

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 295/2017-T**

**Tema: IRS – Rendimentos empresariais e profissionais - Opção pela determinação de rendimentos com base em contabilidade organizada - Competência do tribunal arbitral.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **1. RELATÓRIO**

1.1. A..., contribuinte n.º ..., residente na Rua ..., n.º..., ..., Oeiras (adiante designado “Requerente”), apresentou em 27/04/2017, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a apreciação e declaração de ilegalidade do acto de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) n.º 2016 ..., relativo ao ano de 2015, no valor de € 15.717,37 (quinze mil, setecentos e dezassete euros e trinta e sete cêntimos).

1.2. O Exmo. Senhor Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) designou, em 08/06/2017, como árbitro singular o signatário desta decisão.

1.3. No dia 07/07/2017 ficou constituído o tribunal arbitral.

1.4. Cumprindo-se o disposto no n.º 1 do artigo 17.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) notificada, em 10/07/2017, para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

- 1.5. Em 20/09/2017 a AT apresentou a resposta, defendendo-se por exceção e por impugnação.
- 1.6. Em 27/06/2017, por despacho arbitral, foi notificado o Requerente no sentido de se pronunciar quanto à incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria.
- 1.7. Em 02/10/2017 o Requerente apresentou requerimento de pronúncia sobre a exceção invocada pela AT.
- 1.8. Tratando-se de uma questão exclusivamente de direito, o tribunal arbitral em 03/10/2017 decidiu dispensar a realização da reunião a que n.º 1 do artigo 18.º do RJAT se refere, com fundamento no princípio da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, convidando ambas as partes para, querendo, apresentarem alegações escritas facultativas e agendou a data para prolação da decisão final.
- 1.9. Em 10/10/2017 o Requerente apresentou alegações escritas facultativas.
- 1.10. Em 17/10/2017 a AT apresentou alegações escritas facultativas.

## **2. SANEAMENTO**

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente.

As partes têm personalidade e capacidade judiciária e são legítimas, não ocorrendo vícios de patrocínio.

O processo não enferma de vícios que afectem a sua validade.

Verificam-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

### **3. POSIÇÕES DAS PARTES**

Como fundamento do pedido, o Requerente alega, em síntese, que em 2001 optou pelo regime da contabilidade organizada e nele deve permanecer até apresentar declaração de alterações, o que não ocorreu tempestivamente. Propugna, ainda, que o direito à liquidação pelo regime da contabilidade organizada não pode ser cerceado, em conformidade com o enquadramento oficioso efectuado pela AT, na medida em que conduziria à violação da conformação da tributação, em sede de IRS, com o princípio constitucional da tributação, preferencialmente, pelo rendimento real.

Doutro modo, a AT pronuncia-se pela improcedência do pedido e, conseqüentemente, pela manutenção do referido acto de liquidação, com fundamento no facto de que, para que o Requerente se mantivesse no regime da contabilidade organizada, teria de exercer essa opção, afastando assim o enquadramento no regime simplificado. Não exercendo qualquer opção, de forma tempestiva, o enquadramento do Requerente no regime simplificado, decorre da verificação dos requisitos legais previstos no n.º 2 do artigo 28.º do Código do IRS.

### **4. MATÉRIA DE FACTO**

#### **4.1. FACTOS QUE SE CONSIDERAM PROVADOS**

Em face dos documentos carreados para o processo, dá-se como provado que:

4.1.1. O Requerente exerce a actividade de economista e em 2001, optou pelo regime de contabilidade organizada relativamente aos rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) do IRS.

4.1.2. Pese embora tenha exercido essa opção para o triénio 2001-2003, o Requerente manteve-se enquadrado no regime de contabilidade organizada até 2014.

4.1.3. Em 2014, o Requerente declarou um rendimento de € 183.610,00.

4.1.4. Em 2016, o Requerente apresentou a declaração de rendimentos Modelo 3 do IRS, referente ao ano de 2015, tendo verificado que o enquadramento dos rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) tinha sido alterado pela AT para o regime simplificado, situação deu origem à liquidação n.º 2016 ... .

4.1.5. Discordando da decisão de alteração do enquadramento de rendimentos da categoria B, o Requerente apresentou, em 22/12/2016, junto da AT, reclamação graciosa (processo n.º ...2017...), do referido acto de liquidação, solicitando a sua anulação com fundamento em ilegalidade, a qual foi indeferida, por despacho do chefe do Serviço de Finanças de Oeiras –... datado de 24/02/2017.

4.1.6. O Requerente apresentou, em 27/04/2017, o pedido de pronúncia arbitral em apreço.

## **4.2. FACTOS QUE NÃO SE CONSIDERAM PROVADOS**

Não existem factos com relevo para a decisão que não tenham sido dados como provados.

## **5. O DIREITO**

### **Da incompetência absoluta do tribunal arbitral**

A AT vem suscitar a questão da incompetência absoluta do tribunal arbitral em razão da matéria, com fundamento no facto de o pedido apresentado pelo Requerente se reconduzir

a um pedido de decisão arbitral “(...) *que determine que o Requerente se encontrava enquadrado no regime de contabilidade organizada, devendo ter o conseqüente tratamento fiscal.*”.

Entende a AT que esta matéria não se subsume no âmbito de competência dos tribunais arbitrais tributários, prevista no artigo 2.º do RJAT, extravasando, assim, o objecto do pedido de pronúncia arbitral o âmbito de competência do tribunal arbitral.

Vejamos.

Estabelece o n.º 1 do artigo 2.º do RJAT que os tribunais arbitrais são competentes para apreciar as pretensões de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta e, bem assim, de actos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais.

1

No que respeita à vinculação da AT à jurisdição dos tribunais arbitrais, dispõe o n.º 1 do artigo 4.º do RJAT que esta se encontra delimitada, pela Portaria de vinculação da Administração Tributária à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.<sup>2</sup>

Ora, nos termos do disposto no artigo 2.º da referida Portaria, a Direcção-Geral dos Impostos e a Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo (actualmente, AT) vinculam-se à jurisdição dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD que tenham por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, nos termos do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, nas quais expressamente se inclui a pretensão de declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos.

---

<sup>1</sup> Cfr. artigo 2.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT.

<sup>2</sup> Cfr. Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março.

Conclui-se, assim, que o processo arbitral tributário tem por objecto, mediato ou imediato, o acto tributário de liquidação, enquanto acto de determinação do quantitativo do imposto a pagar (colecta), por aplicação de uma taxa à matéria colectável.

Dito isto,

Da análise ao pedido de pronúncia arbitral resulta que o Requerente requer a constituição do tribunal arbitral com vista à “(...) *anulação do ato tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares n.º 2016...*, porquanto os montantes constates da Liquidação estão eivados do vício de ilegalidade (...)”.

Com efeito, o Requerente identifica claramente que o “(...) *objecto do pedido de pronúncia (mediato) consiste, assim, na apreciação da ilegalidade do ato de liquidação de IRS referentes ao ano de 2015 (...) e (imediato) o Despacho de Indeferimento da Reclamação Graciosa (...)*”.

Ou seja, requer-se a declaração de ilegalidade dos acto tributário de liquidação de IRS e não “(...) *a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária que o enquadrrou no regime simplificado de tributação.*”.

Com efeito, também a decisão arbitral n.º 118/2012-T, de 16/05/2013, invocada pela AT, de modo algum, permite concluir pela procedência da exceção invocada.

Senão vejamos,

*“Ora, pela leitura atenta da petição inicial e avaliação dos documentos anexos como meios de prova decorrem as seguintes conclusões relativas ao acto que é objecto do presente processo arbitral:*

- 1. Não se trata de um acto de liquidação de imposto, especificamente o IRS, na medida em que não existe, até ao momento da interposição da petição inicial,*

*qualquer liquidação da declaração modelo 3 de IRS nem referente a 2011 nem a 2012;*

*2. Não se solicita conseqüentemente a declaração de ilegalidade de um acto de liquidação ao abrigo da alínea a) do nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro;*

*3. O pedido de constituição de tribunal arbitral é efectuado ao abrigo da alínea b) do nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de Janeiro referindo-se a “declaração de ilegalidade de acto de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo”;*

*4. O pedido feito na Petição Inicial reconduz-se se a pedido de decisão arbitral que determine que o contribuinte ... em 30-03-2011 alterou o regime simplificado, em que se encontrava para, o regime contabilidade organizada, sendo desde o ano de 2011 a determinação dos seus rendimentos efectuada com base em contabilidade, tal como foi por si solicitado e que a declaração modelo 3 de IRS de 2011 entregue em 09-05-2012 foi correcta e atempadamente entregue devendo ter o conseqüente tratamento fiscal;” [sublinhado nosso].*

Por todo o exposto resulta que, ao contrário do que refere a AT, o objecto do pedido de pronúncia arbitral é o acto tributário de liquidação.

Tanto assim é que o próprio Requerente, na delimitação do objecto da acção arbitral, circunscreve a instauração do respectivo processo à anulação do acto de liquidação de IRS relativo ao ano de 2015, indicando como valor da utilidade económica do pedido o valor da liquidação no montante de € 15.717,37 (quinze mil, setecentos e dezassete euros e trinta e sete cêntimos).

Soçobra, por isso, a argumentação invocada pela AT relativamente à incompetência do tribunal arbitral, pelo que se julga improcedente a verificação da excepção em apreço.

## **Da legalidade da liquidação de IRS de 2015**

Para aferir da legalidade da liquidação de IRS contestada e da decisão de indeferimento da reclamação graciosa apresentada pelo Requerente, importa determinar se o enquadramento do Requerente no regime simplificado de tributação, no ano de 2015 é, ou não, válido à luz do artigo 28.º do Código do IRS. A sua validade ou invalidade implicará a correcção, ou incorrecção, da determinação do rendimento tributável da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) do IRS obtido pelo Requerente no ano em causa, com inevitável impacto em sede do imposto liquidado.

De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 28.º do Código do IRS, à data dos factos, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se: *i)* com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado; ou *ii)* com base na contabilidade. Estes são, assim, os dois métodos legalmente admitidos de determinação do rendimento colectável relativo à actividade empresarial ou profissional de um sujeito passivo de IRS.

A aplicação de um, ou outro, regime depende da opção do sujeito passivo, efectuada aquando do início de actividade ou até ao fim do mês de Março do ano em que pretenda alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações.<sup>3</sup>

Não sendo feita qualquer opção expressa, o sujeito passivo é automaticamente enquadrado no regime simplificado de tributação se apresentar um volume de negócios inferior a € 200.000,00 – limite previsto no n.º 2 do artigo 28.º do Código de IRS; se o volume de negócios declarado for superior a este, o sujeito passivo é imediatamente enquadrado no regime da contabilidade organizada.

---

<sup>3</sup> Cfr. n.º 3 do artigo 28.º do Código de IRS.

Por forma a assegurar alguma estabilidade na relação tributária, dispunha o n.º 5 do artigo 28.º do Código do IRS que *“O período de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido”*.

Assim, independentemente, do regime aplicado em concreto, a permanência no mesmo era obrigatória por um período mínimo de 3 anos, findo o qual o sujeito passivo poderia alterar o enquadramento inicialmente efectuado. Caso o sujeito passivo nada fizesse, o regime em vigor prorrogar-se-ia por novo período de 3 anos, e assim sucessivamente, salvo se, no caso do regime simplificado de tributação, fosse ultrapassado o limite máximo do volume de negócios, nos termos e condições previstos no n.º 6 do artigo 28.º do Código do IRS.

Não obstante o exposto, na sequência da reforma do IRS, a obrigação de permanecer 3 anos, ou mais, no regime simplificado ou no regime de contabilidade organizada para poder transitar de regime foi eliminada.<sup>4</sup>

Com efeito, conforme mencionado no projecto da reforma do IRS, *“O enquadramento dos contribuintes num ou noutro regime tem sido fonte de significativa litigiosidade, relacionada, designadamente, com a existência de um período mínimo de permanência de três anos.*

*Acresce que as regras de enquadramento no regime simplificado de IRS e de IRC são distintas, o que se traduz numa maior complexidade do sistema, sem razão aparente.*

*Propõe-se, assim, a revogação da norma que prevê o referido período mínimo de permanência.”*<sup>5</sup>

À luz da nova redacção do n.º 5 do artigo 28.º do Código do IRS, a opção formulada pelo sujeito passivo mantém-se válida até que este proceda à entrega de declaração de

<sup>4</sup> Cfr. Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro.

<sup>5</sup> Disponível em <http://www.portugal.gov.pt>.

alterações, a qual produz efeitos a partir do próprio ano em que é entregue, desde que seja efetuada até ao final do mês de Março.

Daqui resulta que, independentemente de se tratar de um regime aplicável por opção do sujeito passivo ou por imposição legal (por exemplo, nos casos em que o volume de negócios declarado fosse superior ao limite máximo permitido), a aplicação do regime de contabilidade organizada relativamente aos rendimentos da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) do IRS auferidos pelo Requerente manter-se-á, salvo alteração da opção exercida pelo sujeito passivo ou alteração dos respectivos pressupostos de admissibilidade, no caso do regime simplificado.

Esta é, aliás, a conclusão que resulta do entendimento da AT divulgado através da Circular n.º 2/2016, de 6 de Maio, nos termos da qual *“os sujeitos passivos que exercem a opção pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade nas condições previstas no n.º 4 do artigo 28.º do Código do IRS, permanecem nesse regime até manifestação em contrário, não sendo relevantes as variações do montante anual ilíquido do rendimento da categoria B que vierem a ocorrer.”* [sublinhado nosso].

Ora, no caso em apreço, o Requerente foi oficiosamente enquadrado no regime simplificado com efeitos a partir de 2015, ao abrigo do n.º 2 do artigo 28.º do Código do IRS, por ter sido apurado, no ano de 2014, um rendimento da categoria B de € 183.610,00, ou seja, inferior aos € 200.000,00.

Por determinação do referido n.º 5 do artigo 28.º do Código do IRS, o regime da contabilidade organizada relativo à tributação dos rendimentos da categoria B no qual o Requerente se manteve enquadrado desde 2001 (aquando do início de actividade) mantém-se em vigor até que o sujeito passivo proceda à entrega de declaração de alterações.

Com efeito, não tendo o Requerente submetido qualquer declaração de alteração do enquadramento até ao final do mês de Março de 2015, o regime em vigor – regime de contabilidade organizada – manter-se-ia aplicável.

Nesta medida, o enquadramento oficioso efectuado pela AT, com efeitos a 2015, foi efectuado em violação do disposto no artigo 28.º do Código do IRS, pelo que a liquidação n.º 2016 ... ora contestada é, assim, ilegal e inválida pelo que terá que ser anulada.

Tendo-se concluído que o acto de liquidação de IRS que constitui objecto do presente pedido de pronúncia arbitral enferma de vício de violação de lei que impõe a sua anulação, fica prejudicada, por inutilidade, a apreciação do despacho de indeferimento da reclamação graciosa apresentada.

### **Do direito a juros indemnizatórios**

A par da anulação da liquidação de IRS, e conseqüente reembolso das importâncias indevidamente pagas, o Requerente solicita ainda que lhe seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios, ao abrigo do artigo 43.º da LGT.

Com efeito, nos termos da norma do n.º 1 do referido artigo, 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.”*. Para além dos meios referidos na norma que se transcreve, entendemos que, conforme decorre do n.º 5 do artigo 24.º do RJAT, o direito aos mencionados juros pode ser reconhecido no processo arbitral e, assim, se conhece do pedido.

O direito a juros indemnizatórios a que alude a norma da LGT acima referida pressupõe que haja sido pago imposto por montante superior ao devido e que tal derive de erro, de

facto ou de direito, imputável aos serviços da AT. No presente caso, mostram-se preenchidas ambas as condições, constituindo-se, pois, a obrigação de juros indemnizatórios a favor do sujeito passivo, que assim se declara.

## **6. DECISÃO**

Com os fundamentos expostos, o tribunal arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência, declarar ilegal a liquidação de IRS, com todas as consequências legais;
- b) Julgar procedente o pedido de reconhecimento do direito do Requerente ao pagamento de juros indemnizatórios;
- c) Condenar a AT a restituir ao Requerente o imposto indevidamente pago;
- d) Condenar a AT em custas.

## **7. VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em € 15.717,37 (quinze mil, setecentos e dezassete euros e trinta e sete cêntimos), nos termos do artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), 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 (RCPAT).

## **8. CUSTAS**

Custas a suportar pela AT, no montante de € 918 (novecentos e dezoito euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, nos termos do n.º 2 do artigo 22.º do RJAT.

Notifique.

Lisboa, 27 de Outubro de 2017

O árbitro,

(Hélder Filipe Faustino)

Texto elaborado em computador, nos termos do disposto no n.º 5 do artigo 131.º, do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT. A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.