

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 522/2017-T

Tema: IRS - Opção pelo regime simplificado de tributação.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

No dia 26 de setembro de 2017, **A... e mulher, B...**, titulares dos NIF 's ... e ..., respetivamente, residentes na ..., n.º..., ... - ...-..., ... (doravante designados por Requerente ou, individualmente, por Requerente), vieram, ao abrigo das disposições conjugadas dos artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 10.º, n.º 1 alínea a), do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), e 99.º, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário, requerer a constituição de Tribunal Arbitral Singular, em que é Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira (adiante AT ou Requerida), tendo em vista a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de IRS n.º 2017..., de 12/05/2017, referente ao ano de 2014, da quantia de € 53 452,70, bem como a sua substituição por uma nova liquidação que considere a tributação dos seus rendimentos da categoria B pelo regime simplificado, atribuindo ao pedido o valor económico de € 19 461,70, equivalente ao valor da anulação de imposto pretendida.

Síntese da posição das Partes

a. Dos Requerentes:

A fundamentar o pedido de pronúncia arbitral, invocam os Requerentes, em síntese, o seguinte:

A liquidação impugnada é ilegal, pois assentou na tributação segundo o regime da contabilidade organizada, dos rendimentos da categoria B de IRS auferidos pelo Requerente marido, no ano de 2014.

O Requerente optou por aquele regime no período de 2001/2003, o qual teve prorrogações sucessivas nos períodos de 2004/2006, 2007/2009, 2010/2012 e 2013/2015, pois não tendo feito a opção pelo regime simplificado, ficou legalmente obrigado ao regime da contabilidade organizada.

Em 30/01/2014, face à nova redação dada ao n.º 2 do artigo 28.º, do Código do IRS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, o Requerente pediu à AT a alteração do regime de tributação, pretendendo passar do regime da contabilidade organizada para o regime simplificado.

Em 1/10/2014, o Requerente foi notificado pela Direção de Serviços do IRS – Divisão de Conceção, do projeto de decisão de indeferimento da sua pretensão, sobre o qual exerceu o direito de audição, que complementou por requerimento de 22/01/2015, invocando a nova redação dada ao artigo 28.º, do Código do IRS, pela Lei n.º 82-E/2014, de 31/12, de carácter indiscutivelmente interpretativo.

O pedido de enquadramento no regime simplificado foi indeferido por despacho da Senhora Diretora de Serviços do IRS, de 23/02/2017, do qual o Requerente deduziu recurso hierárquico necessário daquela decisão para o Senhor Ministro das Finanças, nos termos do artigo 66.º, n.ºs 1 e 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e dos artigos 184.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, 185.º, n.º 1, 186.º, n.º 1, alínea a), 189.º, n.º 1, 193.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, e 194.º, n.ºs 1 e 2, todos do Código do Procedimento Administrativo, ao abrigo dos quais requereu que ao mesmo fosse atribuído efeito suspensivo.

Entretanto, na sequência de diversas diligências junto dos serviços da AT no sentido de obter decisão sobre o pedido de enquadramento no regime simplificado, os Requerentes apresentaram a declaração modelo 3 de IRS referente aos rendimentos do ano de 2014.

Foram posteriormente notificados, por ofício de 08/06/2015, de que a referida declaração acusava o erro “B55 – Incompatibilidade entre o anexo entregue e a opção em cadastro”, que poderiam justificar junto do seu Serviço de Finanças, o que fizeram.

Por ofício de 7/04/2017, da Direção de Finanças de Braga, sem que houvesse decisão do recurso hierárquico, foram os Requerentes notificados para, no prazo de 30 dias,

apresentarem declaração de rendimentos do ano de 2014, devendo os rendimentos da categoria B ser declarados no anexo C (contabilidade organizada).

Em 12/05/2017, foi emitida a liquidação impugnada, da quantia de € 53 452,70 e data limite de pagamento em 03/07/2017, em que se incluem juros compensatórios de € 3 823,48, que os Requerentes consideram indevidos.

Assim, a liquidação de IRS do ano de 2014 é ilegal por intempestiva e extemporânea, por antes do tempo e não se encontra devidamente fundamentada, apesar de não ter sido efetuada com base na declaração de rendimentos apresentada pelos Requerentes.

Termos em que os Requerentes pedem que o pedido seja julgado procedente, anulando-se a liquidação impugnada, que deve ser substituída por um novo ato tributário no qual seja considerada a tributação dos rendimentos do ano de 2014 pelo regime simplificado, tudo com as consequências legais.

b. Da Requerida:

Notificada nos termos e para os efeitos previstos no artigo 17.º, do RJAT, a AT apresentou resposta e fez juntar o processo administrativo (PA), em que veio defender a legalidade e a manutenção da liquidação objeto do presente pedido de pronúncia arbitral, com os seguintes fundamentos:

A declaração de alterações apresentada pelo Requerente em 31/01/2014 foi recusada pelo Serviço de Finanças de, porque a opção indicada não se aplicava à sua situação.

Embora considerando que, face ao disposto no n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, o período mínimo de permanência em qualquer um dos regimes de tributação era de três anos, prorrogável por iguais períodos, exceto se o sujeito passivo tivesse comunicado a alteração do regime pelo qual se encontrava abrangido, até março de 2013, a Direção de Finanças de Braga remeteu o pedido à DSIRS, para a apreciação e decisão.

O sujeito passivo exerceu o direito de audição sobre o projeto de indeferimento do pedido, com os mesmos fundamentos constantes do pedido de pronúncia arbitral, o mesmo tendo feito em sede de recurso hierárquico.

O recurso hierárquico foi indeferido em 07/12/2017, com fundamentação acolhida pela jurisprudência, de que se encontrava “*em curso o período de permanência dos 3 anos (2013/2015) no regime da contabilidade por opção (...)*”.

O regime simplificado é um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime da contabilidade, e o sujeito passivo ficou abrangido no regime de contabilidade organizada, por opção no período 2001/2003 com prorrogações nos períodos de 2004/2006, 2007/2009, 2010/2012 e, uma vez que não optou pelo regime simplificado, até março de 2013, ficou obrigado legalmente a permanecer no regime de contabilidade organizada pelo triénio 2013/2015.

A redação dada ao n.º 2 do artigo 28.º, do CIRS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, ao alterar o montante anual ilíquido que delimita a forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, motivou a instrução administrativa contida no Ofício Circulado n.º 20172/2014, de 28/3 da DSIRS, dando a possibilidade de os sujeitos passivos do IRS enquadrados no regime simplificado da categoria B fazerem opção pelo regime da contabilidade, até 31/12/2014, de conformidade com o disposto no n.º 9 do artigo 177.º, da mesma Lei.

A Requerida não subscreve o entendimento do Requerente, de que estando em curso o período de permanência dos 3 anos no regime de contabilidade por opção, isso equivaleria ao regime de contabilidade por imposição legal.

Invocam os Requerentes a falta de fundamentação do ato de liquidação; no entanto foram notificados pelos Serviços para apresentar declaração de rendimentos nos termos do disposto no artigo 76.º, do CIRS, não desconhecendo o itinerário cognoscitivo que subjaz aos atos ora atacados.

Os Requerentes tinham total conhecimento de que não tendo apresentado a declaração modelo 3 de IRS relativa ao ano de 2014, mesmo depois de notificados para tal, a liquidação oficiosa teria por base os elementos de que a AT dispunha.

Em caso de dúvida relativamente à origem e montante do rendimento constante da liquidação notificada, poderiam ter recorrido ao estipulado no n.º 2 do artigo 37.º, do CPPT, requerendo a notificação dos requisitos que tenham sido, na sua opinião, omitidos, ou a passagem de certidão que os contivesse, o que não fizeram.

Nestes termos, requer a AT que o de pronúncia arbitral ser julgado improcedente, com absolvição da Requerida de todos os pedidos, tudo com as devidas e legais consequências.

*

Não tendo sido invocadas exceções nem requerida a produção de prova adicional foi, por despacho de 29/01/2018, dispensada a reunião a que se refere o artigo 18.º, do RJAT, convidando-se as Partes a, querendo, produzirem alegações escritas sucessivas, no prazo de dez dias, designando-se o dia 19/03/2018 para prolação da decisão arbitral e advertindo-se os Requerentes de que, até àquela data, deveriam proceder ao pagamento da taxa arbitral subsequente.

As Partes não produziram alegações.

II. SANEAMENTO

1. O tribunal arbitral singular é competente e foi regularmente constituído em 6 de dezembro de 2017, 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 (o Requerente enquanto Advogado em causa própria, com inscrição ativa na Ordem dos Advogados), 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.
4. Não foram invocadas exceções que ao tribunal cumpra apreciar e decidir.

III. FUNDAMENTAÇÃO

III.1 MATÉRIA DE FACTO

A – Factos Provados

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. os artigos 123.º, n.º 2,

do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 607.º, n.º 3 do Código do Processo Civil, aplicáveis ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT).

A matéria factual relevante para a compreensão e decisão da causa, após exame crítico da prova documental junta à P. I. e do PA, fixa-se como segue:

1. No período de 2001/2003, o Requerente optou pela tributação dos rendimentos da categoria B de IRS pelo regime da contabilidade organizada, tendo-se mantido nesse regime por períodos sucessivos de 3 anos, até ao triénio de 2013/2015, por não ter optado pela tributação pelo regime simplificado até ao final de março de 2013 (facto admitido por acordo);
2. Em 31/01/2014, o Requerente dirigiu ao Senhor Chefe do Serviço de Finanças de, face à recusa de aceitação da Declaração de Alterações com preenchimento do campo 19, quadrícula 2, um pedido de enquadramento no regime simplificado, alegando encontrar-se no regime da contabilidade organizada desde o início, tendo sido já ultrapassado um período superior a 3 anos de manutenção nesse regime (Doc. 2 junto à P. I.);
3. Através do ofício n.º ..., da Direção de Serviços do IRS – Divisão de Conceção (adiante, DSIRS), de 1/10/2014, foi o Requerente notificado para o exercício do direito de audição sobre o projeto de indeferimento do pedido de enquadramento no regime simplificado, com os seguintes fundamentos (Doc. 10, junto à P. I.):

1 - De acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 28º do Código do IRS vigoram duas formas de determinação do rendimento da categoria B: com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade.

2 - Nos termos do n.º 2 do artigo 28º do Código do IRS, na redação da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro, ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 200.000,00.

3 - Optou pelo regime de contabilidade por opção e o período mínimo de permanência neste regime é de três anos, de acordo com o disposto no n.º 5 do artigo 28º do Código do IRS, renováveis automaticamente por iguais períodos se não for feita opção pelo regime simplificado até ao fim do mês de março do ano seguinte ao termo daquele período, ou o total dos rendimentos ultrapassar os € 200.000,00.

4 - Ficou enquadrado no regime da contabilidade organizada por opção para o triénio 2013 a 2015, findo o qual poderá optar pelo regime simplificado (janeiro a março de 2016).

5 - Pelo exposto, proponho o indeferimento do pedido do contribuinte de alteração do regime de contabilidade organizada por opção para o regime simplificado, relativo ao ano de 2014, por falta de fundamento legal (...).

4. O Requerente exerceu o direito de audição, defendendo, nomeadamente, que o projeto de indeferimento vai contra o ponto 5 do Ofício-Circulado n.º 20172/2014, de 28/03/2014, da DSIRS (Doc. 9 junto à P. I.);
5. Em 12/03/2015, o Requerente dirigiu à DSIRS uma mensagem de correio eletrónico, solicitando que fosse proferida decisão definitiva sobre o pedido de enquadramento, por ter dúvidas no preenchimento da declaração modelo 3 de IRS, de 2014 (Doc. 5 junto à P.I.);
6. Pelo ofício n.º GIC5/..., da DSIRS, de 8/06/2015, foi o Requerente notificado de que a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2014, entregue via internet, acusava o erro central “B55 – Incompatibilidade entre o anexo entregue e opção em cadastro”, devendo deslocar-se ao seu Serviço de Finanças, a fim de justificar os motivos pelos quais efetuou assim o preenchimento da declaração (Doc. 5 junto à P. I.);
7. O pedido de enquadramento no regime simplificado de tributação foi indeferido por despacho da Senhora Diretora de Serviços do IRS, de 23/02/2017, notificado ao Requerente pelo ofício n.º .../.../2017, do Serviço de Finanças de ..., de 04/04/2017 (Doc. 2 junto à P. I.);
8. Contra o despacho de indeferimento do pedido, foi deduzido recurso hierárquico para o Ministro das Finanças, que o Requerente classifica como necessário, requerendo que ao mesmo fossem atribuídos “efeitos suspensivos da decisão recorrida” (Doc. 3 junto à P. I.);
9. Através do ofício n.º..., da Direção de Finanças de Braga, de 07/04/2017, foi o Requerente notificado de que deveria apresentar a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2014, no prazo de 30 dias, com a cominação de que, não o fazendo, procederiam os serviços à liquidação do imposto, nos termos do artigo 76.º, n.º 3, do CIRS. Informava-se ainda de que “Os rendimentos referentes à categoria B devem ser declarados no anexo C” (Doc. 8 junto à P. I.);
10. Em 03/05/2017, os serviços da AT processaram oficiosamente a declaração modelo 3 de IRS do ano de 2014, à qual coube o n.º ...-2014-... -..., integrando os anexos A, C, G e H, com base na qual foram emitidas as liquidações de IRS e juros compensatórios sindicadas (págs. 14 e seguintes do PA);

11. No quadro 12, campo 1204, do anexo C da declaração oficiosa, foi inscrito o valor total de “prestações de serviços e outros rendimentos” do ano N-1 (2013) de € 78 620,59 (pág. 15 v.º, do PA);
12. Em 12/05/2017, foram emitidas as liquidações de IRS e juros compensatórios do ano de 2014 com os n.ºs 2017... e 2017..., respetivamente, no valor global de € 53 452,70, com data limite de pagamento em 03/07/2017 (Doc. 1 junto à P. I.);
13. O recurso hierárquico foi indeferido por despacho da Senhora Subdiretora Geral da AT, de 30/11/2017 (Doc. junto ao PA).

B – Factos não Provados

Não existem factos com relevância para a decisão da causa que devam ser considerados não provados.

C – Fundamentação da fixação da matéria de facto

A fixação da matéria de facto fundou-se na análise crítica da prova documental junta aos autos pelos Requerentes e pela Requerida, bem e nos factos alegados e não contestados pelas Partes.

III.2 DO DIREITO

1. As questões decidendas

As questões a decidir consistem em saber (i) se os impugnantes devem ser tributados segundo o regime simplificado ou segundo o regime da contabilidade organizada, relativamente ao IRS do ano de 2014, face às alterações legislativas ao artigo 28.º, do Código do IRS, introduzidas pelas Leis n.º 83-C/2013, de 31/12 e 82-E/2014, de 31/12; (ii) se, tendo a liquidação de IRS do ano de 2014 sido emitida na pendência do recurso hierárquico apresentado contra o indeferimento do pedido de enquadramento no regime simplificado de tributação, ao imposto devido acrescem juros compensatórios e, (iii) se a liquidação de IRS do ano de 2014 padece do vício de falta de fundamentação.

2. Ordem de apreciação dos vícios

De harmonia com o disposto no artigo 124.º do CPPT, subsidiariamente aplicável ao processo arbitral tributário por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não sendo imputados às liquidações impugnadas vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade, nem indicada entre eles uma relação de subsidiariedade, a ordem de apreciação dos vícios deve ser a que segundo o prudente critério do julgador, assegure mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos.

No caso em apreço, o vício que, a verificar-se, garantirá a mais estável e eficaz tutela dos interesses dos Requerentes será o vício de violação de lei, por erro na interpretação do artigo 28.º, do Código do IRS. Por ele se começará a apreciação do mérito da causa.

(i) – Do regime de tributação aplicável aos rendimentos da categoria B auferidos pelo Requerente no ano de 2014:

O artigo 28.º, do Código do IRS, antes das alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 83-B/2013, de 31/12, tinha a seguinte redação:

*“Artigo 28.º - Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais
1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:*

a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;

b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150 000.

(Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04)

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. (Redação do D.L. n.º 211/2005, de 07/12)

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formulada pelos sujeitos passivos: (Redação da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12)

a) Na declaração de início de atividade;

b) Até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações. (Redação da Lei n.º 53-A/2006, de 29/12)

5 - O período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, exceto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido. (Redação da Lei 53-A/2006, de 29/12)

6 - A aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25 %, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos. (Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04)

7 - Os valores de base necessários para o apuramento do rendimento tributável são passíveis de correção pela Direção-Geral dos Impostos nos termos do artigo 39.º, aplicando-se o disposto no número anterior quando se verificarem os pressupostos ali referidos.

8 - Se os rendimentos auferidos resultarem de serviços prestados a uma única entidade, exceto tratando-se de prestações de serviços efetuadas por um 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 sujeito passivo pode optar pela tributação de acordo com as regras estabelecidas para a categoria A, mantendo-se essa opção por um período de três anos. (Redação da Lei n.º 64-A/2008, de 31/12)

9 - Sempre que da aplicação dos indicadores de base técnico-científica a que se refere o n.º 1 do artigo 31.º se determine um rendimento tributável superior ao que resulta dos coeficientes estabelecidos no n.º 2 do mesmo artigo, pode o sujeito passivo, no exercício da entrada em vigor daqueles indicadores, optar, no prazo e nos termos previstos na alínea b) do n.º 4, pelo regime de contabilidade organizada, ainda que não tenha decorrido o período mínimo de permanência no regime simplificado. (Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04)

10 - *No exercício de início de atividade, o enquadramento no regime simplificado faz-se, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade, caso não seja exercida a opção a que se refere o n.º 3. (Redação dada pela Lei n.º 3-B/2010, de 28/04)*

11 - *Se, tendo havido cessação de atividade, esta for reiniciada antes de 1 de Janeiro do ano seguinte àquele em que se tiverem completado 12 meses, contados da data da cessação, o regime de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais a aplicar é o que vigorava à data da cessação. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12)*

12 - *O referido no número anterior não prejudica a possibilidade de a DGCI autorizar a alteração de regime, a requerimento dos sujeitos passivos, quando se verifique ter havido modificação substancial das condições do exercício da atividade. (Aditado pela Lei n.º 32-B/2002, de 30/12)*

13 - *Excetuam-se do disposto no n.º 11 as situações em que o reinício de atividade venha a ocorrer depois de terminado o período mínimo de permanência. (Redação dada pela Lei n.º 53-A/2006 de 29/12)”*

A nova redação dada ao n.º 2 do artigo 28.º, do Código do IRS, pelo artigo 175.º, da Lei n.º 83-B/2013, de 31/12, veio estabelecer que *2 - Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 200 000”.*

O n.º 9 do artigo 177.º, da mesma Lei n.º 83-B/2013, de 31/12, determinou que *“Até 31 de janeiro de 2014, os sujeitos passivos do IRS enquadrados no regime simplificado da categoria B podem livremente optar pelo regime da contabilidade organizada.”.*

Por seu turno, a Lei n.º 84-E/2014, de 31/12, que procedeu à *“reforma da tributação das pessoas singulares”*, deu nova redação aos n.ºs 5 e 8 do artigo 28.º, do Código do IRS, revogando os n.ºs 9 e 11 a 13 do mesmo artigo.

É a seguinte a redação dada pela Lei n.º 84-E/2014, 31/12, ao n.º 5 do artigo 28.º, do Código do IRS:

Artigo 28.º - [...]

(...)

5 — A opção referida no n.º 3 mantém-se válida até que o sujeito passivo proceda à entrega de declaração de 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.

(...)”

Coexistem, portanto, dois regimes de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (exceto nos casos previstos no artigo 20.º, do Código do IRS): com base nas regras do regime simplificado e com base na contabilidade.

Em regra, a tributação das empresas, singulares ou coletivas, faz-se pelo regime da contabilidade organizada, mais apto a satisfazer a exigência constitucional da tributação pelo lucro real (artigo 104.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa); no entanto, compreende-se a existência de um regime simplificado “*para as empresas que não tenham de dispor de contabilidade organizada, sobretudo porque a sua exigência seria excessiva ou desproporcionada, e que por ela não tenham optado (...)*”¹.

Por isso, nas palavras de Saldanha Sanches, “*o regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjetivo de ser tributado com base na contabilidade*”, mas “*As possibilidades de escolha por parte do contribuinte de um certo regime tributário com a conseqüente relevância da vontade em matéria fiscal não pode deixar de ser considerada como um regime excepcional (...)*”².

O n.º 3 do artigo 28.º, do Código do IRS, na redação em vigor para 2013, permitia que os contribuintes abrangidos pelo regime simplificado que não tivessem atingido, no período de tributação imediatamente anterior, rendimentos de valor superior a € 150 000 (n.º 2 do mesmo artigo) e que não estivessem obrigados a ter contabilidade organizada (nos

¹ José Casalta Nabais “Introdução ao Direito Fiscal das Empresas”, Almedina, Coimbra, 2013, págs. 128 e ss.

² Saldanha Sanches, “Conceito de Rendimento do IRS”, in *Fiscalidade 7/8*, Edição do ISG, Julho/Outubro 2001, págs. 33 e ss.

termos do n.º 6 do artigo citado), pudessem optar pela tributação pelo regime da contabilidade³.

Contudo, uma vez feita a opção por qualquer dos referidos regimes, nos moldes definidos pelo n.º 4 do artigo 28.º, do Código do IRS, o seu n.º 5, na redação que lhe foi dada pela Lei 53-A/2006, 29/12, obrigava a um período mínimo de permanência de três anos no regime escolhido, prorrogável por iguais períodos, exceto se fosse feita a opção referida no n.º 4, até 31 de março do ano em que o contribuinte pretendesse alterar a forma de determinação do rendimento.

Com a redação dada ao n.º 2 do artigo 28.º, do Código do IRS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, o valor dos rendimentos ali previsto passou de € 150 000 para € 200 000, alargando-se, assim, o universo de contribuintes que passaram a poder optar pelo regime simplificado.

Daí que se compreenda que o legislador tenha estabelecido no n.º 9 do artigo 177.º, daquela Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, um período transitório (até 31 de janeiro de 2014) durante o qual os contribuintes anteriormente obrigados ao regime da contabilidade e que deixaram de o estar, por não terem obtido no ano anterior rendimentos de valor superior ao novo limite legal de € 200 000,00, pudessem optar pelo regime simplificado.

E, nesse mesmo sentido, vai o n.º 5 do Ofício Circulado n.º 20172, da DSIRS, de 28/03/2014, no qual se veicula o entendimento de que “5. *Tratando-se de contribuintes que em 2013 se encontravam no regime da contabilidade por imposição legal, ficam enquadrados no regime simplificado em 2014 se o seu rendimento anual ilíquido da categoria B tiver sido em 2013 igual ou inferior a € 200 000. Caso pretendam manter o regime da contabilidade, devem exercer a respetiva opção até ao fim do mês de março de 2014 (cf. n.ºs 3 e 4 do art.º 28º do CIRS)*”.

³ Escreve Rui Duarte Morais, “Sobre o IRS”, Almedina, Coimbra, 3.ª Edição, 2014, pág. 89: “Num breve resumo, diremos que o atual regime simplificado se caracteriza por:

a) ser opcional

Os contribuintes por ele potencialmente abrangidos podem escolher apurar o seu lucro segundo o regime normal da contabilidade organizada (art.º 28.º, n.º 3).

Tal opção pode ser feita aquando do início da atividade ou após cada período de permanência de 3 anos no regime simplificado (n.º 4 e 5 do art.º 28.º).”

Porém, a situação do Requerente não tem enquadramento nem na disposição do n.º 9 do artigo 177.º, da Lei n.º 83-C/2013, de 31/12, nem no n.º 5 do Ofício Circulado n.º 20172, da DSIRS, de 28/03/2014.

Desde logo, porque o Requerente não se encontrava, em 2014, obrigatoriamente (por imposição legal) abrangido pelo regime de tributação pela contabilidade, por ter ultrapassado qualquer dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 6 do artigo 28.º, do Código do IRS.

Os rendimentos da categoria B eram então determinados pela contabilidade, por opção do Requerente, renovada por sucessivos períodos de três anos, na falta de opção pelo regime simplificado.

Tendo o último período de permanência no regime da contabilidade organizada terminado em 2012, a opção pelo regime simplificado deveria ter sido exercida pelo Requerente mediante apresentação de declaração de alterações até ao final do mês de março de 2013, a fim de impedir a prorrogação, por novo período de três anos, da tributação pelo regime da contabilidade.

Reiniciado novo período de três anos no regime da contabilidade, não poderia, no seu decurso, ser válida a opção feita pelo regime simplificado, sob pena de ficar esvaziada de conteúdo a primeira parte do n.º 5 do artigo 28.º, do Código do IRS.

Entende o Requerente que a permanência por novo período de três anos no regime da contabilidade (triénio de 2013/2015) decorre da “imposição legal” a que se refere o n.º 5 do Ofício Circulado n.º 20172, da DSIRS, de 28/03/2014.

Mas não lhe assiste razão, porquanto a lei apenas impõe como obrigatória a tributação pelo regime da contabilidade aos contribuintes que ultrapassem qualquer dos limites previstos nos n.ºs 2 ou 6 do artigo 28.º, do Código do IRS⁴.

⁴ A expressão “imposição legal” não consta da letra da lei, constando apenas da instrução administrativa citada, devendo ser entendida como equivalente a “obrigatoriedade”, pois as normas contidas nos n.ºs 2 e 6 do artigo 28.º, do Código do IRS têm natureza injuntiva (são obrigatoriamente aplicáveis, independentemente da vontade do sujeito passivo), enquanto a norma do n.º 3 daquele artigo 28.º, tem natureza permissiva ou dispositiva.

A permanência por um período mínimo de três anos no regime da contabilidade dos contribuintes que, reunindo os requisitos de aplicação do regime simplificado, optem pela determinação dos rendimentos da categoria B pela contabilidade organizada, nada mais é, portanto, do que a consequência da sua escolha.

Vem o Requerente invocar ainda a natureza interpretativa da redação dada pela Lei n.º 84-E/2014, 31/12, ao n.º 5 do artigo 28.º, do Código do IRS, que se integraria na lei interpretada, aplicando-se a situações anteriores à data da sua entrada em vigor.

Mas também aqui lhe não assiste razão. Segundo Baptista Machado⁵ para que a lei nova possa ser tida por interpretativa “*são necessários (...) dois requisitos: que a solução do direito anterior seja controvertida ou pelo menos incerta; e que a solução definida pela nova lei se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela poderiam chegar sem ultrapassar os limites normalmente impostos à interpretação e aplicação da lei. Se o julgador ou o intérprete, em face dos textos antigos, não podiam sentir-se autorizados a adotar a solução que a LN vem consagrar, então esta é decididamente inovadora.*”.

Não se encontrando o intérprete autorizado a chegar à mesma solução face à redação do n.º 5 do artigo 28.º, do Código do IRS, na redação anterior e na que foi dada àquela norma pela Lei n.º 84-E/2014, 31/12, não poderá considerar-se que esta tenha a natureza interpretativa que o Requerente lhe atribui.

Em face do exposto, é de concluir-se que os rendimentos profissionais auferidos pelo Requerente, no ano de 2014, não poderiam ser tributados pelo regime simplificado.

(ii) Da intempestividade da liquidação. Dos juros compensatórios:

Sobre a classificação das regras jurídicas em injuntivas e permissivas ou dispositivas, cfr. José de Oliveira Ascensão, “O Direito – Introdução e Teoria Geral”, Almedina, Coimbra – 13.ª Edição Refundida, págs. 522 e ss. Exemplificando o que são regras permissivas, escreve o Autor: “*Assim, a regra que permite o casamento é uma regra tipicamente permissiva, pois se aplica na sequência de uma manifestação de vontade das partes nesse sentido. Há uma série de efeitos jurídicos predispostos, oferecidos à vontade das pessoas, mas que se não concretizam independentemente dessa vontade.*”.

⁵ “Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador”, Almedina, Coimbra, 1995, pág. 247.

Alega o Requerente que a liquidação de IRS do ano de 2014 é ainda ilegal, por intempestiva e extemporânea, pelo facto de ter sido emitida na pendência do recurso hierárquico dirigido ao Senhor Ministro das Finanças, ao abrigo do disposto no artigo 66.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), contra o despacho da Senhora Diretora de Serviços do IRS, de 23/02/2017, que indeferiu o pedido de enquadramento no regime simplificado para o exercício de 2014 e ao qual expressamente pediu que fosse atribuído efeito suspensivo (artigos 184.º, n.ºs 1, alínea a), 2 e 3, 185.º, n.º 1, 186.º, n.º 1, alínea a), 189.º, n.º 1, 193.º, n.ºs 1, alínea a) e 2, e 194.º, n.ºs 1 e 2, todos do Código do Procedimento Administrativo (CPA).

Insurge-se, por isso, contra a liquidação de juros compensatórios sobre o valor do IRS liquidado, que considera não serem devidos, por lhes não ter dado causa.

O CPA aplica-se subsidiariamente ao procedimento e ao processo judicial tributário, nos termos do artigo 2.º, alínea d), do CPPT, em tudo o que nele não se encontrar regulado.

Ora, nos termos do n.º 1 do artigo 67.º, do CPPT, “*Os recursos hierárquicos, salvo disposição em contrário das leis tributárias, têm natureza meramente facultativa e efeito devolutivo*”, o que significa que a decisão recorrida é imediatamente executável.

Por outro lado, devendo entender-se que o ato que determinou a correção da declaração de rendimentos apresentada segundo o regime simplificado é um ato imediatamente lesivo⁶, ele era autonomamente impugnável, através de ação administrativa prevista no artigo 37.º, do Código do Processo nos Tribunais Administrativos e Fiscais (CPTA), a deduzir dentro do prazo referido no artigo 58.º, n.º 1, alínea b), do mesmo Código.⁷

⁶ Cfr. Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, “Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada”, Encontro da Escrita, 4.º Edição 2012, pág. 828 (comentário ao artigo 95.º, da LGT). Segundo os AA., “*Dada a natureza facultativa e efeito meramente devolutivo do recurso hierárquico previsto no art. 67.º, n.º 1 do CPPT, os atos em matéria tributária praticados pelo subalterno são, também, desde logo lesivos, e como tal recorríveis, por emanados no exercício de uma competência própria reservada*”.

⁷ No sentido de ser este o meio processual idóneo para o efeito, veja-se, entre outros o Acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo em 18/06/2014, no Proc.º n.º 01752/13, de acordo com cujo sumário “*A acção administrativa especial é o meio processual adequado a impugnar contenciosamente o acto lesivo praticado pela Direcção Geral de Impostos que determina a correcção da declaração de IRS submetida via internet, substituindo o anexo B pelo anexo C.*”.

No entanto, não tendo o Requerente atacado o ato destacável nos termos mencionados, não ficou precludido o seu direito de impugnar a liquidação subsequente, com fundamento em qualquer ilegalidade, conforme o artigo 99.º, do CPPT.

Os juros compensatórios integram-se na própria dívida de imposto, com a qual são conjuntamente liquidados e são devidos quando, por facto imputável ao sujeito passivo, seja retardada a liquidação do tributo, entendendo-se como imputável ao sujeito passivo a falta de entrega da declaração legalmente devida, dentro do respetivo prazo (cfr. o artigo 35.º, n.ºs 1, 6 e 8, da LGT).

Não podendo a determinação dos rendimentos do Requerente ser efetuada de acordo com o regime simplificado de tributação, pelos motivos já expostos, não tendo este procedido à apresentação da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2014, com inclusão do anexo C (rendimentos da categoria B – regime da contabilidade organizada), de acordo com a notificação que lhe foi dirigida para o efeito, e carecendo de base legal o pretendido efeito suspensivo do recurso hierárquico do despacho de indeferimento do pedido de enquadramento no regime simplificado, nada há a censurar à liquidação de juros compensatórios efetuada conjuntamente com a liquidação de IRS, devendo ambas manter-se.

(ii) Do vício de falta de fundamentação:

Invoca ainda o Requerente o vício de falta de fundamentação da liquidação emitida oficiosamente e não com base na declaração de rendimentos por si apresentada.

Nos termos do n.º 2 do artigo 77.º, da LGT, “*A fundamentação dos atos tributários pode ser efetuada de forma sumária, devendo conter as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo*”, podendo, nos termos do n.º 1 do mesmo artigo, “*consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas*”.

Atendendo à função garantística do direito à fundamentação, o que se exige é que a mesma dê aos interessados a possibilidade de poderem impugnar judicialmente os atos

lesivos dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, com completo conhecimento das razões que os motivaram.

No caso concreto dos autos, o conjunto de circunstâncias que precedeu a liquidação oficiosa de IRS impugnada, nomeadamente a recusa de aceitação da declaração de alterações apresentada pelo Requerente, a fundamentação da decisão de indeferimento do pedido de enquadramento no regime simplificado para o ano de 2014 (projeto de decisão e posterior despacho da Senhora Diretora de Serviços do IRS, de 23/02/2017), bem como a notificação que lhe foi expedida pelo ofício n.º..., da Direção de Finanças de Braga, de 07/04/2017, para apresentação da declaração modelo 3 de IRS do ano de 2014, com indicação de que “Os rendimentos referentes à categoria B devem ser declarados no anexo C”, constitui fundamentação suficiente, clara e acessível para a prática do ato tributário impugnado, nos termos em que o foi.

Conclui-se, pois, que as liquidações de IRS do ano de 2014 e respetivos juros compensatórios, fundadas em elementos que o Requerente bem conhecia, não padecem do vício de falta de fundamentação que lhes vem imputado.

Coisa diferente é saber se tal fundamentação consta da demonstração da liquidação e da nota de cobrança a ela anexa e se, delas não constando, tal facto equivale à falta de fundamentação.

Tem o Supremo Tribunal Administrativo (STA) reiteradamente entendido que “A falta de fundamentação do ato não se confunde com a falta de notificação dos fundamentos do mesmo, sendo que só a primeira constitui invalidade do ato”⁸ e que “uma coisa é a fundamentação do ato e outra é a comunicação desses fundamentos ao interessado: enquanto aquela constitui um vício suscetível de determinar a anulação do ato que dela padeça, o incumprimento ou cumprimento defeituoso do dever de comunicação dos fundamentos não se podem refletir na validade do ato comunicado”⁹.

Quando a notificação não contenha a fundamentação do ato notificado, permite-se ao seu destinatário a sanção dessa deficiência através do expediente previsto no n.º 1 do

⁸ - Cfr. o Acórdão do STA, de 9/11/2016, Proc.º n.º 01118/15.

⁹ - Acórdão do STA, de 16/11/16, Proc.º n.º 0954/16

artigo 37.º, do CPPT, ou seja, mediante pedido de certidão que contenha a fundamentação omitida, com efeito suspensivo do prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial adequado à tutela do direito ofendido (n.º 2 do mesmo artigo).

Nestes termos, no caso de a AT não satisfazer a pretensão ou a certidão requerida não contiver a fundamentação omitida, *“o interessado poderá, naturalmente, procurar suprir a deficiência por si próprio, dirigindo-se aos serviços e consultando o processo em que foi praticado o ato, a fim de tomar conhecimento dos elementos que lhe interessa conhecer. No entanto, não é obrigado a fazê-lo, tendo o direito de reagir contenciosamente contra a inércia ou persistência na omissão por parte da Administração tributária através de intimação para passagem de certidões, prevista no art. 146.º, n.º 1, do CPPT e nos arts. 104.º a 108.º do CPTA.”*¹⁰.

No caso dos autos, ainda que deva entender-se que a notificação da liquidação ora impugnada não foi acompanhada da fundamentação devida, poderia o Requerente dela ter pedido certidão, nos termos do artigo 37.º, do CPPT e, não o tendo feito, ficou sanada a eventual falta de notificação da fundamentação legalmente exigida.

IV. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se em, julgando improcedente o presente pedido de pronúncia arbitral, manter as liquidações de IRS e juros compensatórios do exercício de 2014, absolvendo a AT de todos os pedidos.

VALOR DO PROCESSO: De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, 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 valor de € 19 461,70 (dezanove mil, quatrocentos e sessenta e um euros e setenta cêntimos).

¹⁰ - Jorge Lopes de Sousa, “Código de Procedimento e de Processo Tributário” Anotado e Comentado, Volume I, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 352.

CUSTAS: Calculadas de acordo com o artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária e da Tabela I a ele anexa, no valor de € 1 224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros), a cargo dos Requerentes.

Notifique-se.

Lisboa, 12 de março de 2018.

O Árbitro,

/Mariana Vargas/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.