dos registos quer ao nível dos documentos de suporte, não goza da presunção de veracidade a que alude o artigo 75.º/1 da LGT uma vez que, como referido, a “contabilidade” do 1.º Requerente não se encontra organizada nos termos da lei fiscal (por falta da necessária comunicação prévia), nem tão pouco pode ser considerada um sistema contabilístico (na medida em que não passa de uma folha de Excel).

**Quanto à errónea qualificação e quantificação dos rendimentos auferidos pelo 1.º Requerente:**

m) Como referido na parte introdutória, vêm os Requerentes suscitar uma única questão, qual seja, a circunstância da liquidação *sub judice* assentar numa errónea qualificação e quantificação dos rendimentos auferidos pelo 1.º Requerente, invocando para esse efeito, e em síntese, os seguintes argumentos:

- i. *A liquidação adicional aqui em causa enferma de ilegalidade porquanto considera como rendimento resultante de atividade profissional do 1.º Requerente montantes que não consubstanciam qualquer rendimento;*
- ii. *O montante de €9.552,79 que a Requerida considera como rendimento não o é de facto, porquanto se tratam de quantias pedidas pelo 1.º Requerente aos seus clientes a título de adiantamento/provisão para despesas que o primeiro tinha de incorrer por conta e em nome dos segundos;*

iii. *Como os documentos corporizados no Documento 8 junto à p.i. comprovam, o referido montante global de € 9.552,79 destinou-se a custear despesas da responsabilidade dos clientes do 1.º Requerente, não se tratando, por isso, de rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRS.*

n) Face aos argumentos dos Requerentes, a questão a analisar reconduz-se tão simplesmente à seguinte: *a amálgama de documentos corporizados no Documento 8 junto à petição inicial é suscetível de demonstrar que o montante global de € 9.552,79 se reconduz quantias recebidas a título de provisão, adiantamento ou destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes do 1.º Requerente?*

o) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-01-23 pelo montante de € 400,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Os documentos referentes às taxas de justiça não só não permitem aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permitem aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- Ao contrário do alegado, não existe qualquer documento comprovativo do pagamento a agente de execução, mas sim um documento pelo qual um executado pagou a um exequente;
- O total das despesas ascende a € 277,96, quando a suposta provisão foi de € 400,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

p) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-01-24 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O total das despesas ascende a € 2,46, quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

q) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-03-05 pelo montante de € 61,20) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Os dois primeiros documentos não só não permitem aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permitem aferir qualquer ligação entre aquelas despesas e aquele cliente;
- O quarto documento é uma certidão que respeita ao cliente C... (NIF...) e não ao cliente que consta do recibo n.º ... (C..., Sociedade Unipessoal, Lda.), ou seja, estamos perante duas pessoas juridicamente distintas.

r) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-05-15 pelo montante de € 54,78) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento respeita ao cliente F..., Lda., e não ao cliente a que alude o recibo n.º ... (C..., Sociedade Unipessoal, Lda.).

s) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-03-13 pelo montante de € 450,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente ao pagamento da taxa de justiça não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas ascende a € 226,99, quando a suposta provisão foi de € 450,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

t) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-07-11 pelo montante de € 1.000,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente à taxa de justiça não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas ascende a € 459,00, quando a suposta provisão foi de € 1.000,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

u) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-07-16 pelo montante de € 800,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente à taxa de justiça não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas ascende a € 367,00, quando a suposta provisão foi de € 800,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

v) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-07-23 pelo montante de € 750,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente à taxa de justiça não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O comprovativo do pagamento da taxa de justiça é ilegível, impossibilitando assim o exercício do contraditório por parte da Requerida;
- O total das despesas ascende a € 275,00, quando a suposta provisão foi de € 750,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

x) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-07-23 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente à certidão não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O segundo documento não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O mesmo segundo documento refere-se uma publicação num jornal, mas não indica qualquer despesa;

- O total das despesas tituladas (*maxime*, o primeiro documento) ascende a € 15,00, quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

z) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-09-04 pelo montante de € 61,10) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Não está demonstrado, como competia (artigo 74.º da LGT) que o 1.º Requerente tenha sequer solicitado a emissão da alegada terceira certidão judicial ainda em falta, conforme alega.

aa) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-10-04 pelo montante de € 40,80) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Não está demonstrado, como competia (artigo 74.º da LGT) que o 1.º Requerente tenha sequer solicitado a emissão da alegada segunda certidão judicial ainda em falta, conforme alega.

bb) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-10-15 pelo no montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Os primeiro e segundo documentos não só não permitem aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permitem aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas comprovadas (*maxime*, o primeiro documento) ascende a € 5,22, quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável;
- De todo o modo, ainda que todos os documentos fossem aptos a comprovar as despesas efetuadas, o seu valor total continuaria a ser inferior ao valor da suposta provisão, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

cc) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-11-17 pelo montante de € 1.200,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas ascende a € 612,00, quando a suposta provisão foi de € 1.200,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

dd) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-11-07 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Os primeiro e segundo documentos não só não permitem aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permitem aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O comprovativo do pagamento da taxa de justiça é ilegível, impossibilitando assim o exercício do contraditório por parte da Requerida;
- O documento referente ao requerimento executivo não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas ascende a € 125,60, quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

ee) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-11-07 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- Os segundo e quarto documentos não só não permitem aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permitem aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O total das despesas comprovadas (*maxime*, o primeiro documento) ascende a € 2,71 quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável;
- De todo o modo, ainda que todos os documentos fossem aptos a comprovar as despesas efetuadas, o seu valor total (€ 16,93) continuaria a ser inferior ao valor da

suposta provisão (€ 500,00), daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

ff) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-12-18 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente;
- O comprovativo do pagamento da taxa de justiça é ilegível, impossibilitando assim o exercício do contraditório por parte da Requerida;
- O total das despesas ascende a € 25,50, quando a suposta provisão foi de € 500,00, daqui resultando um valor positivo a favor do 1.º Requerente que consubstancia rendimento tributável.

gg) Confrontando o recibo n.º ... (emitido a 2013-12-20 pelo montante de € 500,00) com os respetivos documentos de suporte de despesa, verifica-se que:

- O documento referente ao pedido de certidão não só não permite aferir qualquer ligação entre o advogado e o cliente em causa, como nem sequer permite aferir qualquer ligação entre aquela despesa e aquele cliente.

hh) Em suma, a amálgama documental corporizada no Documento 8 junto à p.i. não é suscetível de demonstrar que o montante global de € 9.552,79 se reconduz totalmente a quantias recebidas a título de provisão, adiantamento ou destinadas a custear despesas da responsabilidade dos clientes do 1.º Requerente.

Por despacho proferido em 22-10-2015, foram dispensadas a reunião prevista no artigo 18º, do RJAT, bem como a produção de prova testemunhal.

Após prorrogação do prazo para a decisão foi fixada data previsível para prolação e notificação desta.

### **Saneador/Pressupostos processuais**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 30.º, n.º 1, do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (arts. 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e art. 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades e não foram suscitadas questões que possam obstar à apreciação do mérito da causa.

Encerrada a instrução do processo cumpre apreciar e decidir a questão objeto dos autos.

## **II FUNDAMENTAÇÃO**

### **Os factos provados**

O juiz (ou árbitro) não tem o dever de pronúncia sobre toda a matéria alegada, tendo antes o dever de seleccionar apenas a que interessa para a decisão, levando em consideração a causa (ou causas) de pedir que fundamenta(m) o(s) pedido(s) formulado(s) pelo autor (cfr.artºs.596º, nº.1 e 607º, nºs. 2 a 4, do CPC, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6) e consignar se a considera provada ou não provada (cfr.artº.123, nº.2, do C.P.P.Tributário).

Por outro lado, segundo o princípio da livre apreciação da prova, o Tribunal baseia a sua decisão, em relação às provas produzidas, na sua íntima convicção, formada a partir do exame e avaliação que faz dos meios de prova trazidos ao processo e de acordo com a sua experiência de vida e de conhecimento das pessoas (cfr. artº.607, nº.5, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6). Somente quando a força probatória de certos meios se encontra pré-estabelecida na lei (v.g.força probatória plena dos documentos autênticos - cfr.artº.371º, do C.Civil) é que não domina na apreciação das provas produzidas o princípio da livre apreciação.

Feitas estas considerações preliminares, considera o Tribunal, à luz do exposto, demonstrados os seguintes factos, essenciais para a decisão da causa:

1. Em 29 de Maio de 2014 os requerentes procederam à entrega da sua declaração de rendimentos referente ao ano de 2013, validada pelo sistema com o código de validação... . – Doc. 2

2. O requerente A... é advogado de profissão, enquanto a requerente B... é funcionária pública. – Doc. 2

3. Do anexo B, modelo 3, referente ao requerente A... consta a actividade profissional pelo mesmo exercida – actividade 6010 - nos termos da tabela de actividades constantes do art. 151º do CIRIS, que corresponde a advogados;

4. Actividade que o requerente exerce, em regime de profissão liberal, segundo o regime simplificado de tributação, e da qual apresentou um rendimento ilíquido no ano de 2013 de € 58.996,52, resultante de serviços profissionais prestados a diversas entidades. – Doc. 2

5. No exercício da sua actividade profissional e para fazer face a despesas com os serviços prestados aos seus clientes, o requerente vê-se compelido a solicitar determinadas quantias, que se denominam e constituem provisões, e que se destinam a custear despesas inerentes aos serviços prestados e que são da responsabilidade dos seus clientes.

6. No ano de 2013 o requerente A... solicitou a alguns dos seus clientes quantias destinadas a custear despesas com os assuntos confiados, das quais emitiu o correspondente recibo

7. No ano de 2013 o requerente emitiu recibos electrónicos correspondentes a adiantamento para pagamentos de despesas por conta e em nome de clientes no montante total de € 9.552,79, todos comunicados à administração fiscal, através da emissão de recibos electrónicos, como segue:

Recibo n.º	Data	Sujeito passivo	Valor
...	17/01/2013	...– C..., Lda.	€ 154,92
...	23/01/2013	...– D...	€ 400,00
...	24/01/2013	...– E...	€ 500,00
...	23/02/2013	...– F..., Lda.	€ 102,00
...	23/02/2013	...– C..., Lda.	€ 20,40

...	05/03/2013	...-..., Lda.	€ 61,20
...	15/05/2013	...- C..., Lda.	€ 54,78
...	13/06/2013	...- G..., Lda.	€ 450,00
...	08/07/2013	...- C..., Lda.	€ 20,40
...	11/07/2013	...- H..., Lda.	€ 1.000,00
...	16/07/2013	...- I..., SA	€ 800,00
...	23/07/2013	...- J ...	€ 750,00
...	23/07/2013	...- K...	€ 500,00
...	08/08/2013	...- C..., Lda.	€ 324,89
...	04/09/2013	...- F..., Lda.	€ 61,20
...	10/09/2013	...- L..., Lda.	€ 20,40
...	10/09/2013	...- C..., Lda.	€ 30,60
...	11/09/2013	...- F..., Lda.	€ 61,20
...	04/10/2013	...- C..., Lda.	€ 40,80
...	15/10/2013	...- M...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- I..., SA	€ 1.200,00
...	07/11/2013	...- N...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- D...	€ 500,00
...	07/11/2013	...- O...	€ 500,00
...	18/12/2013	...- P...	€ 500,00
...	20/12/2013	...- N...	€ 500,00

8. O requerente A... foi notificado pela Autoridade Tributária e Aduaneira de que a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2013 fora seleccionada para análise por “*As retenções de rendimentos empresariais e profissionais declaradas, são superiores às conhecidas*”. - Doc. 3

9. O requerente sujeito passivo esteve presente pessoalmente no Serviço de Finanças de Lisboa-..., em 3 de Julho de 2014, e prestou os esclarecimentos solicitados, tendo constatado que existia na sua declaração de rendimentos um erro na soma dos valores de retenção na fonte constantes da sua declaração de rendimentos de € 12,50. – Doc. 4

10. Por ofício datado de 17 de Novembro de 2014 foi o requerente A...notificado para exercer o seu direito de audição prévia face à intenção da Autoridade Tributária de corrigir os valores inscritos na sua declaração de rendimentos, como segue: - Doc. 5

<i>Anexo</i>	<i>Quadro</i>	<i>Campo</i>	<i>Valor Declarado</i>	<i>Valor a Corrigir</i>	<i>Valor Final</i>
<i>B</i>	<i>4A</i>	<i>403</i>	<i>€ 58.996,52</i>	<i>€ 9.552,79</i>	<i>€ 68.549,31</i>
<i>B</i>	<i>7</i>	<i>701</i>	<i>€ 58.996,52</i>	<i>€ 9.552,79</i>	<i>€ 68.549,31</i>
<i>B</i>	<i>7</i>	<i>702</i>	<i>€ 12.836,64</i>	<i>€ 12,50</i>	<i>€ 12.824,14</i>

11. O requerente exerceu o seu direito de audição prévia, explicitando a origem dos seus rendimentos, aceitando a correcção a efectuar nos valores indicados a título de retenção na fonte, - Doc. 6

12. ... e esclarecendo que o valor de € 9.552,79, que a Autoridade Tributária pretendia considerar como sendo rendimentos não o eram de facto [na perspetiva do Requerente], mas sim quantias pedidas a título de adiantamento para despesas em que tinha de incorrer por conta e em nome de clientes. – Doc. 6

13. A Autoridade Tributária, com data de 1 de Dezembro de 2014, 3 dias depois do exercício da audição prévia, notificou o requerente de que iria proceder à correcção, como procedeu, da declaração de rendimentos. – Doc. 7

14. De tal correcção resultou a liquidação n.º 2014..., na importância de €3.289,91, ora sob impugnação...

15. ... que os Requerentes pagaram em 16-1-2015;

16. O requerente A... exerce a actividade profissional de advogado em regime simplificado de tributação e, embora não possuindo um sistema de contabilidade organizada, possui um sistema interno e pessoal de registo de lançamento em conta corrente das quantias recebidas a título de provisão e as despesas que aquelas provisões se destinam a custear;

17. O requerente regista em separado as importâncias que recebe dos seus clientes e que se destinam a fazer a despesas com os serviços que aqueles lhe confiam;

18. O referido registo identifica as despesas custeadas aos clientes, que estão lançados em conta corrente e suportados pelos documentos comprovativos das despesas efectuadas. – Doc. 8;

19. O Requerente emitiu os seguintes recibos com os descritivos que seguem:

- Recibo ..., do montante de € 154,92, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma taxa de justiça e pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 400,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxas de justiça e pagamentos a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e ainda despesas com CTT; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a despesas com processo confiado, da qual ainda só tinha sido despendida até ao final do ano de 2013 a quantia assinalada com CTT; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 102,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de duas taxas de justiça com a instauração de um procedimento de injunção; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de três certidões judiciais, das quais só duas tinham sido emitidas até ao final do ano de 2013; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 54,78, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 450,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma taxa de justiça e pedido de provisão de agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e despesas com CTT; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8

- Recibo ..., do montante de € 1.000,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça inicial; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 800,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 750,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com acção judicial, tendo já sido efectuado um pagamento a título de taxa de justiça; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com duas acções judiciais, tendo já sido emitido recibo de honorários relativamente a uma delas, onde se considerou metade da provisão, e utilizada a outra metade no pagamento de despesas com o processo; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 324,89, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de parte de certidão judicial, de pagamento a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e a taxa de justiça devida pela propositura de injunção; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de três certidões judiciais, das quais ainda só foram emitidas duas; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 20,40, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de uma certidão judicial; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 30,60, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de parte de certidão judicial; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 61,20, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de certidão judicial; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 40,80, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de duas certidões judiciais, de que ainda só foi emitida uma; - Doc. 8

- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxa de justiça com processo judicial, certidão predial, pagamento de provisão a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado e despesas com CTT; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 1.200,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, da qual foi utilizada parte no pagamento da taxa de justiça; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de taxa de justiça com processo judicial, certidão predial, pagamento de provisão a agente de execução no âmbito de processo judicial identificado; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo sido utilizada parte da mesma com pagamento de certidões e CTT; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo sido utilizado parte da mesma em despesas e considerado o restante em honorários, com restituição ao cliente do excesso; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para fazer face a pagamento de despesas com processo judicial, tendo já sido utilizada parte da mesma com o pagamento de taxa de justiça; - Doc. 8
- Recibo ..., do montante de € 500,00, titula a quantia pedida a título de provisão para  
fazer face a pagamento com despesas com processo judicial, tendo sido utilizada parte da mesma no pagamento de uma certidão e a restante considerada em honorários, de que foi emitido recibo. - Doc. 8

20. Das sobreditas importâncias recebidas a título de provisões para despesas, num total de €9.552,79, o Requerente efetuou pagamentos efetivos de despesas dos clientes, no ano de 2013, na importância de €2.393,84;

21. O Requerente A... era tributado em IRS em 2013 pelo “Regime Simplificado” e não fez nem comunicou à Requerida a sua opção por um sistema de contabilidade em detrimento dos livros de registo referidos no artigo 50.º/1 do Código do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (“CIVA”), *ex vi* do artigo 116.º/1 do CIRS.

### **Factos não provados**

Não ficou demonstrado que:

- as sobreditas importâncias recebidas pelo Requerente como provisões para despesas em nome e por conta de clientes, tivessem sido todas utilizadas para esse fim, apenas o sendo a sobredita importância de €2.393,84.

### **Motivação**

A prova dos factos funda-se na análise crítica dos articulados das partes, em conjugação com os documentos e cópia do processo administrativo instrutor juntos aos autos, relevando em especial para a prova e contraprova da imputação da quantia de €9.552,79 em despesas por conta e em nome de clientes, o documento nº 8 junto pelos Requerentes com a petição.

Desse documento admite-se, em operação não totalmente isenta de dúvidas e dificuldades, terem sido efetiva e parcialmente processados ou faturados pagamentos relativos a despesas por conta de clientes com utilização das provisões ou adiantamentos, mas em valor inferior ao recebido.

Na verdade, analisado o documento 8, poder-se-á concluir ter o Requerente efetuado ou demonstrado o pagamento de despesas apenas na importância total de €2.393,84.

## **II FUNDAMENTAÇÃO (continuação)**

### **O Direito**

Atenta as posições das Partes assumidas nos argumentos apresentados, constitui, se bem entendemos, questão central dirimente saber **se a liquidação *sub judicio* assenta ou não numa errónea qualificação e quantificação dos rendimentos** auferidos pelo 1.º Requerente [artigo 99.º-a) do Código do Procedimento e de Processo Tributário],

violando (ou não), assim, o disposto nos artigos 2.º/2 e 116.º/1- b) do Código do IRS (“CIRS”).

A questão equaciona-se, deste modo e de forma simples: o Requerente, advogado, sujeito ao regime simplificado (artigo 28º-2, do CIRS), recebeu, no exercício da sua atividade profissional e por causa dela, a importância de €9.552,79 de vários clientes alegadamente destinada a pagamento de despesas por conta e em nome desses mesmos clientes; todavia a AT contesta essa imputação e considera-a rendimento para efeitos da tributação do casal em IRS relativamente ao ano de 2013, procedendo à liquidação sob impugnação com base nesse entendimento.

Vejam os.

Os rendimentos auferidos por quem exerce, por conta própria, a atividade profissional de advogado, são considerados rendimentos profissionais e tributados na categoria B prevista no artigo 3º, do Código do IRS.

Naturalmente que se encontram excluídos da inclusão como rendimentos os adiantamentos para pagamento de despesas por conta e em nome do cliente (trata-se de um adiantamento feito pelo cliente ao advogado para este pagar as despesas que venha a ter com o seu caso, v.g.. deslocações, taxas de justiça, etc.).

Adiantadas pelo cliente determinadas importâncias ao advogado para pagamento destas despesas, a quitação ou recibo é emitido com esse descritivo e sem sujeição à tributação própria dos rendimentos profissionais. Que obviamente não são.

Atualmente, nos casos em que o rendimento coletável não é apurado segundo a contabilidade (REGIME SIMPLIFICADO) as importâncias recebidas a título de provisões para despesas são consideradas como rendimento no ano posterior ao da sua receção se não houver faturação do respetivo serviço (Cfr artigo 3º-7, do CIRS, na redação introduzida pela Lei nº 82-E/2014, de 31-12).

Recebidas importâncias destinadas a pagamento daquelas despesas, a não tributação desses valores a título de rendimentos profissionais fica assim condicionada à ulterior faturação.

Por outro lado e ainda que o contribuinte, sujeito ao regime simplificado, apresente, aquando duma fiscalização, uma escrituração contabilística, esta só terá a

virtualidade de eventualmente relevar para apuramento do lucro tributável no caso de ter o contribuinte previamente optado pelo apuramento do lucro por essa via (a contabilidade organizada) nos termos legais (Cfr artigos 28º-3, 4 e 5, do CIRS). Será só e apenas neste caso e nestas condições que o resultado a contabilístico gozará da presunção legal de verdade com o conseqüente ónus da prova da AT da não correspondência à realidade (Cfr., v. g., artigo 75º, da LGT).

### **Subsunção:**

No caso *sub judicio* não ocorreu a opção pela contabilidade organizada e o contribuinte estava sujeito ao regime simplificado de tributação.

Apresentou prova de recebimento de €9.552,79 a título de provisões ou adiantamentos de clientes para pagamento de despesas no âmbito das respetivas prestações de serviços.

Todavia, competindo-lhe o ónus de provar a ulterior aplicação desses adiantamentos em efetivas despesas de conta dos clientes, não logrou fazer essa prova ou só a fez parcialmente, na medida em que apenas ficou demonstrado que foi imputada nessas despesas a importância de €2.393,84 correspondente ao somatório das seguintes importâncias mencionadas no citado documento 8:

[277,96+2,46+226,99+459,0+367,0+275,0+15,0+5,22+612,0+125,0+2,71+25,50]

Daí que, não estando demonstrada aplicação da diferença €7158,95 [9552,79-2393,84), esta importância terá de se presumir constituir rendimento profissional e, conseqüentemente, sujeita a tributação em sede de IRS – Categoria B, à luz do artigo 1º e 3º, do CIRS.

Enferma assim apenas, na medida apontada, de ilegalidade parcial a liquidação sob impugnação.

### **Juros indemnizatórios**

Os Requerentes pedem o reembolso do imposto indevidamente liquidado e pago, acrescido de juros indemnizatórios, à taxa legal.

Os Requerentes pagaram a quantias liquidada, como se refere ponto 15., da matéria de facto fixada.

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

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

O processo de impugnação judicial, apesar de ser essencialmente um processo de anulação de atos tributários, admite a condenação da Administração Tributária no pagamento de juros indemnizatórios, como se depreende do art. 43.º, n.º 1, da LGT, em que se estabelece que *“são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”* e do art. 61.º, n.º 4 do CPPT (na redação dada pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de

Dezembro, a que corresponde o n.º 2 na redação inicial), que «*se a decisão que reconheceu o direito a juros indemnizatórios for judicial, o prazo de pagamento conta-se a partir do início do prazo da sua execução espontânea*».

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

No caso em apreço, é manifesto que, na sequência da ilegalidade parcial do ato de liquidação, há lugar a reembolso do imposto, por força dos referidos arts. 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, pois tal é essencial para “*restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objecto da decisão arbitral não tivesse sido praticado*”, na parte correspondente à correção que foi considerada ilegal.

No que concerne aos juros indemnizatórios, é também claro que a ilegalidade do ato é imputável à Administração Tributária e Aduaneira, que, por sua iniciativa praticou sem suporte legal.

Está-se perante um vício de violação de lei substantiva, consubstanciado em erro nos pressupostos de direito, imputável à Administração Tributária.

Consequentemente, os Requerentes têm direito a juros indemnizatórios, nos termos do artigo 43.º, n.º 1, da LGT e do artigo 61.º do CPPT, calculados sobre a quantia que pagaram indevidamente.

Assim, deverá a Autoridade Tributária e Aduaneira dar execução ao presente acórdão, nos termos do art. 24.º, n.º 1, do RJAT, determinando o montante a restituir aos Requerentes e calcular os respectivos juros indemnizatórios, à taxa legal supletiva das dívidas cívicas, nos termos dos arts. 35.º, n.º 10, e 43.º, n.ºs 1 e 5, da LGT, 61.º, do CPPT, 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril (ou diploma ou diplomas que lhe sucederem).

Os juros indemnizatórios são devidos desde a data do pagamento (16.1.2015), até à do processamento da nota de crédito, em que são incluídos (art. 61.º, n.º 5, do CPPT).

### **III – DECISÃO**

Procedendo, nos termos expostos, a ilegalidade parcial da liquidação n.º 2014..., referente a **IRS** do ano de 2013, no montante de € 3.289,91, na parte em que considerou, para essa liquidação, rendimento profissional o excedente à importância de €7.158,95, anula-se, nessa medida, esse ato tributário.

Mais se condena a Autoridade Tributária e Aduaneira a restituir aos Requerentes a diferença entre a importância da liquidação [€3.289,91] e a que resultar da nova liquidação decorrente desta anulação, com pagamento de juros indemnizatórios, às taxas legais em vigor, sobre essa diferença, desde 16-1-2015 até à elaboração da nota de crédito respetiva pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

\*

- **Valor do processo**

De harmonia com o disposto no art. 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 3.289,91.

- **Custas**

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, na proporção de 80% pelos Requerentes e 20% pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 16 de janeiro de 2016

O Árbitro,

*(José Poças Falcão)*