

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 196/2017-T

Tema: IRS - Rendimentos Profissionais.

DECISÃO ARBITRAL

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 30-03-2017. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitro do tribunal arbitral singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo e notificou as partes dessa designação em 17-05-2017. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66- B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral ficou constituído em 01-06-2017, seguindo-se o regular procedimento.

I – RELATÓRIO

1- No dia 23-03-2017, A..., contribuinte n.º..., residente no ..., n.º..., ..., ...-... Paredes de Coura, apresentou um pedido de constituição do tribunal arbitral singular, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 2.º e 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

2- O Requerente vem impugnar a liquidação de Imposto Sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS), n.º 2016 ..., a liquidação de juros n.º 2016 ... e 2016 ... e a

demonstração de acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014, da qual apresentou a reclamação graciosa n.º ...2016..., que foi indeferida por despacho de 22-12-2016 do Diretor de finanças de

Requer a anulação das liquidações, o reembolso das quantias “pagas” e juros indemnizatórios, atenta a ilegalidade dos actos tributários de liquidação referidos.

3- Invoca, sucintamente, em seu favor:

O artigo 31º, nº 2 do CIRS (na versão dada pela Lei nº 83-C/2013, de 31 de dezembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2014), diz que o rendimento tributável nas prestações de serviços 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 151º do CIRS, e de 0,10 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B (alíneas b) e e) do nº 2 do artigo 31º do CIRS).

4- Os seus rendimentos - atividades de instalação elétrica - não derivam de atividades constantes da tabela referida no artigo 151 º do CIRS.

Pelo que deveria aplicar-se o coeficiente de 0,10, nos termos da alínea e) do nº 2 do artigo 31º do CIRS, não se podendo aplicar aos seus rendimentos o coeficiente de 0,75 para determinação do rendimento tributável.

Refere que o CAAD já se pronunciou sobre uma situação muito semelhante à dos presentes autos, no processo nº 107/2016-T.

Por seu turno, a AT...

5- Alega que as liquidações em crise consubstanciam uma correta interpretação e aplicação do direito aos factos não padecendo de vício de violação de lei, devendo, em consequência ser declarada a total improcedência do pedido, mantendo-se o ato e ser absolvida do pedido.

6- COM EFEITO, entende a AT

O campo 440 com o descritor “Rendimento de actividades profissionais previstas na Tabela do art.151.º do CIRS **e/ou** na CAE” (negrito nosso), destina-se à indicação dos rendimentos auferidos no exercício por conta própria de qualquer actividade de prestação de serviços que tenha enquadramento na alínea b) do n.º 1 do art. 3.º CIRS ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de actividades aprovada pela Portaria 1011/2001 de 21/08.

7- Assim, desde que a actividade exercida conste da tabela do art. 151.º CIRS ou conste da lista da CAE, os rendimentos devem ser inscritos no campo 440, tal como consta da descrição desse campo.

8- Excluem-se da tributação com coeficiente 0,75, apenas os rendimentos provenientes das actividades comerciais e industriais que operem através de prestações de serviços (al. a) do n.º 1 do art. 3.º do CIRS), desde que previstas no art. 4.º do CIRS.

9- Sendo as actividades desenvolvidas pelo Requerente, em 2014/12/31, instalação eléctrica (CAE 43210), instalação de canalizações (CAE 43221) e comércio a retalho de material de bricolage, equipamento sanitário, ladrilhos e materiais similares, em estabelecimentos especializados (CAE 47523), o coeficiente 0,75, previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 31º do CIRS (Linha 440 do Quadro 4-A do anexo B da declaração modelo 3 de IRS), aplica-se às prestações de serviços que tenham enquadramento na alínea b) do nº 1 do artigo 3.º do mesmo diploma legal, que prescreve “Os auferidos no exercício por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior.”

10- Pelo que, resulta à evidência que tais actividades não se enquadram na exclusão, sendo que, apenas a estas se aplicará o coeficiente 0,10 (Linha 443 do Quadro 4-A do Anexo B da declaração modelo 3 de IRS).

11- A Administração Fiscal pautou-se pelo cumprimento integral das normas legais aplicáveis aos factos, uma vez que os rendimentos do Requerente só podiam ser inscritos no campo 440, aos quais é aplicável o coeficiente de 0,75 para determinação do rendimento tributável.

12- Invoca em seu favor o entendimento veiculado na Circular 5/2014 e Instrução emitida em 2015-07-17 pela Direção de Serviços do IRS, bem como o sufragado na decisão respeitante ao Proc. n.º 107/2016-T deste CAAD.

II- O processo não enferma de nulidades.

III- Não há qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

IV- MATÉRIA DE FACTO

1- O Requerente iniciou a sua atividade no dia 19-07-2010, e ficou enquadrado nos códigos CAE 43210 - Instalação Elétrica (atividade principal) e CAE 43221 Instalação de Canalizações (atividade secundária).

2- Nos últimos anos, o Requerente preencheu o Anexo B da declaração modelo 3 de IRS referente aos seus rendimentos da categoria B, tributados ao abrigo do regime simplificado.

3- Com referência ao ano de 2014, exerceu as seguintes atividades:

- instalação eléctrica com o CAE 43210;
- instalação de canalizações com o CAE 43221
- comércio a retalho de material de bricolage, equipamento sanitário, ladrilhos e materiais similares, em estabelecimentos especializados com o CAE 47523

4- No quadro 3 A do referido Anexo B, campo 11, o Requerente inseriu o código CAE 43210 - Instalação Elétrica.

O campo 10 - "Código da Tabela de Atividades Art. 151º do CIRS" nunca foi preenchido.

5- Em 2014, o Requerente declarou no campo 443, o valor de 23.273,61 € referente aos rendimentos das prestações de serviços efetuadas, no campo 424 o valor de 5.938,88 € de subsídios à exploração recebidos, e no campo 401 o valor de 15.853,67 € de vendas de mercadorias.

6- O Requerente foi notificado da liquidação de IRS n.º 2016..., da liquidação de juros n.º 2016 ... e n.º 2016 ... e da demonstração de acerto de contas n.º 2016..., do ano de 2014.

A referida nota liquidação de imposto apresentava o montante de €5.149,03.

7- Não se conformando com a decisão, o Requerente apresentou reclamação graciosa n.º ...2016..., a qual foi indeferida na sua totalidade.

8- O valor da liquidação de IRS de 2014, objeto dos presentes autos, foi objeto de compensação com um reembolso de IVA, conforme documento 11 em anexo.

V- Factos dados como provados

Todos os referidos.

VI- Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de selecionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada (cfr. art.º 123.º, n.º 2, do CPPT e artigo 607.º, n.º 3 do CPC, aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cfr. anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao actual artigo 596.º, aplicável *ex vi* do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º/7 do CPPT, e a prova documental junta aos autos, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

VIII- DO DIREITO

1- O ponto central controvertido na presente ação arbitral aponta para a questão de saber qual dos coeficientes previstos no n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, (em vigor no exercício de 2014), será o devidamente aplicado aos rendimentos auferidos pelo Requerente com a prestação de serviços na “atividade de instalação elétrica”.

2- A questão, já teve tratamento, ao que sabemos, em dois processos deste CAAD, (conforme, dá conta a PI e Resposta da AT), resultando, não obstante, entendimento contraditório nas decisões proferidas.

Proc. n.º 183/2016

No ano de 2014, a redacção do art.31.º do CIRS era a seguinte:

“1- A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade 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 efectuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal, nos termos da alínea b) do nº1 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 efectuadas no âmbito de actividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas;

- b) 0,75 dos rendimentos das actividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º:
- c) 0,95 aos rendimentos provenientes de contractos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, dos rendimentos de capitais imputáveis a actividades 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.”

...

Na interpretação dos Requerentes, esta classificação de actividades tem carácter taxativo e só as actividades constantes da tabela podem ser integradas no contexto da alínea b), do nº 2 do art. 31.º do CIRS. Assim, os Requerentes pretendem que 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.

Trata-se, portanto, de interpretar a norma prevista no enunciado jurídico constante da alínea b) do nº 2 do art. 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 pela Requerente B se enquadram, ou não, no seu âmbito de aplicação.

Sobre a questão fundamental em apreço, dir-se-á que o primeiro limite da interpretação é a letra da lei. “A determinação do rendimento tributável resulta da aplicação de indicadores objectivos de base técnico-científica para os diferentes sectores da actividade económica.”

Segundo a regra geral do art. 31.º, n.º 2 do CIRS (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 ele derive de actividades profissionais constantes da tabela a que se refere o art. 151.º do CIRS e de 0,10 aos restantes rendimentos provenientes da categoria B (alíneas b) e e) do n.º2 do art. 31.º do CIRS).

Mas o elemento literal não é o único a ter em consideração. A tarefa interpretativa exige outros elementos, ou seja, a partir do texto da norma, impõe-se a descoberta da ratio legis subjacente, “tarefa de interligação e valoração que escapa ao domínio literal”

....

Consideramos que a delimitação do alcance da norma de incidência deste imposto tem de seguir a orientação da letra, do espírito e do fim da lei! Ora, utilizando os vários elementos da interpretação, chega-se à conclusão de que o coeficiente de 0,75 é aplicável a rendimentos das actividades profissionais constantes da tabela a que se refere o art. 151.º.

*...Assiste razão à Requerida quando refere que “desde que a actividade exercida conste da tabela do art.151.º **ou** conste da lista da CAE, os rendimentos devem ser inscritos no campo 440, tal como consta da descrição desse campo.”*

O campo 443, segundo a Circular 5/2014, “destina-se à indicação dos restantes rendimentos da categoria B, designadamente, as prestações de serviços que, por força do art. 4.º do CIRS sejam enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do art. 3.º do referido código, desde que não previstos nas alíneas a) e d) e primeira parte da alínea e) do n.º 2 do art. 31.º deste código e, assim, não incluídos nos campos anteriores deste quadro.”

Razão pela qual se deve julgar improcedente o pedido arbitral e manter os actos tributários objecto dos presentes autos.

3- ORA, não obstante a bondade dos argumentos carreados na decisão (em parte supra transcrita) e essencialmente na excelente fundamentação da Resposta da AT, a verdade é que há princípios fundamentais que em caso algum podemos olvidar no direito tributário, tendemos, ao invés, a concordar com decisão proferida no Proc. 107/2016-T deste CAAD.

Entendemos, pois que, efetivamente, as regras de interpretação das normas fiscais são exactamente as mesmas que são aplicadas às normas dos outros ramos do direito. “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”

Mas até por isso, (ou não obstante), há que ter presente, que em Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade específica, elemento do princípio da legalidade, o que, para o que interessa, exige a **enumeração taxativa** dos factos ou realidades **que, “dentro de cada tipo genérico do objecto normativo de incidência, são indicados por lei como objecto de incidência”**.

Por força do princípio da legalidade previsto no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra, as normas de incidência têm de **ser pré-determinadas no seu conteúdo, devendo os elementos integrantes da mesma estar formulados de modo preciso e determinado.**

“A determinação do conteúdo da norma tributária de incidência exclui a utilização de conceitos indeterminados, bem como de conceitos determinados normativos, cuja aplicação ao caso concreto assente em valoração subjectiva ou pessoal do órgão de aplicação, sob pena de ser postergada a segurança jurídica”.

NESSA MEDIDA E RAZÃO temos que concordar, como se disse, com a decisão referida em último lugar, quando refere que (...) *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 (...).

Tem de considerar-se, pois, que os rendimentos de prestações de serviços em causa nos autos, obtidos no ano de 2014 pelo Requerente deverão ser 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;

PELO QUE PROCEDE, assim, o pedido de pronúncia arbitral já que a liquidação contestada enferma de vício de erro sobre os pressupostos de facto e direito, impondo-se a respectiva anulação.

Quanto ao pedido de juros indemnizatórios formulado pela Requerente, o artigo 43.º, n.º 1, da LGT estabelece que são devidos juros indemnizatórios quando se determine, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido.

No caso, o erro que afecta a liquidação é imputável à Autoridade Tributária e Aduaneira, que praticou o ato de liquidação por sua iniciativa.

Com efeito, a Administração Tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a Lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, **independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo,** será imputável a culpa dos próprios serviços.

Tem, pois, direito a ser reembolsada a Requerente da quantia que lhe foi subtraída, (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24.º, n.º 1, do RJAT) e, ainda, a ser indemnizada pelo através do pagamento de juros indemnizatórios, pela Requerida, desde a data da subtração, até reembolso, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43.º, n.ºs 1 e 4, e 35.º, n.º 10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria n.º 291/2003, de 8 de Abril.

DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar procedente o pedido arbitral formulado e, em consequência:

- a- Declarar a anulação do ato tributário de liquidação oficiosa de IRS/2014 e respetivos juros;**
- b- Determinar o reembolso das importâncias indevidamente compensadas;**
- c- Condenar a AT no pagamento de juros indemnizatórios devidos desde a data da compensação até o reembolso integral da quantia compensada;**
- d- Condenar a Requerida nas custas do processo, abaixo fixadas.**

Valor do processo

Fixa-se o valor do processo em €5.149,03, nos termos do artigo 97.º-A, n.º 1, a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, aplicável por força das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Custas

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em €612,00, nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a pagar pela Requerida, uma vez que o pedido foi considerado totalmente procedente, nos termos dos 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.

Lisboa, 04 de Setembro 2017

O Árbitro,

(Fernando Miranda Ferreira)