

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 107/2016-T**

**Tema: IRS – Regime simplificado – aplicação dos coeficientes previstos no artigo 31.º do CIRS.**

## **Decisão Arbitral**

A Árbitro Raquel Franco, designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) para formar o tribunal arbitral singular constituído em 06 de maio de 2016, decide nos termos que se seguem:

### **I. RELATÓRIO**

#### **a) Tramitação processual**

No dia 24.02.2016, os contribuintes A... e B..., respetivamente, NIF ... e NIF ..., apresentaram um pedido de constituição de tribunal arbitral singular, nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, doravante, “RJAT”), sendo requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 07.03.2016.

Seguiram-se os demais trâmites legais, tendo o tribunal ficado constituído, nos termos do disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, na redação introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, no dia 08.06.2015.

No dia 06.07.2016 realizou-se a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT. O Tribunal começou por pedir às Partes alguns esclarecimentos sobre os factos relevantes para o

processo, tendo de seguida notificado as Partes para apresentarem alegações escritas e informado do prazo em que seria proferida a decisão arbitral.

#### **b) Objeto do pedido de pronúncia arbitral**

Os Requerentes pedem ao Tribunal que declare a ilegalidade da decisão de indeferimento da reclamação graciosa que apresentaram com referência à liquidação de IRS de 2014, bem como desta última, no valor de € 23.869,33, com as demais consequências legais, nomeadamente o pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT, tudo com fundamento em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e de facto, traduzido na não aplicação do coeficiente de 0,10 a que se refere a alínea e) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS (na redação em vigor à data dos factos) aos rendimentos do Requerente A... .

Os Requerentes sustentam o seu pedido, em síntese, nos seguintes termos:

- O Requerente A... por exercer a atividade comercial de “Instalação Eléctrica”, enquadrada no CAE..., não auferir rendimentos, a título individual, das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, procedendo à venda de mercadorias diversas muitas das vezes incorporadas nos serviços prestados.
- Segundo a regra geral do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS (na versão dada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2014), no que às prestações de serviços diz respeito, o rendimento tributável é o resultante da aplicação do coeficiente de 0,75, quando aquele derive das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, e de 0,10 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B (alíneas b) e e) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS).
- Às prestações de serviços do Requerente A..., por não derivarem de atividades constantes da tabela do artigo 151.º do Código do IRS, o coeficiente a aplicar

deverá ser o de 0,10 nos termos da alínea e) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS.

- Isso mesmo decorre da circular n.º 5/2014 do Gabinete do Diretor Geral da AT, mais concretamente do seu ponto 4, na medida em que prevê que os serviços prestados pelo Requerente A... estão fora do âmbito do coeficiente de 0,75, “(...) uma vez que as atividades comerciais e industriais elencadas no artigo 4.º que operam através de prestações de serviços, de que constituem exemplo os serviços de transporte, serviços hoteleiros e similares, serviços de restauração e serviços prestados por agências de viagens, são enquadráveis na alínea a) do n.º 1 deste artigo 3.º e não na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo.”
- A Requerida, na sua resposta, afirma “(...) para que fosse aplicado o coeficiente de 0,10, invocado na PI, os rendimentos teriam, neste caso de ser inscritos no campo 443 destinados aos “Rendimentos da categoria B não incluídos nos campos anteriores.”
- Contrapõe a Requerente que, mesmo admitindo-se que possa ter existido um erro material no preenchimento dos campos do anexo B da declaração de IRS, para o ano de 2014, nunca pode o Requerente A..., mesmo presumindo-se como verdadeira e de boa-fé a sua declaração apresentada nos termos da lei (cfr. artigo 75.º da LGT), ser confrontado com uma liquidação que não reflete a realidade e as características que se verificam na pessoa do contribuinte.
- Os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade (cfr. artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT), impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei.

**c) Em resposta, a AT alega, resumidamente, o seguinte:**

- Os requerentes enviaram, em 30/05/2015, a sua declaração de rendimentos modelo 3, referente ao ano de 2014, de acordo com o determinado no artigo 57º, no prazo

previsto no artigo 60.º, ambos do Código do IRS, à qual juntaram os Anexos A, B e SS.

- No que diz respeito à atividade desenvolvida pelos requerentes, os mesmos inscreveram (nos campos 401 e 440 do quadro 4-A do Anexo B) como ACTIVIDADE PRINCIPAL – Eletricista e como Atividades Secundárias a “Reparação de Televisores e Outros Bens de Consumo Similares”, “Com. Ret. Prod. Cosméticos e Higiene, Estb. Espec. ” e “Atividades de Engenharia e Técnicas Afins”.
- Aliás, também na PI, concretamente no ponto 6º, os requerentes afirmam que “o ora Requerente marido declarou o seu início de atividade em 18/12/1993, (...), tendo sido incluído no código CAE, com o n.º..., como Eletricista. ”
- Os requerentes declararam, na declaração de rendimentos do exercício em causa, respectivamente, em “Vendas de mercadorias e produtos” o montante de € 30.828,88 e em “Rendimento das atividades profissionais previstas na tabela do artigo 151º do CIRS e/ou CAE” o quantitativo de € 92.960,30.
- Como consequência dos valores constantes das *supra* referidas declarações de rendimentos enviadas, a AT efetuou a liquidação n.º 2015 ... no montante de € 21.620,81, cuja data limite para pagamento foi 31/08/2015.
- Os requerentes não efetuaram o pagamento dentro do prazo de pagamento voluntário, razão pela qual foi instaurado o correspondente processo executivo.
- Vêm, agora, manifestar a sua discordância com o montante liquidado, suscitando que o rendimento objeto de englobamento não corresponde à realidade tributária, porquanto, segundo alegam, a tributação relativamente aos rendimentos do sujeito passivo A..., mais concretamente, na incidência sobre o valor das prestações de serviços, foi realizada através da aplicação do coeficiente de 0,75, quando, na sua óptica, a atividade comercial exercida remete para a aplicação do coeficiente de 0,10.
- Defende a AT que os valores inseridos no campo 440 do quadro 4-a do Anexo B (como os requerentes fizeram), são forçosamente abrangidos pelo coeficiente de 0,75.

- Efetivamente, para que fosse aplicado o coeficiente de 0,10, invocado pela Requerente, os rendimentos teriam que ser inscritos no campo 443, destinado aos “Rendimentos da categoria B não incluídos nos campos anteriores”.
- Ou seja, nos termos em que foi apresentada a declaração de rendimentos dos requerentes, a AT estava obrigada a tributá-los à taxa de 0,75. E mais: as atividades exercidas pelo requerente não se enquadram na alínea a) do n.º 1 do artigo 31º do Código de IRS, mas sim na alínea b) daquela norma, pelo que os correspondentes rendimentos foram corretamente tributados de acordo com o coeficiente de 0,75.

## **II. SANEAMENTO**

1. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, todos do RJAT.
2. As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão legalmente representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.
3. O processo não padece de vícios que o invalidem.

## **III. MATÉRIA DE FACTO**

### **III.1. Factos provados**

Antes de entrar na apreciação das questões, cumpre apresentar a matéria factual relevante para a respetiva compreensão e decisão, a qual, examinada a prova documental e o processo administrativo (PA) junto aos autos e tendo ainda em conta os factos alegados, se fixa como segue:

- a. O Requerente A... declarou o seu início de atividade em 18.12.1993 no código CAE com o n.º..., como Eletricista.

- b. O CAE com o n.º ... corresponde atualmente ao CAE n.º..., referente à atividade de Instalação Elétrica.
- c. Entre 1993 e 2014 o Requerente A... preencheu o Anexo B da declaração modelo 3 de IRS referente aos “Rendimentos da Categoria B”, optando pelo preenchimento do campo 1 relativo ao “Regime Simplificado de Tributação”.
- d. No quadro 3 A do referido Anexo – “Identificação do (s) Sujeito (s) Passivo (s)”, campo 11 – “Código CAE (Rendimentos Profissionais, Comerciais e Industriais”, o Requerente A... sempre inseriu o código ... “Instalação Elétrica”.
- e. O campo 10 – “Código da Tabela de Atividades Art. 151.º do CIRS” nunca foi preenchido.
- f. No ano de 2011, o Requerente A... declarou vendas de mercadorias e produtos no valor de € 29.940,52 (no quadro 4 A do campo 401 do Anexo B) e rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela do art.º 151 do CIRS e/ou na CAE no montante de € 4.714,48 (quadro 4 A do campo 440).
- g. No ano de 2012, o Requerente A... declarou vendas de mercadorias e produtos no valor de € 18.742,26 (quadro 4 A do campo 401 do Anexo B) e rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela do art.º 151 do CIRS e/ou na CAE no montante de € 2.411,50 (quadro 4 A campo 440).
- h. No ano de 2013, o Requerente A... declarou vendas de mercadorias e produtos no valor de € 26.693,97 (quadro 4 A do campo 401 do Anexo B) e rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela do art.º 151 do CIRS e/ou na CAE no montante de € 10.912,00 (quadro 4 A do campo 440).
- i. No ano de 2014, o Requerente A... declarou vendas de mercadorias e produtos no valor de € 30.828,80 (quadro 4 A do campo 401), rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela do art.º 151 do CIRS e/ou na CAE no montante de € 92.960,30 (quadro 4 A do campo 440) e subsídios à exploração no valor de € 15.453,71 (quadro 4 A do campo 424).
- j. Tendo por base as declarações do contribuinte a AT efetuou a liquidação n.º 2015..., no montante de €21.620,81, cuja data limite para pagamento foi 31/08/2015.

- k. Os requerentes não efetuaram o pagamento da liquidação em causa no prazo de pagamento voluntário.
- l. Os requerentes vieram a fazer o pagamento do montante liquidado mais tarde, no dia 06.10.2015.

### **III.2. Factos não provados**

Não se identificaram factos com relevância para a decisão da causa que não tenham ficado provados.

### **IV. *THEMA DECIDENDUM***

A questão de fundo em causa nos presentes autos consiste em saber qual dos coeficientes previstos no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS em vigor no exercício de 2014 é que deverá ser aplicado aos rendimentos obtidos pelo Requerente com a prestação de serviços na atividade com a CAE “instalação elétrica”.

### **V. FUNDAMENTAÇÃO DE DIREITO**

A declaração modelo 3 de IRS referente ao exercício de 2014 foi preenchida e entregue pelos Requerentes, que, entre outros, preencheram o Anexo B. Nesse anexo B, declararam rendimentos de várias naturezas, designadamente, provenientes das “vendas de mercadorias e produtos”, no montante de € 30.828,80, mas também “rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela de Atividades do artigo 151.º do CIRS e/ou na CAE”, no montante de € 92.960,30 e “outros subsídios e outros rendimentos”, no montante de € 15.505,55.

Às prestações de serviços foi aplicado um coeficiente de 0,75, do qual resultou o apuramento de rendimento tributável no montante de € 69.720,23.

No ano de 2014, a redação do artigo 31.º do CIRS era a seguinte<sup>1</sup>:

“1 – A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes setores da atividade económica.

2 – Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior, ou na sua falta, o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes:

- a) 0,15 das vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;
- b) 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º;
- c) 0,95 aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, dos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e dos restantes incrementos patrimoniais;
- d) 0,30 aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;
- e) 0,10 dos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores.”

A declaração de montantes no campo 440 do quadro 4-A do Anexo B determinava, automaticamente, a aplicação aos mesmos do coeficiente de 0,75 para efeitos de apuramento do rendimento tributável uma vez. Quanto ao coeficiente de 0,10, só poderia ser aplicado se os contribuintes tivessem declarado rendimentos no campo 443 – “rendimentos de categoria B não incluídos nos campos anteriores” – situação correspondente à alínea e) do n.º 2 do artigo 31.º então em vigor.

---

<sup>1</sup> Redação dada pela Lei n.º 83.º-C/2013, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 01.01.2014.

Os Requerentes vêm, no entanto, alegar um erro material no preenchimento do campo do Anexo B em questão, requerendo ao Tribunal que, não obstante esse erro, seja anulada a liquidação em questão no que se refere ao rendimento tributável obtido por aplicação do coeficiente de 0,75 ao valor declarado das prestações de serviços realizadas no ano em causa.

Alegam, em síntese, que, em anos anteriores, as prestações de serviços provenientes de atividades profissionais previstas na Tabela do art.º 151 do CIRS e/ou na CAE eram tributadas da mesma forma (aplicando-se-lhes um coeficiente de 0,70 ou 0,75, conforme os anos em causa), mas que, em 2014, a redação do artigo 31.º, n.º 2, alínea b) previa um coeficiente especificamente aplicável aos rendimentos obtidos em atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º, não sendo esse o caso dos rendimentos erradamente declarados no campo 440 do quadro 4-A do Anexo B pelos contribuintes, os quais foram obtidos na atividade de “instalação elétrica” – que não consta da tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS – e não pelo Requerente enquanto “Eletricista”, a título individual ou no âmbito de qualquer outra atividade prevista na referida tabela. Assim, não obstante o erro que concedem ter cometido, defendem que a liquidação efetuada ainda assim enferma de um erro sobre os pressupostos que deverá ser corrigido.

Trata-se, portanto, de interpretar a norma prevista no enunciado jurídico constante da alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS em vigor no ano de 2014 para, dessa forma, determinar se os rendimentos de prestações de serviços obtidos no ano de 2014 pelo Requerente se enquadram, ou não, no seu âmbito de aplicação.

À interpretação das normas tributárias são aplicáveis, de acordo com o n.º 1 do artigo 11.º da LGT, as regras e princípios gerais de interpretação das leis, designadamente o artigo 9.º do Código Civil (CC). Nos termos gerais da hermenêutica jurídica, a letra da lei é o limite mínimo da tarefa interpretativa (no sentido de que é do texto legislativo que tem que se partir para determinar o sentido da norma), mas também o seu limite máximo (no sentido de que não é possível atribuir à norma um sentido que não esteja minimamente previsto na sua letra).

No presente caso, partindo do elemento literal, o resultado da interpretação parece-nos unívoco – o coeficiente de 0,75 é aplicável, *apenas*, a rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º. Não se vê, portanto, como é possível incluir nesse âmbito rendimentos provenientes de atividades que não sejam “atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º”. Sendo a letra da lei o limite máximo da tarefa interpretativa, não é possível concluir que outros rendimentos além desses devem merecer o mesmo tratamento, sobretudo quando o próprio legislador criou, em paralelo a essa categoria específica de rendimentos, uma categoria residual constante da alínea e) do mesmo n.º 2 do artigo 31.º do CIRS – onde se incluem os “restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores”.

Assim, assiste razão aos Requerentes quando argumentam que os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua atividade de acordo com o disposto no artigo 266.º, n.º 2, da CRP e 55.º da LGT, impõem que sejam oficiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido em face da lei, mesmo quando é o próprio contribuinte que descobre o erro praticado e o suscita perante a AT.

Porém, já não assiste razão aos Requerentes quando peticionam o pagamento de juros indemnizatórios pela AT em virtude do pagamento indevido de imposto, porquanto a AT não teve qualquer responsabilidade no sucedido, já que se baseou na declaração dos contribuintes que, nos termos do artigo 75.º da LGT, deve presumir ser verdadeira e de boa-fé. Aliás, nos termos do artigo 43.º da LGT – sede legal da previsão do pagamento de juros indemnizatórios - 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**. No presente caso, estamos perante um caso de “culpa do lesado”, na medida em que foi a declaração dos contribuintes que criou o erro e deu origem à tributação em excesso.

## VI. DECISÃO

Em conformidade com que fica exposto supra, decide-se:

- (i) Julgar procedente o pedido de declaração de ilegalidade da liquidação de IRS de 2014 dos Requerentes, determinando-se a anulação da mesma e sua substituição por outra em que os rendimentos de prestações de serviços obtidos no ano de 2014 sejam apurados com base no coeficiente previsto na alínea e) e não na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS então em vigor;
- (ii) Julgar improcedente o pedido de pagamento de juros indemnizatórios nos termos do artigo 43.º da LGT.

**Valor:** em conformidade com o disposto nos artigos artigo 97.º - A, n.º 1, alínea a), do CPPT e artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de € 23.869,33.

**Custas:** nos termos do disposto no artigo 22.º, n.º 4, do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas em € 1.224.00, a pagar pela Requerida de acordo com o previsto nos artigos 12.º, n.º 2, e 22.º, n.º 4, ambos do RJAT, e artigo 4.º, n.º 4, do citado Regulamento.

Registe-se e notifique-se.

Lisboa, 12 de outubro de 2016

A Árbitro,  
Raquel Franco