

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 434/2017-T

Tema: IRS – Regime simplificado – Contabilidade organizada – Enquadramento automático.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro João Taborda da Gama, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 20-09-2017, decide no seguinte:

Relatório

- 1.** A..., NIF ..., residente na Rua ..., ..., ...-... Porto, (doravante designada por “Requerente”), apresentou um pedido de constituição de tribunal arbitral, 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), em que é Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante designada por “AT”).
- 2.** O Requerente pede a declaração de ilegalidade do despacho de indeferimento de 20-04-2017, da Diretora Adjunta da Direção de Finanças de Porto, no pedido de revisão n.º ...2016... do enquadramento no regime de contabilidade organizada para o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), do ano de 2014 e a consequente anulação do ato tributário de liquidação n.º 2015..., de 29-07-2015
- 3.** O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 18-07-2017. 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 RJAT, na 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 o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 05-09-2017 foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, 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.
5. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o tribunal arbitral foi constituído em 20-09-2017.
6. Por despacho de 08-01-2018 foi dispensada reunião e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas.
7. As Partes não apresentaram alegações.
8. O tribunal arbitral foi regularmente constituído (artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de janeiro), e é competente.
9. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão devidamente representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março).
10. O processo não enferma de nulidades.

Exceções

A AT suscita a questão da incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria. Segundo, a AT está em causa a apreciação de um ato de enquadramento do sujeito passivo numa forma de determinação da matéria coletável, ato que não integra os atos suscetíveis de serem apreciados em sede arbitral.

O Requerente peticionou a anulação do despacho de indeferimento do seu pedido de revisão e a *“consequente anulação do ato tributário de liquidação n.º 2015..., que originou o valo a pagar de €2.847,78, emitida em 2015.07.29”* e, no final do seu articulado *“deverá considerar-se ilegal a liquidação de Imposto de IRS/2014 n.º 2015...”*.

Segundo o artigo 2.º, n.º 1 do RJAT, de entre as pretensões cuja apreciação cabe na competência dos tribunais arbitrais encontra-se “*declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos*”, precisamente aquilo que o Requerente peticiona e que constitui o objeto do presente processo, sendo, portanto, evidente a competência do Tribunal.

A tese da AT - de que estaria aqui em causa o ato de enquadramento no regime simplificado, ato esse fora da competência dos tribunais arbitrais - é alheia ao facto de o Requerente ter definido o objeto do processo por referência a um ato de liquidação de IRS e ignora o princípio da impugnação unitária (artigo 54.º do CPPT). Mas é uma construção processual cuja artificialidade é tanto mais patente quanto o ato de enquadramento tributário que seria em seu entender o objeto do processo foi um ato automático, não comunicado ao contribuinte e cujos efeitos este – e nem sequer a fundamentação – apenas começou a ter conhecimento quando tentou submeter a sua declaração de IRS.

Por se tratar de um pedido de apreciação de uma pretensão de declaração de ilegalidade de um ato de liquidação de IRS o Tribunal é competente.

No mesmo sentido foi decidida a questão nos processos n.º 530/2017-T, de 28-03-2018; n.º 295/2017-T, de 27-10-2017 e n.º 114/2017-T, de 20-09-2017.

Matéria de facto

3.1 Factos provados

Com base nos elementos que constam do processo e do processo administrativo junto aos autos, consideram-se provados os seguintes factos:

- A) O Requerente entregou em 12.01.2000 uma declaração de alterações de atividade na qual optou pelo regime da contabilidade organizada para a tributação dos rendimentos da Categoria B.

- B)** Após esta data, o requerente não voltou a exercer qualquer opção quanto à forma de determinação dos rendimentos da Categoria B.
- C)** Em 13-05-2015 entregou a sua declaração modelo 3 de IRS relativa aos rendimentos de 2014, determinando os seus rendimentos da Categoria B através da contabilidade organizada.
- D)** Em 21.05.2015 foi notificado de uma “incompatibilidade entre o anexo e a opção em cadastro”.
- E)** Em data que não se apurou, mas com base na declaração de rendimentos relativa ao ano de 2013, a AT havia oficiosamente alterado a forma de determinação dos rendimentos da categoria B do Requerente, passando a enquadrá-lo no regime simplificado de tributação, atribuindo a esse novo enquadramento efeitos para o período compreendido entre 01-01-2014 e 31-12-2016.
- F)** A alteração da forma de tributação e o enquadramento no cadastro daí resultante não foram comunicados ao Requerente.
- G)** Em virtude da incompatibilidade acima referida, o Requerente apresentou em 28-07-2015 nova declaração modelo 3 de IRS, determinando o enquadramento dos seus rendimentos no regime simplificado.
- H)** Em 29-07-2015 foi emitida a liquidação de IRS 2015... que decorre da aplicação do regime simplificado de tributação aos rendimentos da Categoria B do Requerente.
- I)** O Requerente pagou o imposto relativo à liquidação acima referida.
- J)** O Requerente apresentou um pedido de revisão do ato tributário de liquidação ao abrigo do artigo 78.º da Lei Geral Tributária.
- K)** O Pedido de Revisão foi integralmente indeferido em 20-04-2017.

3.2 Factos não provados

Não existem factos relevantes para a decisão da causa que devam considerar-se não provados.

3.3 Fundamentação da fixação da matéria de facto

Os factos provados baseiam-se na apreciação dos documentos juntos aos autos e no processo administrativo.

Matéria de direito

4.1 Regime de determinação dos rendimentos de 2014

A questão a apreciar é a de saber se os rendimentos da Categoria B do Requerente relativos ao ano de 2014 devem ser determinados de acordo com o regime simplificado – como pretende a AT – ou de acordo com o regime da contabilidade organizada – como pretende o sujeito passivo.

No ano de 2014, o Código do IRS determinava o seguinte:

“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 (euro) 200 000. (Redacção dada pela Lei n.º 83-C/2013 - 31/12)

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. (Redacção do DL 211/2005-07/12)

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

a) Na declaração de início de actividade;

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.(Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)

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, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido. (Redacção da Lei 53-A/2006-29/12)

(...)”

No caso presente, ficou provado que o Requerente tinha exercido a sua opção de tributação pelo regime da contabilidade organizada em janeiro de 2001. A regra que se extrai do transcrito artigo 28.º é a de que tendo um contribuinte exercido a opção pelo modo de tributação este deve manter-se até que ele volte a exercer a sua opção, ou até à verificação de um facto a que a lei imponha como consequência a alteração do regime de tributação.

Ora não tendo o Requerente alterado a sua opção feita em 2001 pela tributação de acordo com as regras da contabilidade organizada, apenas poderia ter sido enquadrado no regime simplificado se se tivesse verificado algum facto para o qual a lei previsse esta consequência, o que também não se verificou. Com efeito, o facto alegado pela AT – o contribuinte no exercício de 2013 ter tido um montante ilíquido de rendimentos da categoria B inferiores a € 200.000 – não tem como consequência a inclusão automática dos contribuintes no regime simplificado. A previsão de um limite máximo para o regime simplificado faz sim com que contribuintes que ultrapassem esse limite sejam enquadrados na contabilidade organizada em exercícios seguintes. É uma regra que tem como objetivo que contribuintes com rendimentos acima de um determinado nível não possam beneficiar das vantagens relativas do regime simplificado (que contém uma presunção de custos e abdica de deveres de cooperação intensos), até por se tratar de contribuintes previsivelmente com uma estrutura e escala maiores. O facto de um contribuinte que realizou no passado de forma válida a sua opção pelo regime de determinação de rendimentos com base na contabilidade organizada ter, num determinado exercício, um rendimento abaixo do limite máximo para se poder, querendo, enquadrar no regime

simplificado, não significa que a AT possa revogar a opção de enquadramento feita pelo próprio contribuinte nos termos do mesmo artigo 28.º, passando a determinar os seus rendimentos de Categoria B com base no regime simplificado, regime em relação ao qual ele nunca optou.

Como é referido abundantemente na doutrina, as características presuntivas do regime simplificado afastam a tributação do seu objetivo de tributar o rendimento real, expressão mais perfeita da capacidade contributiva, e por isso deve ser sempre privilegiada a tributação com base na contabilidade organizada, ou pelo menos dar-se aos contribuintes o direito de por ela optar. Foi esse o direito que o Requerente exerceu em 2001 e que, até que o mesmo o exerça de um modo diferente, ou se verifiquem factos legalmente previstos que afastem a sua opção, deve ser respeitado por todos os atos de liquidação sob pena de serem inválidos, como é o caso daquele que constitui o objeto de presente processo. (Por todos, J. L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*³, Coimbra, 2007, 328 “*estamos perante um sistema que, não sendo optativo, seria inconstitucional por violar o princípio da tributação segundo o rendimento real*” e SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, 2015, 301 “*a tributação dos rendimentos reais pode ceder também nos casos comuns em que os pequenos contribuintes optam pela aplicação do regime simplificado de tributação previsto no Código do IRS, sofrendo uma tributação por estimativa que tem a vantagem relativa de os dispensar de contabilidade organizada e de diversos deveres acessórios*”).

A solução que sustentamos é também aquela que se encontra na jurisprudência superior e arbitral.

Sobre esta matéria afirmou o STA que “*nos termos do disposto no art.º 28.º do CIRS a determinação dos rendimentos empresariais pode fazer-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade. Se a permanência no regime simplificado implica que os sujeitos passivos, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de (euro) 200 000, não há*

qualquer requisito específico quanto ao valor dos rendimentos auferidos para que os mesmos possam optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade. Na presente situação os recorridos, na sua declaração de 2009 optaram pela tributação com base na contabilidade tendo, desde então mantido essa opção, como resulta das suas declarações, mesmo quando o montante anual ilíquido de rendimentos foi inferior a (euro) 200 000. Assim, a Administração Tributária não podia ter-se substituído aos contribuintes nessa opção, porque não foi ultrapassado o período mínimo de permanência no regime escolhido, mas, sobretudo, porque apenas os sujeitos passivos podem optar por diverso regime, excepto quando estando enquadrados no regime simplificado excederem o montante de rendimentos antes indicado por dois períodos sucessivos – art.º 28.º, n.º 6 do CIRS. A regra da tributação dos rendimentos empresariais é com base na contabilidade que deve espelhar, segundo as regras contabilísticas internacionais a realidade empresarial. Tal tem vindo a ser a interpretação conferida ao referido preceito por diversas decisões do Supremo Tribunal Administrativo de que são exemplo as mencionadas na sentença recorrida”. (AcSTA P. 01536/15, de 11-05-2016).

No mesmo sentido do STA têm decidido os tribunais arbitrais constituídos no âmbito do CAAD em casos idênticos ao que aqui se decide (Processos n.º 484/2017-T, de 27-03-2018; 114/2017-T, de 20-09-2017; 97/2017-T, de 19-02-2018; 760/2015-T, de 01-03-2015).

Por tudo quanto se disse, é ilegal a liquidação de IRS em crise uma vez que teve por base a determinação de rendimentos tributáveis do sujeito passivo em violação do disposto no artigo 28.º do Código do IRS.

Juros indemnizatórios

O Requerente pede ainda juros indemnizatórios pelo pagamento indevido do Imposto.

Estabelece o n.º 1 do artigo 43.º da Lei Geral Tributária (LGT) que 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. De acordo com o número 5, do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária é devido o pagamento de juros, independentemente da sua natureza, nos termos previstos na LGT e no CPPT. Para que haja lugar ao reconhecimento do direito a juros indemnizatório é necessário que no processo se determine que na liquidação “*houve erro imputável aos serviços*”, entendido este como o “*erro sobre os pressupostos de facto ou de direito imputável à Administração Fiscal*”.

No caso vertente, este requisito verifica-se na medida em que foi a AT que procedeu oficiosamente à alteração do enquadramento do modo de determinação dos rendimentos da Categoria B do sujeito passivo, passando a enquadrá-lo no regime simplificado de tributação em violação das leis aplicáveis.

Termos em que, se condena a Autoridade Tributária no reembolso dos valores pagos e no pagamento de juros indemnizatórios incidentes sobre os referidos montantes nos termos do artigo 43.º da Lei Geral Tributária.

Decisão

Nestes termos, decide este Tribunal Arbitral:

- (i) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral, com a conseqüente anulação da liquidação impugnada, com todas as conseqüências legais, desde logo o reembolso ao Requerente dos montantes por ela pagos, relativamente à liquidação ora anulada;
- (ii) Julgar procedente o pedido de condenação da Requerida no pagamento ao Requerente de juros indemnizatórios, à taxa legal, sendo eles contados desde a data do pagamento da quantia até à data do seu integral reembolso.

2. Valor do processo

De harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de €2.847,78 (dois mil, oitocentos e quarenta e sete euros e setenta e oito cêntimos).

3. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 612,00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 17 de maio de 2018

O Árbitro,

(João Taborda da Gama)