

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 323/2018-T**

**Tema: IRS – Opção pelo regime de contabilidade organizada – Regime simplificado.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Juiz José Poças Falcão (árbitro-presidente), Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma e Dra. Rita Guerra Alves (árbitros vogais), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o presente Tribunal Arbitral, acordam o seguinte:

### **I – RELATÓRIO**

**A...**, contribuinte n.º ..., e mulher **B...**, contribuinte n.º..., ambos com domicílio na Rua ..., ..., ..., ...-... ...– Matosinhos, (doravante designados em conjunto como “Requerentes”), apresentaram o pedido de constituição de Tribunal Arbitral em matéria tributária e pedido de pronúncia arbitral, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, ou RJAT), visando a declaração de ilegalidade e anulação da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), n.º 2018... no valor a pagar de € 160.731,58 e da liquidação de Juros n.º 2018... de 20/04/2018 valor de €16.770,47, referentes ao ano de 2014, que fixou um imposto total a pagar de € **177.502,05** (cento e setenta e sete mil quinhentos e dois euros e cinco cêntimos).

Os Requerentes pedem também a devolução do imposto pago indevidamente, acrescido de juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**.

O pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 10-7-2018.

Em 30-08-2018, 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 redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou como árbitros do Tribunal Arbitral coletivo os ora signatários, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Nessa mesma data, foram as partes devidamente 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.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redacção introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 19-09-2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou a sua resposta, suscitando a questão da incompetência material do Tribunal Arbitral e defendeu a improcedência do pedido.

Por despacho de 11-06-2018 foi dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e decidido que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas em simultâneo pelo período de 20 dias.

Os Requerentes apresentaram alegações. A Autoridade Tributaria não apresentou as suas alegações.

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro.

As Partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão 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).

O processo não enferma de nulidades.

### **I-1 - CAUSA DE PEDIR**

1. A fundamentar o seu pedido de pronúncia arbitral os Requerentes alegaram, com vista à declaração de ilegalidade do ato tributário, o seguinte:

- a) Na sua declaração de início de atividade, a vigorar a partir de 2013-02-28, o Requerente (A...), na qualidade de empresário em nome individual, definiu o seu enquadramento como sendo o Regime da Contabilidade Organizada.
- b) Nenhuma vicissitude tendo ocorrido quanto ao IRS de 2013, dentro do prazo legal os Requerentes apresentaram a sua declaração de IRS de 2014, de acordo com a qual o Rendimento Global foi de €9.700,00, as Deduções específicas de 4.104,00 e o Rendimento Coletável de €5.596,00, dando um IRS a receber de €2.972,89.
- c) Quando pretenderam entregar a declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2014, foram surpreendidos pela impossibilidade de entrega do Anexo C, relativo à contabilidade organizada, em consequência de um alegado enquadramento feito pela AT, no regime simplificado, do qual nunca foram notificados.
- d) Sustentam os Requerente que pelo ofício n.º ... de 2015-07-29, entendeu a Direção de Serviços de Registo de Contribuintes da AT que, pelo facto de não ter atingido em 2013 o montante previsto no n.º 2 do art. 28º do CIRS, à data de 150.000€ e atualmente de 200.000€, tinha o Requerente que ter optado pelo regime de contabilidade organizada até ao final do mês de Março de 2014, sob pena de ser automaticamente enquadrado no regime simplificado no triénio 2014-01-01 a 2016-12-31, supostamente por força da al. b) do n.º 4 do art. 28º do CIRS.
- e) Argumentam os Requerentes que feita a opção pelo regime da contabilidade organizada logo com a Declaração de Início de Atividade, em 28-02-2013, tal

opção era válida para o triénio 2013 a 2015 e doravante, o que deverá ser reconhecido, mas que a AT persiste em não reconhecer.

- f) Mais sustenta, de acordo com a Liquidação oficiosa em crise, foi fixado que os Contribuintes tiveram um Rendimento Global de €320.248,01, as mesmas Deduções específicas e um Rendimento Coletável de €316.144,01, dando um IRS a pagar de €160.731,58, bem como juros compensatórios no valor de €16.770,47.
- g) Os Requerentes defendem a caducidade da liquidação impugnada, argumentado, não obstante o IRS em causa ser o referente ao ano de 2014, os atos descritos no introito do presente pedido de pronúncia arbitral são de 2018, designadamente a Liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., referente ao ano de 2014, notificada em 27/04/2018, termos em que, quer por violação do prazo previsto no Artigo 77.º n.º 1 al. c) do CIRS, quer por violação do n.º 2 do art. 45º da LGT (por remissão do Artigo 92.º do CIRS), é manifesta a caducidade da Liquidação oficiosa em crise, o que deverá ser declarado.
- h) Defendem os Requerentes o errado enquadramento oficioso no regime simplificado, argumentando: a opção pelo Contribuinte do regime da contabilidade organizada logo com a Declaração de Início de Atividade, em 28-02-2013, tal opção era válida para o triénio 2013 a 2015 e doravante. Não tendo sido feita qualquer opção pelo regime simplificado, o Requerente deve ser tributado em 2014 pelo mesmo regime que em 2013, o que só não aconteceu por imposição da Autoridade Tributária e Aduaneira que, face aos condicionalismos informáticos de submissão das declarações eletrónicas, não permitiu que o Requerente apresentasse o Anexo C, correspondente ao regime de contabilidade organizada.
- i) Mais defendem os Requerentes a ilegalidade de que padece a liquidação oficiosa em crise reside, porque, ainda que tivesse sido correta a tributação pelo regime simplificado, nunca a AT poderia ter procedido como procedeu, tributando-o pelo coeficiente mais gravoso e como se nenhuns dados a AT tivesse deste contribuinte, designadamente quanto a custos, contribuinte que tudo apresentou excepto fazer a vontade à AT de apresentar o Anexo do regime simplificado.

- j) Terminam os Requerentes sustentando a total procedência do presente pedido de pronúncia arbitral e, conseqüentemente, ser declarada a tripla ilegalidade de que padecem as liquidações descritas no introito deste Pedido de Pronúncia Arbitral, a primeira, por caducidade, a segunda, porque não poderia ser enquadrado oficiosamente no regime simplificado e a terceira, porque, ainda que tivesse sido correta a tributação pelo regime simplificado, nunca a AT poderia ter procedido como procedeu, tributando-o pelo coeficiente mais gravoso e como se nenhuns dados a AT tivesse deste contribuinte, designadamente quanto a custos, com todas as conseqüências legais.

## **I-2 DA RESPOSTA DA REQUERIDA**

**3.** A Requerida, devidamente notificada para o efeito, apresentou tempestivamente a sua resposta na qual, em síntese abreviada, além de suscitar a incompetência material deste Tribunal Arbitral, alegou, sem prescindir da invocação da sobredita exceção dilatória, o seguinte:

- a) O Requerente encontra-se coletado na atividade de “Comércio de veículos automóveis ligeiros” (CAE 047210), desde 2013-02-28, tendo optado na declaração de início de atividade pelo regime de contabilidade organizada, relativamente aos rendimentos de categoria B.
- b) O Requerente iniciou a sua atividade em 2013-02-28, tendo nesse ano optado pelo regime da contabilidade organizada, no qual ficou enquadrado.
- c) No ano de início de atividade (2013), o enquadramento é efetuado, verificados os demais pressupostos, em conformidade com o valor anual de proveitos estimados, constantes da declaração de início de atividade, conforme dispõe o n.º 10 do art. 28.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
- d) A Lei n.º 83-C/2013, de 1 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, alterou o limite previsto no n.º 2 do art. 28.º do CIRS para € 200.00,00, com

as consequentes implicações ao nível do enquadramento dos sujeitos passivos no regime simplificado.

- e) Em 2013, como o Requerente declarou um rendimento de € 181.478,56, (vendas) e €5.951,95 (prestação de serviços), ficou enquadrado para o ano de 2014 no regime simplificado, uma vez que o rendimento anual ilíquido da categoria B em 2013 foi inferior a € 200.000,00
- f) Assim, para que o Requerente se mantivesse no regime da contabilidade organizada, e atendendo a que o rendimento auferido em 2013, foi inferior ao limite legal, teria de exercer a opção pela tributação segundo o regime de contabilidade organizada, o que não fez, pelo que ficou enquadrado no regime simplificado.
- g) Só assim não seria se o Requerente tivesse exercido a opção de tributação pelo regime de contabilidade organizada até ao final do mês de março de 2014.
- h) Donde se conclui que se o Requerente pretendia continuar no regime de contabilidade organizada, quando em 2014 obteve rendimentos de valor inferior ao limite legal, era a ele que competia fazer a alteração para o regime de contabilidade organizada por opção.

### **I-3 QUESTÕES DECIDENDAS**

**4.** Atentas as posições das partes, adotadas nos argumentos por cada uma apresentados, são as seguintes as questões a apreciar e decidir:

- i) A incompetência do tribunal arbitral;
- ii) Ilegalidade dos atos tributários descritos a seguir, por caducidade
- iii) Ilegalidade dos atos tributários de liquidação em sede de liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) nº 2018.... no valor

a pagar de € 160.731,58 e demonstração de Liquidação de Juros n.º 2018 ... de 20/04/2018 valor de €16.770,47, referente ao ano de 2014, que fixou um imposto total a pagar de € 177.502,05 (cento e setenta e sete mil quinhentos e dois euros e cinco cêntimos).

iv) Juros indemnizatórios.

## II- QUESTÃO PRÉVIA: DA EXCEÇÃO DE INCOMPETÊNCIA DO TRIBUNAL

5. Importa apreciar previamente a questão da incompetência do tribunal arbitral, nos termos do artigo 13.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

6. Invoca a Requerida a exceção dilatória de incompetência absoluta do Tribunal Arbitral em razão da matéria, porque, no seu entender «o pedido em apreço se reconduz a um pedido de decisão arbitral que determine que a Requerente se encontrava enquadrada no regime de contabilidade organizada, nos anos 2014 e 2015» e «os Requerentes pretendem é a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária que enquadrava a Requerente no regime simplificado de tributação», que não constitui um ato enquadrável no artigo 2.º do RJAT.

7. Dos autos resulta que os Requerentes impugnaram expressamente o ato de liquidação de IRS referente ao ano de 2014, requerendo, a final, a sua anulação com a consequente restituição do imposto pago, assim como, a condenação da AT no pagamento de juros indemnizatórios.

8. Donde, o ato sindicado pelos Requerentes, e objeto mediato da presente ação arbitral é o ato de liquidação de IRS n.º 2018... .

9. De acordo com o disposto no artigo 2.º, n.º 1 alínea a) do RJAT, os tribunais arbitrais têm competência para declarar a “(...) *ilegalidade de atos de liquidação de*

*tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.*”, pelo que o Tribunal tem competência para apreciar a legalidade do ato de liquidação sindicado.

**10.** Quanto aos atos interlocutórios do procedimento de liquidação, inclusivamente os atos da AT de aplicar o regime simplificado não são impugnáveis autonomamente, por não serem lesivos, podendo ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida, por força do disposto no artigo 54.º do CPPT aplicável aos processos arbitrais tributários por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

**11.** Com efeito, sendo o procedimento de liquidação do imposto formado por uma série de atos preparatórios e instrumentais dirigidos à liquidação propriamente dita, tendencialmente só esta, na qualidade de ato tributário em sentido estrito, é suscetível de causar uma lesão objetiva, imediata e atual na esfera do contribuinte, constituindo por isso o ato contenciosamente impugnável. Porém, se lesivos nos termos expostos (objetiva, imediata e atualmente) ou mediante disposição expressa em sentido diverso, os atos interlocutórios do procedimento poderão ser objeto de impugnação contenciosa autónoma, assim o prevendo, *a contrario sensu*, o regime ínsito no artigo 54.º, primeira parte, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (“CPPT”), nos termos do qual *«salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são suscetíveis de impugnação contenciosa os atos interlocutórios do procedimento [...]»*.

**12.** Não obstante, prevê ainda a parte final do mesmo preceito legal que a não impugnabilidade autónoma em geral, ou a não impugnação autónoma *in casu*, ocorre sempre *«[...], sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida»*

**13.** No caso em apreço, os Requerentes impugnam o ato de liquidação, o qual teve por base, entre outros pressupostos, o enquadramento do Requerente no regime simplificado do IRS. E fazem-no atacando precisamente a legalidade desse ato de enquadramento. A petição dos Requerentes está, portanto de acordo com o princípio da impugnação unitária



do ato tributário, previsto no artigo 54º do CPPT e aplicável ao presente processo por força da al. a) do n. 1 do art.º 29º do RJAT.

**14.** Este entendimento é acolhido, entre outros, no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo datado de 13-11-2013, proferido no âmbito do processo n.º 0897/13 “(...)O artigo 54.º do CPPT consagra o denominado princípio da impugnação unitária, segundo o qual só é possível, em princípio, impugnar o ato final do procedimento, e não já os atos interlocutórios ou procedimentais, porquanto só o ato final atinge ou lesa, imediatamente, a esfera jurídica do contribuinte, fixando a posição da administração tributária perante este e definindo os seus direitos e obrigações. E dele resulta, ainda, que no contencioso tributário, ao contrário do que acontece atualmente no contencioso administrativo, o critério da impugnabilidade dos atos é o da sua lesividade imediata e atual (e não meramente potencial), ou, por outras palavras, depende da produção de **efeitos negativos imediatos** na esfera jurídica do contribuinte, pela violação dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos. Deste modo, os atos interlocutórios do procedimento tributário, sendo meramente instrumentais ou preparatórios da decisão final, ainda que ilegais, não são, em princípio, imediatamente lesivos dos interesses do contribuinte, pois a sua situação tributária não fica com eles definida ou resolvida. Na verdade, sendo o procedimento de liquidação tributária constituído por uma série de atos interligados e dirigidos à concretização de um resultado jurídico final, ou seja, à liquidação do montante do imposto que o contribuinte tem de entregar nos cofres do Estado, compreende-se que só o ato final (liquidação em sentido estrito) seja susceptível de afectar, de forma objectiva e imediata, a esfera jurídica do contribuinte, sendo esse, por conseguinte, o ato lesivo e contenciosamente impugnável.

**15.** Neste mesmo sentido foi já decidido em sede de jurisdição arbitral nos processos 266/2013-T, 253/2013-T, 97/2017T e 114/2017T.

**16.** É à face do pedido ou conjunto de pedidos que formulou o autor que se afere a adequação das formas de processo especiais, designadamente o processo arbitral. <sup>(1)</sup>

---

1 ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume II, páginas 288-289, ensina:

**17.** O artigo 54.º do CPPT expressamente prevê que qualquer ilegalidade cometida na pendência do procedimento possa ser invocada na impugnação da decisão final do procedimento.

**18.** Perante o exposto, nenhum reparo merece a pretensão manifestada pelos Requerentes no seu pedido de pronúncia arbitral, no sentido de ver declarada a ilegalidade da liquidação adicional de IRS acima identificada, porquanto, constituindo esta o ato final do procedimento tributário em referência, pode ser contestada com fundamento em quaisquer ilegalidades, incluindo as respeitantes a atos interlocutórios, tais como o de alteração oficiosa do enquadramento cadastral do Requerente em sede de IRS.

**19.** Sem prejuízo dos fundamentos (causa de pedir) alicerçantes do pedido de pronúncia arbitral, o certo é que este pedido tem por objeto a mencionada liquidação de imposto e não qualquer outro ato, pelo que o Tribunal Arbitral é competente para a apreciação da sua (i)legalidade nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a), do RJAT, não se verificando a exceção de incompetência absoluta, em razão da matéria, alegada pela Entidade Requerida.

**20.** Por isso, sendo pedida a declaração de ilegalidade de atos de liquidação, tem de se concluir este Tribunal Arbitral é competente para apreciar a pretensão dos Requerentes.

**21.** Por isso, improcede, assim, a exceção suscitada.

### **III- DO MÉRITO**

#### **III-1: OS FACTOS**

##### **III-1-1 FACTOS PROVADOS**

---

*«E como o fim para que, em cada caso concreto, se faz uso do processo se conhece através da petição inicial, pois que nesta é que o autor formula o seu pedido e o pedido enunciado pelo autor é que designa o fim a que o processo se destina, chega-se à conclusão seguinte: a questão da propriedade ou impropriedade, do processo especial é uma questão, pura e simples, de ajustamento do pedido da acção à finalidade para a qual a lei criou o respectivo processo especial».*

22. Consideram-se provados os seguintes factos:
23. Na declaração de início de atividade, a vigorar a partir de 2013-02-28, o Requerente – A..., na qualidade de empresário em nome individual, definiu o seu enquadramento como sendo o Regime da Contabilidade Organizada.
24. Nenhuma vicissitude tendo ocorrido quanto ao IRS de 2013, dentro do prazo legal os Requerentes apresentaram a sua declaração de IRS de 2014, de acordo com a qual o Rendimento Global foi de €9.700,00, as Deduções específicas de 4.104,00 e o Rendimento Coletável de €5.596,00, dando um IRS a receber de €2.972,89.
25. O IRS em causa é o referente ao ano de 2014.
26. Dentro do prazo legal, os Requerentes procederam à entrega da declaração anual de IRS referente ao ano de 2014 por via eletrónica.
27. Nessa declaração foram declarados os rendimentos da categoria B do Requerente-B...- e quantificados nos termos do regime de contabilidade organizada de IRS.
28. Os Requerentes não apresentaram o Modelo 3, solicitado pela AT, relativo ao ano de 2014 de acordo com o regime simplificado.
29. Os Requerentes na declaração Modelo 3 relativa ao ano de 2014, não lhes foi permitida a entrega do Anexo C, relativo à contabilidade organizada.
30. A AT procedeu unilateralmente ao enquadramento dos Requerentes no regime simplificado para o ano fiscal de 2014.
31. Os Requerentes não foram notificados do enquadramento feito pela AT, no regime simplificado.
32. Os Requerentes receberam da AT uma carta acusando a existência de divergências no IRS de 2014 “*existência de erros, após validação – C70-incompatibilidade entre o anexo enviado e opção em cadastro*”.

33. Essa divergência correspondia ao enquadramento do sujeito passivo marido para efeitos de apuramento do rendimento tributável da Categoria B de IRS no regime simplificado.
34. O gabinete responsável pela contabilidade do Requerente, denominado “C... Lda.”, através de D..., contactou por escrito a Direção de Finanças do Porto em 23/07/2014
35. Em 13/10/2015, os Requerentes, através dos seus mandatários, apresentaram um Requerimento junto da Direção de Serviços de Registo de Contribuintes da AT, expondo e requerendo o que peticiona neste pedido de pronúncia arbitral.
36. O requerimento de 13-10-2015 dos mandatários do Requerente foi indeferido através do Despacho de indeferimento de 2017.02.21, remetido pelo Serviço de Finanças de ... o Ofício n.º .../... de 2017-04-12.
37. Os Requerentes foram notificados do Ofício n.º 2018... de 2018-04-06, através do qual foi notificado “*o relatório definitivo*”.
38. Os Requerentes foram posteriormente notificados da Liquidação oficiosa de IRS n.º 2018..., referente ao ano de 2014, entregue em 27/04/2018, no valor a pagar de €160.731,58, bem como juros compensatórios no valor de €16.770,47 liquidados através da Demonstração de Liquidação de Juros vertida na compensação n.º 2018... de 20/04/2018.
39. É fundamentado que a liquidação oficiosa em crise é efetuada ao abrigo da alínea b) do n.º 1 do artigo 76.º do CIRS.
40. De acordo com a Liquidação oficiosa em crise, foi fixado um Rendimento Global de €320.248,01, as mesmas Deduções específicas e um Rendimento Coletável de €316.144,01, dando um IRS a pagar de €160.731,58.

### **III-1-2 FACTOS NÃO PROVADOS E FUNDAMENTAÇÃO DA FIXAÇÃO DA MATÉRIA DE FACTO**

41. Os factos dados como provados resulta da provatório documental junta ao pedido de pronúncia arbitral e ao processo administrativo.
42. Não há controvérsia sobre os factos relevantes para a decisão da causa.

### III-2 - MATÉRIA DE DIREITO

43. Atendendo às posições assumidas pelas partes, nos articulados apresentados, o *thema decidendum* a dirimir por este Tribunal Arbitral, prende-se com a interpretação e aplicação do regime previsto no artigo 28.º do CIRS na versão dada pela Lei n.º 83-C/2013, referente as formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, e consequente determinação do correto enquadramento em sede de IRS do ato de liquidação n.º 2018 ... relativo ao ano de 2014.
44. Atendendo à matéria de facto fixada como provada, iremos então determinar o direito aplicável, dando prioridade, em cumprimento do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 124º do CPPT, à análise dos vícios do ato de liquidação, cuja procedência determina uma mais estável e eficaz tutela dos interesses dos Requerentes.
45. Os Requerentes em suma, sustentam a opção do seu enquadramento como sendo o Regime da Contabilidade Organizada por virtude da sua Declaração de Início de Atividade efetuada em 2013-02-28, cuja opção era válida para o triénio 2013 a 2015 e doravante.
46. A Requerida, contra-argumentou, em suma, que com a Lei n.º 83-C/2013, de 1 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, se alterou o limite previsto no n.º 2 do art. 28.º do CIRS para € 200.00,00, com as consequentes implicações ao nível do enquadramento dos sujeitos passivos no regime simplificado, e como em 2013, os Requerentes declararam um rendimento de € 181.478,56, (vendas) e € 5.951,95 (prestação de serviços), ficou desse modo enquadrado para o ano de 2014 no regime simplificado, uma vez que o rendimento anual ilíquido da categoria B em 2013 foi inferior a €200.000,00.

**47.** Analisemos cada um dos pontos controvertidos. Os Requerentes optaram expressamente pela aplicação do regime de contabilidade organizada, na sua declaração de início de atividade em 2013, e referente ao ano fiscal de 2013 entregaram a sua declaração de rendimentos de acordo com o regime de contabilidade organizada.

**48.** Examinemos agora a legislação relevante, para o período fiscal de 2013, designadamente o artigo 28.º, n.º 2, do CIRS, na redação anterior à Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, respetivamente na redação do Decreto-Lei 211/2005, 7 de Dezembro, o qual estabelecia o valor de 150.000,00€ como limite máximo para aplicação do regime simplificado.

**49.** Com a redação da Lei n.º 83-C/2013, que veio aprovar o Orçamento do Estado para 2014, foi alterado o n.º 2 do artigo 28.º do CIRS, o qual passou a estabelecer o seguinte: 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.*

**50.** O n.º 2 do artigo 28.º do CIRC, vigente em 2013 quando os Requerentes iniciaram a sua atividade, apontava o seguinte « *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) 150 000.*» qualquer dos limites de volume de vendas ou valor ilíquido dos restantes rendimentos da categoria B .

**51.** Todavia, o artigo 28.º n.º 3 do CIRS na redação do Decreto-Lei 211/2005, 7 de Dezembro, versão que se mantém em vigor para ambos os períodos fiscais em questão (2013 e 2014), diz o seguinte: “*Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.*”

**52.** Por conseguinte os sujeitos passivos da categoria B de IRS podem ficar sujeitos ao regime de contabilidade por opção, ou, por imposição legal.

53. Da prova documental resulta que os Requerentes estão sujeitos ao regime de contabilidade organizada **por opção manifestada em 2013**.

54. Assim, o essencial da questão é saber se a opção inicial dos Requerentes pela aplicação do regime de contabilidade organizada, deixou de ter relevância pelo facto de, posteriormente, ser obrigatória a aplicação do novo regime.

55. Há, sobre esta questão, abundante jurisprudência que se seguirá de perto. Temos presente, em particular, as decisões do STA e do CAAD, que acolhemos sem reservas.

56. Assinale-se, de forma especial e ainda sobre esta matéria, o Acórdão para fixação de Jurisprudência, do Supremo Tribunal Administrativo, de 25 Outubro 2017, proferido no Processo 0474/17 (Relator ARAGÃO SEIA), onde se decidiu:

*"É fixada jurisprudência no sentido de que a opção feita na declaração de início de atividade pela aplicação do regime geral releva para os três exercícios seguintes, ainda que esse regime já resultasse obrigatório em face do volume total anual de proveitos estimado na declaração inicial. Apesar de o contribuinte não reunir os pressupostos de facto legalmente previstos para que lhe fosse aplicável automaticamente o regime simplificado de determinação do lucro tributável, ao formular a opção pelo regime geral de tributação, tal opção teria sempre a duração trienal. Deste modo, tem de concluir-se que foi ilegal a atuação da Administração Tributária ao enquadrar o contribuinte no regime simplificado de determinação do lucro tributável relativamente ao exercício de 2003."*

57. Nesse mesmo sentido o Supremo Tribunal Administrativo no acórdão de 11 de Maio de 2016, proferido no processo n.º 01536/15, doutrinou que «*tendo os contribuintes optado por serem tributados com base na sua contabilidade não pode a Administração Tributária vir a enquadrá-los no regime simplificado de tributação*».

58. Mais refere o mesmo acórdão, «*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».*

**59.** No mesmo sentido da jurisprudência do STA supra referida, já se pronunciaram, no âmbito da jurisprudência do CAAD as decisões proferidas nos processos nºs 772/2014T; 760/2015T; 434/2017T; 484/2017T; 114/2017T e 97/2017T. Dos quais transcrevemos, face da matéria de direito a dirimir neste processo ser idêntica à oportunamente decidida no âmbito do processo n.º 97/2017T, os fundamentos de direito neste aduzidos e que este Tribunal igualmente subscreve: *“Com a redacção que a Lei n.º Lei n.º 83-C/2013 - 31/12, de 29 de Dezembro deu ao n.º 5 do artigo 28.º, passou a existir um período mínimo de permanência no de três anos em qualquer dos regimes, «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, tendo sido efetuada a opção pelo regime de contabilidade organizadas e não tendo a Requerente comunicado a alteração do regime, a aplicação do regime de contabilidade organizada foi-se prorrogando, por períodos de três anos, sucessivamente até aos anos de 2014 e 2015, que estão aqui em causa.*

(...)

*A Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro, não alterou este regime, limitando-se, no que aqui interessa, a aumentar o valor de rendimentos a partir do qual é obrigatória a aplicação do regime de contabilidade organizada, não impondo a sua cessação.*

*Como se refere naquele acórdão n.º 01536/15, «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».*



*Não existe qualquer disposição legal que permita concluir que a opção pelo regime de contabilidade organizada deixe de ter relevância, pelo facto de passar a ser obrigatória a aplicação desse regime.”*

**60.** Retomemos o presente caso, e face à jurisprudência e legislação apresentada, e à prova dos Requerentes de opção pelo regime de contabilidade organizada, fica afastada a aplicação do regime simplificado, nos termos do artigo 28 n. 3 do CIRS na redação do Decreto-Lei 211/2005, 7 de Dezembro, versão que se mantem em vigor para ambos os períodos fiscais em questão (2013 e 2014).

**61.** Pelo exposto, não tendo sido efetuado pela Autoridade Tributária o enquadramento jurídico correto do facto tributário, não pode manter-se a liquidação objeto de impugnação, por ilegalidade (ex. vi. alínea a) do artigo 99º CPPT), vício consubstanciado num erro de direito, sendo este, a errónea interpretação do nº 5 do artigo 28º do CIRS.

**62.** Nos termos dos arts. 608º, n.º 2, 663º, n.º 2 e 679º do Código de Processo Civil por aplicação do artigo 29.º do RJAMT, o presente Tribunal Arbitral não se encontra obrigado a apreciar todos os argumentos alegados na petição inicial pela Requerente nem na resposta efetuada pela Requerida, quando a decisão fique prejudicada pela solução já dada e que se traduz na ilegalidade das liquidações.

**63.** Nestes termos as liquidações impugnadas, que assentam no pressuposto de que aos Requerentes seria aplicável o regime simplificado, enfermam de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação, nos termos do artigo 163.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, subsidiariamente aplicável nos termos do artigo 2.º, alínea c), da LGT.

### **III-3 - DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS.**

**64.** Peticionam ainda os Requerentes, o pagamento de juros indemnizatórios.

**65.** Perante o exposto, a liquidação do IRS, na parte abrangida pela anulação, resulta de erros de facto e de direito imputáveis exclusivamente à administração fiscal, na medida em que, os Requerentes cumpriram o seu dever de declaração.

66. Na verdade, ficou demonstrado que os Requerentes pagaram o imposto impugnado na parte superior ao que é devido. Desta forma e por força do disposto nos art.ºs 61.º do CPPT e 43.º da LGT, têm os Requerentes direito aos *juros indemnizatórios* devidos, juros esses que devem ser contabilizados desde a data do pagamento do imposto indevido (anulado) até à data da emissão da respetiva nota de crédito, cujo prazo para pagamento se conta da data de início do prazo para a execução espontânea da presente decisão (art.º 61.º, n.ºs 2.ª a 5, do CPPTRIB), tudo à taxa apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do artigo 43.º da LGT.

### III – 4 QUESTÕES DE CONHECIMENTO PREJUDICADO

67. Sendo de julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral por vício de violação de lei, que impede a prática eventual de novo ato com o mesmo sentido, fica prejudicado, por ser inútil a sua apreciação, o conhecimento das restantes questões suscitadas pelos Requerentes.

### IV -DECISÃO

68. De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a. Julgar improcedente a exceção suscitada pela Autoridade Tributária e Aduaneira;
- b. Julgar totalmente procedente o pedido de pronúncia arbitral;
- c. Declarar a ilegalidade e anular as liquidações de IRS n.ºs 2018... e demonstração de Liquidação de Juros n.º 2018...;
- d. Condenar a Autoridade Tributária e Aduaneira a reembolsar os Requerentes da quantia de € **177.502,05** (Cento e Setenta e Sete Mil Quinhentos e Dois Euros e Cinco Cêntimos), acrescida do pagamento de juros indemnizatórios já vencidos relativos ao período que mediou entre a data de pagamento do imposto até a sua devolução, bem como no pagamento dos juros indemnizatórios vincendos a contar da data da notificação da

decisão até efetivo e integral pagamento, tudo nos termos dos n.ºs 2.º a 5.º do art.º 61.º do CPPT, à taxa legal apurada de harmonia com o disposto no n.º 4.º do art.º 43.º da LGT.

#### **IV – 1 VALOR DO PROCESSO**

69. De harmonia com o disposto nos artigos 296.º, n.º 1, 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 € 177.502,05 (cento e setenta e sete mil quinhentos e dois euros e cinco cêntimos).

#### **IV – 2 CUSTAS**

70. Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em €3.672.00 nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo da Autoridade Tributária e Aduaneira.

Lisboa, 7 fevereiro de 2019

(José Poças Falcão - árbitro-presidente)

Prof.<sup>a</sup> Doutora Clotilde Celorico Palma

(árbitro vogal)

Dra. Rita Guerra Alves

(árbitro vogal)