

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 251/2017-T

Tema: IRS - Regime Simplificado - Coeficiente aplicável - Tabela do Artigo 151.º do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

1. Em 7 de abril de 2017, A... e B..., respetivamente contribuintes n.ºs ... e ..., residentes na Avenida ..., n.º..., ...-... ..., Braga (“1.º e 2.ª Requerentes” ou “Requerentes”), apresentaram pedido de pronúncia arbitral com intervenção do tribunal arbitral singular, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, alínea a), do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”).
2. É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA (“Entidade Requerida”).
3. No pedido de pronúncia arbitral, os Requerentes solicitaram ao Tribunal Arbitral a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) n.º 2015..., de 11 de novembro de 2015, relativa ao ano de 2014, no montante global de EUR 25.870,64.

Em concreto, por referência ao ano de 2014, os Requerentes contestam a aplicação do artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do Código do IRS (“CIRS”), nos termos do qual «*o rendimento tributável é obtido adicionando aos rendimentos decorrentes de*

prestações de serviços efetuados pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime de transparência fiscal [...] o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes: 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º», considerando antes aplicável o coeficiente de 0,10 previsto na alínea e) da mesma disposição legal por os rendimentos auferidos pelo 1.º Requerente, no montante de EUR 98.124,10, respeitantes à venda, montagem, tratamento e limpeza de piscinas, constituírem «rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores», nomeadamente na mencionada alínea b).

Diversamente, entende a Entidade Requerida ser aplicável aos referidos rendimentos a alínea b), estribando a sua posição na circunstância de tais rendimentos não serem enquadráveis na «*categoria de trabalhos de construção civil*», sendo subsumíveis no artigo 3.º, n.º 1, alínea b), do CIRS, aplicando-se por conseguinte o coeficiente de 0,75. De acordo com a posição perfilhada pela Entidade Requerida, aos rendimentos previstos no artigo 3.º, n.º 1, alínea b), do CIRS é aplicável o disposto no artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS e, por via disso, o coeficiente de 0,75 ao invés de qualquer outro coeficiente, designadamente o coeficiente de 0,10 contemplado na alínea e) desta última disposição legal. Por sua vez, este último coeficiente é aplicável aos rendimentos previstos no artigo 4.º do CIRS.

4. O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite a 10 de abril de 2017 pelo Ex.^{mo} Senhor Presidente do CAAD, tendo em seguida sido promovida a notificação da Entidade Requerida.
5. Subsequentemente, nos termos do artigo 6.º, n.º 1, do RJAT, o Árbitro Signatário foi designado pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para constituir o presente Tribunal Arbitral singular, tendo a respetiva nomeação sido aceite nos termos legalmente previstos.

6. A 9 de junho de 2017, as Partes foram 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 do CAAD.
7. O Tribunal Arbitral foi constituído a 27 de junho de 2017, em conformidade com o artigo 11.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.
8. Em 10 de agosto de 2017, a Entidade Requerida apresentou a sua resposta, tendo anteriormente junto o processo administrativo.
9. Foi, entretanto, designado o dia 28 de fevereiro do corrente ano como data previsível para prolação da decisão arbitral.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral é materialmente competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 5.º e 6.º, do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º do RJAT e 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não se verificam nulidades, nem foram invocadas exceções, impondo-se a apreciação do mérito da causa pelo Tribunal Arbitral.

III. OBJETO DA PRONÚNCIA ARBITRAL

O *thema decidendum* objeto da presente pronúncia arbitral consiste na determinação do coeficiente aplicável aos rendimentos auferidos pelo 1.º Requerente, no montante de EUR 98.124,10, provenientes da sua atividade de venda, montagem, tratamento e limpeza de piscinas: se o coeficiente de 0,75 previsto no artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS (como defende a Entidade Requerida) ou se o coeficiente de 0,10 previsto no artigo 31.º, n.º 2, alínea e), do CIRS (como advogam os Requerentes).

IV. MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, não impende sobre o Tribunal Arbitral o ónus de se pronunciar sobre todos os factos alegados pelas partes, cabendo-lhe o dever de selecionar os que importam à boa decisão da causa e de discriminar a matéria provada da não provada (cfr. artigos 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”) e 607.º, n.º 3, do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicáveis *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

Deste modo, os factos pertinentes ao julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual foi estabelecida em função das várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (cfr. artigo 596.º do CPC, aplicável *ex-vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

A) Factos provados

O Tribunal Arbitral considera provados os seguintes factos:

- a. A 1 de março de 2014, o 1.º Requerente iniciou a sua atividade respeitante ao CAE principal 43992 («*outras atividades especializadas de construção diversas*») e, bem assim, ao CAE secundário 81292 («*outras atividades de limpeza*»), tendo, por opção, ficado enquadrado no regime simplificado de tributação em sede de IRS (cfr. documento n.º 2 junto ao pedido de pronúncia arbitral);

- b. No ano de 2014, o 1.º Requerente auferiu rendimentos, no montante de EUR 98.124,10, provenientes da sua atividade de venda, montagem, tratamento e limpeza de piscinas (cfr. documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral);
- c. O 1.º Requerente preencheu o campo 11, do quadro A, do anexo B da sua declaração periódica de rendimentos (“Modelo 3 de IRS”) do ano de 2014, respeitante ao «*Código CAE (Rendimentos Profissionais, Comerciais e Industriais)*» [43992] (cfr. documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral);
- d. O 1.º Requerente não preencheu o campo 10, do quadro A, do anexo B da sua declaração periódica de rendimentos (“Modelo 3 de IRS”) do ano de 2014, respeitante ao «*Código da Tabela de Atividades Artigo 151.º do CIRS*» (cfr. documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral);
- e. O 1.º Requerente refletiu os rendimentos *supra* no campo 443, do quadro 4 A, do anexo B da sua declaração periódica de rendimentos (“Modelo 3 de IRS”) do ano de 2014, respeitante a «*Rendimentos da Categoria B não incluídos nos campos anteriores*» (cfr. documento n.º 3 junto ao pedido de pronúncia arbitral);
- f. A título oficioso, a Administração Tributária corrigiu a referida declaração, tendo enquadrado tais rendimentos no campo 440, do quadro 4 A, do anexo B, respeitante a «*Rendimentos de atividades profissionais previstas na Tabela do artigo 151.º do CIRS e/ou na CAE*» (cfr. fl. 58 do processo administrativo);
- g. Em novembro de 2015, os Requerentes foram notificados da liquidação adicional de IRS n.º 2015..., de 11 de novembro de 2015, relativa ao ano de

2014, no montante global de EUR 25.870,64, refletindo a aplicação pela Administração Tributária do coeficiente de 0,75 previsto no artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS aos rendimentos *supra* (cfr. documento n.º 5 junto ao pedido de pronúncia arbitral) (cfr. documento n.º 5 junto ao pedido de pronúncia arbitral);

- h. Os Requerentes apresentaram reclamação graciosa e, subsequentemente, recurso hierárquico em sede dos quais contestaram a legalidade do ato tributário acima identificado, por considerarem aplicável aos referidos rendimentos o coeficiente de 0,10 previsto no artigo 31.º, n.º 2, alínea e), do CIRS (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral; fls. 1 a 23 e 39 a 59 do processo administrativo);
- i. Quer a reclamação graciosa quer o recurso hierárquico foram indeferidos, tendo a Administração Tributária sustentado ser aplicável o disposto no artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS (cfr. fls. 16 a 20 e 25 a 34 do processo administrativo);
- j. Em 7 de abril de 2017, os Requerentes apresentaram pedido de pronúncia arbitral destinada à anulação da liquidação adicional de IRS *supra* mencionada, com fundamento em vício de violação de lei resultante da preterição do artigo 31.º, n.º 2, alínea e), do CIRS.

B) Factos não provados

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes do pedido de pronúncia arbitral e do processo administrativo, todos objeto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade *supra* elencada.

C) Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos ao pedido de pronúncia arbitral e ao processo administrativo.

V. MATÉRIA DE DIREITO

Por referência ao ano de 2014, o artigo 31.º, n.º 2, alíneas b) e e), do CIRS dispõe o seguinte:

«Até à aprovação dos indicadores mencionados no número anterior [indicadores objetivos de base técnico-científica], 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 CIRC, o montante resultante da aplicação dos seguintes coeficientes: [...] 0,75 dos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º [alínea b)]; [...] 0,10 dos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores [alínea e)].

Do exposto resulta ser aplicável o coeficiente de 0,75 aos rendimentos provenientes das atividades elencadas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, sendo o coeficiente de 0,10 aplicável a título supletivo – isto é, sempre que os rendimentos percecionados não sejam subsumíveis em quaisquer das demais alíneas do preceito legal *sub judice*.

Na presente situação, Requerentes e Entidade Requerida concordam quanto ao não enquadramento dos rendimentos nas alíneas a), c) e d) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, divergindo quanto ao âmbito de aplicação das restantes alíneas – ou seja, das alíneas b) e e).

Porém, sendo a alínea e) de aplicação supletiva, importa tão-só verificar se a atividade prosseguida pelo 1.º Requerente – atividade de venda, montagem, tratamento e limpeza de piscinas – se enquadra na tabela acima referida. Em caso afirmativo, será aplicável

aos rendimentos auferidos pelo 1.º Requerente o coeficiente de 0,75 (cfr. artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS), assistindo razão à Entidade Requerida. Em caso negativo, será, por exclusão de partes, aplicável o coeficiente de 0,10 (cfr. artigo 31.º, n.º 2, alínea e), do CIRS), assistindo razão aos Requerentes.

Após leitura da referida tabela e análise das atividades nela elencadas, constata-se que a atividade de venda, montagem, tratamento e limpeza de piscinas não é suscetível de ser enquadrada em qualquer daquelas atividades, incluindo nas pertencentes ao ponto 15 «*Outras atividades exclusivamente de prestação de serviços*».

Com efeito, a referida atividade não consiste numa prestação de serviços *tout court*, envolvendo também a venda de bens – *in casu*, de piscinas.

Em conformidade, no que especificamente respeita à natureza da atividade em apreço, também se pronunciou a Entidade Requerida na decisão de indeferimento do recurso hierárquico: «*Em conclusão, o Recorrente [1.º Requerente] exerce, pois, a atividade de venda de piscinas, seguida de prestação de serviços de montagem e limpeza no pós-venda*» (cfr. documento n.º 1 junto ao pedido de pronúncia arbitral [página 9]). Como tal esta factualidade (inclusão da venda de bens na atividade prosseguida pelo Requerente) não é sequer controvertida entre as partes.

Deste modo, assiste razão aos Requerentes, sendo aplicável o coeficiente de 0,10 previsto no artigo 31.º, n.º 2, alínea e), do CIRS.

A adoção de entendimento distinto seria *contra legem*, buliria com o disposto no artigo 31.º, n.º 2, alínea b), do CIRS, do qual expressamente resulta ser o coeficiente de 0,75 apenas aplicável aos «*rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º*» do CIRS.

No mesmo sentido, *vide* as decisão arbitrais proferidas no âmbito dos processos n.ºs 107/2016-T e 196/2017-T:

«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».

Em consequência, a liquidação adicional de IRS contestada enferma de ilegalidade.

VI. DECISÃO

De harmonia com o exposto, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral apresentado pelos Requerentes e, em consequência, declara-se ilegal, anulando-se, a liquidação adicional de IRS n.º 2015..., de 11 de novembro de 2015, relativa ao ano de 2014, no montante global de EUR 25.870,64, com fundamento em vício de violação de lei, por preterição do regime ínsito no artigo 31.º, n.º 2, alíneas b) e e), do CIRS.

Nos termos dos artigos 306.º, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, 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 o valor do processo em EUR 25.870,64, condenando-se a Entidade Requerida nas custas do processo, as quais perfazem EUR 1.530,00, ao abrigo do artigo

22.º, n.º 4, do RJAT e, bem assim, da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

Texto elaborado em computador, nos termos do CPC, aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT, com versos em branco e revisto pelo Árbitro Signatário.

Lisboa, 21 de fevereiro de 2018

O Árbitro

(Jaime Carvalho Esteves)