

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 760/2015-T

Tema: IRS – Categoria B de Rendimentos; Inclusão no regime simplificado em detrimento do regime de contabilidade; Litispendência e suspensão da instância .

Decisão Arbitral

A - Relatório

A..., contribuinte fiscal n.º ... e esposa **B...**, contribuinte fiscal n.º..., residentes na Rua de..., ..., em Vila Nova de Cerveira;

nos termos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, alínea b) do n.º 2 do artigo 5.º e n.º 1 do artigo 6.º, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, vieram:

requerer a **CONSTITUIÇÃO DE TRIBUNAL ARBITRAL COM ÁRBITRO SINGULAR**

com vista à obtenção de pronúncia arbitral de declaração de ilegalidade e consequente anulação dos atos tributários de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), correspondentes aos anos de 2011 e 2012, com liquidação n.º 2015 ..., no valor de € 18.135,29 (dezoito mil, cento e trinta e cinco euros e vinte e nove cêntimos), no que respeita ao ano de 2011, e n.º 2015 ..., no valor de € 478,54 (quatrocentos e setenta e oito euros e cinquenta e quatro cêntimos) no ano que ao ano de 2012 concerne, tudo com o valor total de € 18.656,43 (dezoito mil euros, seiscentos e cinquenta e seis euros e quarenta e três cêntimos) incluindo sobretaxa extraordinária (nos

ano de 2011) e juros compensatórios (para ambos os anos).

Esse pedido deu entrada no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) a 18 de dezembro de 2015.

É Requerida a Administração Tributária e Aduaneira (AT).

O Requerente não procedeu à designação de Árbitro. Para o efeito, o Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa designou, então, o signatário, que expressamente aceitou essa nomeação. As partes foram devidamente notificadas da mesma, não tendo manifestado vontade de a recusar.

O tribunal arbitral foi assim constituído em 2 de março de 2016.

A AT juntou o processo administrativo e apresentou tempestivamente a sua resposta, tendo sustentado, sucessivamente, a litispendência e suspensão da instância e, sem prescindir, impugnou o pedido por defender a legalidade do ato tributário em crise, com a correspondente improcedência total daquele pedido e a conseqüente absolvição da Requerida.

Considerando correr termos uma ação administrativa especial (proc. N° ... BEBRG, Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga), na qual se discute a legalidade da decisão da AT de enquadrar o Requerente marido no “regime simplificado” da Categoria B para apuramento dos rendimentos tributáveis de IRS, foi a conclusão do processo arbitral

sucessivamente adiada, até esgotado o prazo de doze meses para conclusão do mesmo previsto no RJAT.

Foi oportunamente dispensada a reunião a que alude o art. 18º do RJAT, mas não a produção de alegações, tudo com a concordância de ambas as partes.

As partes alegaram e fizeram-no simultaneamente.

O Tribunal foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade jurídica, capacidade judiciária e são legítimas.

O processo não enferma de nulidades.

Pedido

O Requerente contesta a decisão do seu enquadramento no regime simplificado da Categoria B de IRS, para o ano de 2011 e seguintes, motivada por no ano de 2010 não ter atingido o volume de negócios correspondente ao valor mínimo para o enquadramento obrigatório no regime de contabilidade organizada (tudo nos termos do art. 28º do CIRC).

E nestes autos vem contestar a liquidação de IRS de 2011 e 2012, precisamente, por essa divergência fundamental quanto ao seu concreto enquadramento: regime simplificado (obrigatório) como pretende a Requerida, ou regime de contabilidade organizada (por opção, ao menos implícita e decorrente do enquadramento em vigor no ano precedente), como sustenta o Requerente.

Nestes termos os Requerentes vêm contestar os atos tributários correspondentes às liquidações de IRS relativas aos anos de 2011 e 2012 acima já identificadas.

No pedido requer-se a anulação dos atos tributários, em síntese, por se entender que estando a decorrer o período no qual se enquadrava o Requerente marido no regime de contabilidade organizada, não poderia ser este enquadrado em regime diverso (simplificado), sem opção sua, nos termos do art. 28º, nº 4, alínea b) do CIRS, a qual não se verificou.

Daqui decorreria vício de erro nos pressupostos de direito e consequente violação de lei, com errônea fundamentação, conduzindo a errônea quantificação dos factos e rendimentos tributários.

B - Matéria de facto

Nos presentes autos considera-se provada, com relevância para a decisão da causa, a factualidade a seguir descrita.

Os Requerentes procederam à entrega da declaração anual de IRS de 2011 em 23/5/2012 por via eletrónica.

Nela os rendimentos da categoria B do Requerente marido foram quantificados nos

termos do regime de contabilidade organizada de IRS.

Em 28/6/2012 foram notificados, pela mesma via, da existência de divergências entre os dados da declaração e os dados em cadastro.

Essa divergência correspondia ao enquadramento do sujeito passivo marido para efeitos de apuramento do rendimento tributável da Categoria B de IRS no regime simplificado.

E não no regime de contabilidade organizada no qual estava enquadrado em 2010.

O sujeito passivo foi notificado em 25/10/2012 para apresentar declaração de rendimentos em 30 dias.

O Requerente assim não procedeu.

Tendo proposto a ação que corre termos no TAF de Braga, na qual contesta o enquadramento no “regime simplificado”.

Nela não foi proferida qualquer decisão.

Os Requerentes procederam ainda à entrega da declaração anual de IRS de 2012, em 29/5/2013, também por via eletrónica.

Nela os rendimentos da categoria B do Requerente marido foram quantificados nos termos do regime de contabilidade organizada de IRS.

Em 11/6/2013 foram notificados, pela mesma via, da existência de divergências entre os dados da declaração e os dados em cadastro.

Essa divergência correspondia igualmente ao enquadramento do sujeito passivo marido para efeitos de apuramento do rendimento tributável da Categoria B de IRS.

O sujeito passivo foi igualmente notificado, em 27/1/2014, para apresentar declaração em 30 dias.

Os Requerentes foram ainda notificados em 13/4/2015 para apresentarem a Mod. 3

relativa àqueles dois anos.

Isto porque nos termos da Portaria 421/2012 de 21/12 (n.ºs 2 e 3) a AT considerou as declarações de rendimentos daqueles anos como estando em falta.

Em 14/5/2015 o Requerente apresentou requerimento sustentando estar enquadrado no regime de contabilidade organizada e encontrar-se pendente de decisão judicial essa questão controvertida.

A AT emitiu informação discordante em 19/8/2015.

Tendo posteriormente procedido à liquidação oficiosa do IRS de 2011 e de 2012, nos termos do art 76º n. 1, alínea b) do CIRS.

Nela apurando os rendimentos da Categoria B de IRS de acordo com as regras do regime simplificado.

Isto porque no ano precedente (2010), os rendimentos da Categoria B que o Requerente marido auferiu foram inferiores ao valor mínimo para enquadramento obrigatório no regime de contabilidade organizada (150 mil euros, ao tempo – cfr art. 28º do CIRS).

O que deu lugar à divergência acima referida,

Sendo este o fundamento de facto e de direito dos atos tributário ora em crise.

À liquidação de IRS de 2011 e 2012 acresceram juros compensatórios.

Tudo no montante de € 18.656,43 (dezoito mil euros, seiscentos e cinquenta e seis euros e quarenta e três cêntimos).

A data limite de pagamento era 12/10/2105 (2011) e 31/10/2105 (2012).

O Requerente solicitou a fundamentação dos atos tributários, a qual lhe foi notificada.

Os Requerentes procederam ao pagamento das liquidações em causa.

E apresentaram o presente pedido arbitral na data acima referida.

A convicção decorre dos documentos juntos pelas partes e dos factos expostos que não são controvertidos.

C - Do Direito

Posição das Partes - Requerente

A questão controvertida está relacionada com a tributação em Categoria B de IRS e com a quantificação do rendimento nos termos dos denominados regimes simplificado ou de contabilidade (art. 28, n.º 1 do CIRS). Mais especificamente, se o sujeito passivo não atingir o volume de negócios necessário ao enquadramento no segundo regime no ano precedente (n-1), e tendo sido os rendimentos desse ano (n-1) quantificados pelo regime de contabilidade, não por opção expressa do sujeito passivo, mas antes por imposição da lei, deve no ano seguinte (ano n), a tributação ser apurada com base na quantificação dos rendimentos nos termos do regime simplificado, exceto se o contribuinte expressamente optar pelo inverso até março desse mesmo ano (n)? Ou, inversamente, deve seguir-se o mesmo regime (contabilidade) do ano precedente (n-1), no pressuposto que esse ano (n) ainda se encontra compreendido no período trienal de manutenção (ou prorrogação,

como sucederia *in casu*) do regime de quantificação apurado (art. 28, n.º 5 do CIRS)? Ou seja, para efeitos de manutenção no regime de contabilidade organizada é irrelevante que o sujeito passivo nele tenha sido enquadrado por imposição legal, sem adesão expressa da sua parte, caso deixe de auferir o montante de rendimentos que impuseram esse enquadramento obrigatório?

O Requerente entende que o Art. 28º estabelece um grau de estabilidade ao regime de tributação no quadro da Categoria B. Enquadrado o sujeito passivo num determinado regime, esse enquadramento valeria para o período trianual correspondente, ainda que no seu decurso os rendimentos do ano precedente não impliquem a obrigatoriedade de adoção do regime de contabilidade. Claro que estando o sujeito passivo enquadrado no regime dito simplificado, a ultrapassagem dos limites anuais de volume de negócios num ou em dois anos consecutivos – dependendo desse excesso – implicaria o reenquadramento automático no regime de contabilidade organizada (art. 28, n.º 6).

Posição das Partes – Requerida

A AT, por sua vez, pugna pelo entendimento de que o Art. 28º confere apenas algum grau de estabilidade na inclusão num dos regimes de tributação específicos da Categoria B, se essa opção tiver sido expressa. Ou seja, verificado um enquadramento automático no regime de contabilidade organizada, porque o sujeito passivo foi nele enquadrado obrigatoriamente por ter ultrapassado os acima aludidos limites anuais, haverá um reenquadramento automático (digamos, de “reversão” para) no regime simplificado (para o ano n), caso no ano precedente (ano n-1) ao da tributação em causa (ano n), os limites de que depende a obrigatoriedade de inclusão no regime de contabilidade organizada não se tiverem verificado.

Assim, para a AT, diversamente do que entendem os Requerentes, enquadrado oficiosamente um sujeito passivo no regime de contabilidade, esse enquadramento deixaria de ser aplicável, se no seu decurso os rendimentos do ano precedente (n-1) não implicarem essa obrigatoriedade de adoção do regime de contabilidade organizada (no ano n, portanto).

Daqui decorre que um sujeito passivo poderia flutuar entre um e outro regime, em função dos resultados anuais precedentes, sem prejuízo do direito de opção, trianual, em função dos valores apurados, entre um ou outro regime e sempre sem prejuízo do enquadramento obrigatório no regime de contabilidade, verificados que sejam os seus pressupostos.

Sustenta por isso a manutenção na ordem jurídica dos atos impugnados, por entender corresponderem a uma correta aplicação do direito à realidade material controvertida.

Mas preliminarmente a AT sustenta que estando a correr termos a ação administrativa especial acima identificada, não pode este tribunal arbitral singular pronunciar-se sobre o mérito da causa. Isto por litispendência, implicando por isso a absolvição da instância ou, ao menos, a suspensão desta.

Fundamentação

Tudo visto cumpre decidir.

Das questões prévias

A litispendência depende de estar pendente a mesma causa de pedir e o mesmo pedido (cfr. CPC, art. 581, anterior 498). Ora, no caso vertente o pedido é a anulação dos atos tributários identificados.

E esse pedido não é formulado nos autos acima aludidos, até porque as liquidações não se mostravam ainda emitidas, razão pela qual é manifesta a impossibilidade de coincidência de pedidos. Mais, a haver, tal coincidência de pedidos reportar-se-ia a 2011, dado que para 2012 o Requerente nada peticiona.

Mais, o convite para apresentar nova declaração e a contestação dos termos da declaração apresentada, ou a sua desconsideração, não são atos imediatamente lesivos, até porque o contribuinte apresentou efetivamente uma declaração, cujos elementos podem não ser considerados, mas que deverão levar a uma liquidação, sem que se possa entender que inexistente declaração apresentada (cfr. Jorge Lopes de Sousa, págs. 485, in CPPT, 6º ed., Àreas). Por isso, a causa de pedir e o pedido, serão as liquidações em crise e a restituição das quantias arrecadas indevidamente.

Mais ainda, a ser a decisão de enquadramento controvertida um ato destacável e sindicável autonomamente, não pode ele precluir o direito de contestação (autónoma) da liquidação tida por ilícita, com todos os argumentos que fundamentem essa possível ilicitude.

E também não pode o tribunal demandado recusar-se a julgar.

Acresce que por identidade de razões não se vê utilidade na suspensão da instância.

Improcede por isso o pedido de extinção ou suspensão da instância.

Da questão principal

A questão é pois a de saber se os rendimentos da categoria B do sujeito passivo marido relativos a 2011 e a 2012 devem ser apurados pelo regime simplificado ou pelo regime da contabilidade organizada (cfr Direito Fiscal, José Casalta Nabais, 2010, pág.s 550 e ss).

Em 2010 o regime de contabilidade organizada deve ser considerado como o regime regra de tributação, como decorre do princípio da tributação da real capacidade contributiva, apurada nos termos dos rendimentos realmente auferidos (cfr Direito Fiscal, Manuel Pires e Rita Calçada Pires, 2012, 5º ed. pág.s 358 *in fine* e 359; Manual de Direito Fiscal, J. L. Saldanha Sanches, 3º ed. pág. 230, 3º parágrafo; Manuel Faustino, *in* Lições de Fiscalidade, João Ricardo Catarina e Vasco Branco Guimarães (coord.), 2012, início da pág.167; Manual de Direito Fiscal, Sérgio Vasques, 2011, pág.s 251 e ss).

Razões práticas impuseram, porém, a possibilidade de, para valores menores, considerar

apenas o volume de negócios (rendimentos brutos), deduzido de despesas presumidas em percentagem daquele. Isto para reduzir os custos de cumprimento dos sujeitos passivos e os custos de fiscalização da AT.

Isto mesmo, aliás, explica que as recentes reformas do IRC e do IRS, tenham procurado popularizar o regime simplificado, quer em IRS, quer em IRC.

Mas o legislador entende que essa simplificação não pode ocorrer para valores de rendimentos elevados. Por isso a lei estabelece que ainda que o sujeito passivo opte pelo regime simplificado, essa opção deixa de ser eficaz se, no ano precedente, ou nos dois anos precedentes, em razão do valor do desvio, os rendimentos brutos do sujeito passivo forem superiores a determinado montante (pois, nesse caso, a consideração fortetária das despesas dedutíveis tornaria mais evidente o desvio ao princípio da tributação pelos rendimentos reais).

Estas considerações servem para explicar que se a mudança oficiosa do regime “simplificado” para o de “contabilidade organizada” é motivada por razões de coerência do sistema, já o inverso não é verdade (dir-se-ia até que é inversa a essa coerência, assente, bem ou mal, no paradigma dos “valores reais”) – sobre as regras de interpretação cfr. Manuel Henrique de Freitas Pereira, *Fiscalidade 2011*, pág.s 191 e ss. Isto sem prejuízo do exercício de livre opção pelos sujeitos passivos, mas livres também de reclassificações “oficiosas” com as quais legitimamente não contariam.

Essa constatação ajuda-nos a perceber melhor a disciplina do art. 28º.

Na sua declaração de início de atividade o sujeito passivo poderá optar pelo regime simplificado, exceto se previr já um volume de negócios que inviabilize essa opção. Por evidentes motivos de estabilidade e de evitação de escolhas anuais pela opção concretamente mais favorável, essa opção é trianual.

Tendo o sujeito passivo optado pela faculdade de usar o regime “simplificado”, essa opção deixa de ser válida se os rendimentos assumirem uma magnitude que para o legislador a desaconselhem. E por essa razão, o novo enquadramento é obrigatório e pode ser oficiosamente processado pela AT.

Se a variação for a inversa, tenha sido ela precedida de opção voluntária do sujeito passivo ou de inserção automática, não há razão imperiosa que imponha o enquadramento (de novo) no regime simplificado. É até aconselhável que essa opção seja deixada ao critério do sujeito passivo.

Vale isto por dizer que, nesse caso, o enquadramento pode permanecer imutável. E deve permanecer imutável pois é essa a forma de melhor garantir a tutela da segurança do sujeito passivo (desnecessidade de ato confirmatório) e de não lhe impor o ónus de permanência alargada no regime de contabilidade organizada, porque ao não ter tido necessidade de optar por um regime, essa (não) opção determinar agora (a acompanhar-se a tese da AT) que a nova opção marque agora o início do período de três anos de imutabilidade do regime. Isto sem prejuízo da opção inversa, inexistindo agora fundamento que obrigue à adoção obrigatória de um dos regimes opcionais.

Mais, a interpretação que se propõe, sendo a mais consentânea com os princípios de tributação do rendimento e com o sistema de tributação deste, tem total acolhimento na

letra da lei.

A este propósito cfr. as locuções “alterar” e “alteração” dos n.s 4 e 5 do art. 28, só compagináveis com a interpretação proposta. Bem assim como a explicitação da mudança “oficiosa” de regime no nº 6 do mesmo artigo, que aborda a passagem do regime simplificado, para regime de contabilidade, mas não a inversa. Ora, porque razão o legislador exigiria uma variação, para mais, de 25% para uma mudança imediata num sentido, e se bastaria com uma variação, para menos, de um cêntimo para uma variação inversa?

A AT parte do princípio de que é relevante, para a passagem ao regime simplificado, que a aplicação do regime de contabilidade organizada tenha decorrido de opção do sujeito passivo (i.e., não estando a ele a isso obrigado, tenha optado pelo mesmo, caso em que essa opção se manteria por três anos, independentemente dos concretos valores anuais auferidos). Ou, se pelo contrário, a inclusão no regime decorreu obrigatoriamente da lei, independentemente de opção expressa do sujeito passivo, não se mantendo a perceção dos níveis de rendimentos que deram lugar ao enquadramento na “contabilidade organizada”, o sujeito passivo seria (re)enquadrado no regime simplificado, caso não declarasse expressamente opção diversa até março do ano em que tal novo enquadramento deveria ter lugar.

Mas essa distinção é artificial e de nenhum valor interpretativo, pois o silêncio do contribuinte bem se pode dever a saber já do novo enquadramento “compulsivo” no regime de contabilidade organizada no ano posterior ao da superação do limite e em que pretenderia exercer tal opção.

De outro modo teríamos a curiosidade de ser necessário expressar (de modo redundante) uma opção por um regime que é já obrigatório, para evitar a necessidade de opção futura

por esse mesmo regime (em caso de redução dos valores de rendimentos auferidos no ano precedente), sem início de contagem de novo prazo de três anos de manutenção obrigatória no regime. É que não se esqueça que, a ser necessário optar pela manutenção no regime de contabilidade organizada, essa opção de “manutenção” implicaria o ónus de permanência no regime por três anos contados da opção de “manutenção” (i.e. do tal ano n acima referido). Mas se a opção tivesse sido anterior, esse prazo de 3 anos estaria já em curso, sendo, pois, possível uma nova opção mais cedo.

Por tudo quanto antecede, deve sustentar-se a interpretação do Requerente e não a da Requerida.

D – Juros indemnizatórios

As liquidações adicionais (da iniciativa da AT, portanto) mostram-se pagas, ainda que sejam indevidas e decorrem de erro imputável aos serviços (erróneo enquadramento).

Deve por isso ser restituído o valor indevidamente arrecadado, acrescido de juros indemnizatórios, contados desde o pagamento, nos termos legais.

E – Decisão e sua motivação

Tudo visto cumpre decidir.

Em síntese, o pedido deve proceder, por erro nos pressupostos de direito: os rendimentos tributáveis da Categoria B do IRS auferidos pelo sujeito passivo marido nos anos de 2011 e 2012, deveriam ter sido apurados nos termos do regime da contabilidade e não nos termos do regime de simplificado de apuramento desses rendimentos tributáveis.

Há assim vício de violação de lei, com errónea fundamentação. Do que decorreu errónea (e excessiva) quantificação do imposto devido por referência a esses dois anos.

F - Dispositivo

Em resultado do exposto, decide-se julgar totalmente procedente, por provado, o pedido de anulação dos atos tributários de IRS de 2011 e de 2012.

Tendo sido pagas as liquidações anuladas e correspondentes juros compensatórios, devem ser restituídas aos Requerentes as quantias arrecadadas, acrescidas de juros indemnizatórios, contados à taxa legal, desde a data de pagamento até ao processamento da nota de crédito que os contenha.

G - Valor

O valor da cobrança controvertida e objeto do pedido ascende ao valor total de € 18.656,43 (dezoito mil euros, seiscentos e cinquenta e seis euros e quarenta e três cêntimos), sendo, pois, este o valor da ação e do pedido.

Assim e de harmonia com o disposto nos art.s 306.º, n.ºs 1 e 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 citado valor de € 18.656,43.

H - Custas

Nos termos do art. 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 1.224,00 € (mil, duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, integralmente a cargo da Requerida.

Lisboa, 1 de março de 2017

Texto elaborado em computador, nos termos do Código de Processo Civil (CPC), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT, com versos em branco, revisto e assinado pelo árbitro signatário.

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)