

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 361/2022-T

Tema: IRS – Regime fiscal aplicável a ex-residentes; Rendimentos profissionais: Regime simplificado; Âmbito do conhecimento do Tribunal;

SUMÁRIO:

I. A norma do artigo 12.º-A, do Código do IRS, é uma norma excepcional, porquanto delimita negativamente os efeitos decorrentes das normas de incidência, exonerando os respetivos beneficiários do pagamento de IRS sobre “50% dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais”, nos termos e condições ali definidas.

II. Exercendo o Requerente uma atividade profissional especificamente prevista na Tabela a que se refere o artigo 151.º, do Código do IRS, o seu rendimento tributável da categoria B resulta da aplicação (parcialmente condicionada) do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º, do Código do IRS, à parte do rendimento não excluída de tributação pelo artigo 12.º-A, do mesmo Código.

III. Os rendimentos brutos sobre os quais incide a percentagem de 15%, para determinação do acréscimo ao rendimento tributável já apurado, não podem ser senão os rendimentos brutos sujeitos a imposto e dele não isentos.

IV. Não sendo essa a razão de ilegalidade e factual integrante da causa de pedir invocada pelo requerente e não constituindo objecto de conhecimento oficioso, nem de conhecimento superveniente, não pode o Tribunal debruçar-se sobre o mesmo, sob pena de excesso indevido de pronúncia.

DECISÃO ARBITRAL

O Árbitro Singular Dr. António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 24/8/2022, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o NIF ..., e domicílio na Rua ... Carcavelos, (Requerente), tendo interposto um pedido de Reclamação Graciosa apresentada contra a Liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), com o n.º 2021..., no valor total de € 113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos), relativa ao ano de 2020, o qual foi objecto de indeferimento, mas do qual pretende impugnar apenas a importância de € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos), veio nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e nos artigos 10.º, 15.º e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - “RJAT”) requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com pedido contra a supra identificada liquidação de IRS, pretendendo a sua anulação parcial, invocando que, entregou a sua declaração de rendimentos (Modelo 3 do IRS), relativa ao ano de 2020, com o número de identificação ...-...-..., a 2021-06-15, da qual resultou a nota de liquidação de IRS, com o número 2021..., com o valor a pagar de €113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos), mas do qual pretende impugnar apenas a importância de € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos), liquidação que não concorda por errada aplicação das deduções do regime simplificado em articulação com a aplicação do art.º 12.º-A, do CIRS, tendo pedido o reembolso do imposto pago em excesso, e o pagamento de juros indemnizatórios.

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 14.06.2022.

3. 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, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Singular, o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 04/08/2022 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. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 24/08/2022.

6. Por despacho desse mesmo dia nos termos do disposto no art.º 17.º, n.º 1, do RJAT, foi notificada a Requerida para, no prazo de 30 (trinta) dias, apresentar Resposta e proceder à junção no mesmo prazo, de cópia integral do processo administrativo, tendo a mesma em 30/9/2022, procedido à junção aos autos da sua Resposta e requerido a dispensa de apresentação do processo administrativo tributário em função dos documentos que já se encontravam juntos aos autos.

7. A Requerida defendeu-se por impugnação, advogando assim a improcedência do pedido.

8. Por despacho arbitral proferido em 03/10/2022, foi o Requerente notificado para indicar a que artigos pretendia a audição da prova testemunhal que arrolou, com a finalidade de se aferir da necessidade de inquirição da mesma, a que deu cumprimento por requerimento impetrado em 11/10/2022, informando que a inquirição da testemunha arrolada incidiria sobre a matéria de facto constante dos artigos 6.º a 24.º e 32.º a 34.º do Pedido Arbitral.

9. Por despacho arbitral proferido em 13/2/2023, foi prorrogado por dois meses o prazo para prolação da decisão arbitral nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 21.º n.º 2 do

RJAT, derivada da densidade da análise substancial necessária e da interposição das férias judiciais em Dezembro.

10. Por despacho arbitral proferido no dia 21/3/2023, foi decidida a dispensa da reunião prevista no art.º 18.º do RJAT, com fundamento nos artigos 16º-c), do RJAT e do princípio da proibição da prática de atos inúteis, considerando que (i) se trata, no caso, de processo não passível duma definição de tramites processuais específicos, diferentes dos comumente seguidos pelo CAAD na generalidade dos processos arbitrais e (ii) não se revela necessário o aperfeiçoamento dos articulados e de que os artigos sobre que incidiriam o testemunho, constituíam matéria exclusiva de Direito. Foi ainda decidida a dispensa da produção de alegações finais escritas, que a decisão final seria proferida e notificada nos prazos previstos no art.º 21.º do RJAT, devendo a Requerente dar oportuno cumprimento ao disposto no artigo 4º-3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributaria [pagamento, antes da decisão e pela forma regulamentar, do remanescente da taxa arbitral].

II. POSIÇÕES DE REQUERENTE E REQUERIDA

1.º POSIÇÃO DO REQUERENTE

O Requerente que havia interposto um pedido de Reclamação Graciosa apresentada contra a Liquidação de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), com o n.º 2021, no valor total de € 113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos), relativa ao ano de 2020, que foi objecto de indeferimento, mas do qual pretende impugnar apenas a importância de € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos), veio nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e nos artigos 10.º, 15.º e seguintes, todos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem Tributária - “RJAT”) requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com pedido contra a supra identificada liquidação de IRS, pretendendo a sua anulação parcial.

Invocou que, entregou a sua declaração de rendimentos (Modelo 3 do IRS), relativa ao ano de 2020, com o número de identificação ...-...-..., a 2021-06-15, da qual resultou a nota de

liquidação de IRS, com o número 2021...., com o valor a pagar de €113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos), liquidação que não concorda quanto à importância de € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos), por errada aplicação dos pressupostos e deduções do apuramento do rendimento colectável. com repercussão na aplicação do art.º 12.º-A, do CIRS, tendo pedido o reembolso do imposto pago em excesso, e o pagamento de juros indemnizatórios.

Nessa mesma Declaração de IRS do ano de 2020, o Requerente declarou ter auferido rendimentos de Categoria B (IRS) no montante de € 873.371,20 (oitocentos e setenta e três mil, trezentos e setenta e um euros e vinte cêntimos), referentes a prestações de serviços realizadas naquele ano e também rendimentos da Categoria A, no montante total de € 5.768,75 (cinco mil, setecentos e sessenta e oito euros e setenta e cinco cêntimos).

Tanto no Anexo A, como no Anexo B da Declaração de IRS, o contribuinte declarou optar pelo regime fiscal aplicável a ex-residentes, previsto no n.º 1 do artigo 12º-A do Código do IRS.

E, no que respeita ao regime subjacente aos rendimentos da Categoria B, o contribuinte encontrava-se enquadrado no regime simplificado de tributação, tal como é evidenciado na Declaração de IRS.¹

O Requerente defende em síntese, que o cálculo da exclusão de tributação de 50%, ao abrigo do art.º 12.º A, do CIRS, do rendimento profissional e comercial auferido, no caso de regime simplificado de tributação, deve incidir sobre o rendimento colectável apurado após o apuramento das deduções efectivas, pela aplicação do art.º 31.º, do CIRS, porquanto considera que esse é o rendimento efectivo.

2.º POSIÇÃO DA REQUERIDA

Na sua resposta, a Requerida AT defende-se por impugnação, defendendo a legalidade do indeferimento da reclamação graciosa e do correspondente acto de liquidação, pois, tratando-se

¹ Conforme o tipo de forma jurídica, o volume de negócios e a sua própria opção, o sujeito passivo poderá ficar abrangido pelo regime simplificado ou pelo regime da contabilidade organizada;

de uma norma de incidência de imposto, insere-se no Capítulo I do Código do IRS, sendo por isso a operação de redução de 50% dos rendimentos efetuada aos rendimentos brutos das categorias A e B, antes da aplicação das regras de determinação do rendimento coletável devendo em consequência o acto impugnado ser mantido na ordem jurídica por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos.

A fórmula aplicável que a Requerida defende “máxime”, no art.º 18.º da sua Resposta, não é igual à que serviu de fundamentação de indeferimento da reclamação graciosa. No entanto, o produto daí resultante é igual em função da propriedade comutativa da multiplicação.

III. DO SANEAMENTO

a) O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente 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 e não foram deduzidas excepções.

IV. Matéria de facto:

A. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. A..., residente na Rua ... Carcavelos é residente em Portugal para efeitos fiscais.

2. O Requerente apresentou a declaração modelo 3 de IRS referente ao ano de 2020, declaração de substituição em 15/6/2021, tendo na mesma declarado rendimentos de trabalho dependente e trabalho independente, com os anexos A, B, J, F e SS, tendo optado pela aplicação do regime fiscal aplicável a ex-residentes, relativamente aos rendimentos da categoria A e B (regime simplificado) que auferiu, a qual deu origem à liquidação de Imposto Sobre o

Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), com o n.º 2021..., no valor total de € 113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos);

3. O Requerente apresentou reclamação graciosa, relativamente à liquidação de IRS do ano de 2020, tendo sido elaborado o projecto de decisão, onde foi exarado em 2022/02/22, despacho no sentido do indeferimento do pedido, pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, por subdelegação.

4. O Requerente foi notificado, nos termos da al. b) do n.º 1 do artigo 60.º da LGT, para exercer o direito de audição prévia, no prazo de 15 (quinze) dias, através de ofício datado de 2022/02/22, expedido Via CTT em 2022/02/23, vindo a exercê-lo por carta registada em 2022/03/04 (entrada GPS 2022...), tendo a Requerida convertido o projecto de decisão em definitivo.

5. A Requerida como fundamento de indeferimento da reclamação graciosa defende, que o apuramento da matéria colectável quanto à Categoria B, deve determinar-se da seguinte forma:

- $873.731,20 * 0,75 = 655.298,40$ (alínea b) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS);
- $655.298,40 * 50\% = 327.514,20$ (n.º 1 do art.º 12.º-A do CIRS);
- $327.514,20 + (\text{€ } 873.371,20 * 15\% - \text{€}4.104,00) = 454.415,88$ (n.º 13 do art.º 31.º do CIRS)

Pelo que converteu o projecto de indeferimento da reclamação graciosa em decisão definitiva, por despacho exarado pela Chefe de Divisão de Justiça Administrativa da Direcção de Finanças de Lisboa, por subdelegação, em 15/3/2022.

6. O Requerente preencheu o rosto da Modelo 3 da seguinte forma:

| | | | |
|--|--|--|---|
|  <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS 75^o MODELO 3</p> | | <p align="center">Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 3 de IRS Via Internet</p> | |
| <p>Ano: 2020</p> | | <p align="center"><i>Elementos para validação do Comprovativo</i></p> | |
| <p>Identificação da Declaração: ...</p> | | <p>N.º de Contribuinte: ... Cód. Validação: ...</p> | |
| <p>Data de Receção: 2021-06-15</p> | | <p><small>Para validar este comprovativo acesse ao site www.portaldasfinancas.gov.pt, opção "Serviços > Outros Serviços > Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.</small></p> | |
| <p>3 NOME DO SUJEITO PASSIVO</p> | | | |
| <p>Sujeito Passivo A A...</p> | | <p>NIF 01 ...</p> | <p>DEFICIENTE GRAU: <input type="checkbox"/> FA: <input type="checkbox"/></p> |
| <p>4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO</p> | | | |
| <p>Casado <input type="checkbox"/> 01 <input checked="" type="checkbox"/> X Unido de facto <input type="checkbox"/> 02 Solteiro, divorciado ou separado judicialmente <input type="checkbox"/> 03 Viúvo <input type="checkbox"/> 04 Separado de facto <input type="checkbox"/> 05</p> | | | |

E preencheu o Anexo A da seguinte forma:

|  <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS 75^o MODELO 3 Anexo A</p> | | <p>1 CATEGORIAS A / H</p> <p align="center">TRABALHO DEPENDENTE PENSÕES</p> | <p>2 ANO DOS RENDIMENTOS</p> <p align="center">01 <input type="text" value="2020"/></p> | | | | |
|--|------------------------|---|---|---|-----------------|-----------------------|-----------------------|
| <p>3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)</p> | | | | | | | |
| <p>Sujeito passivo A NIF 01 <input type="text" value="..."/></p> | | <p>Sujeito passivo B NIF 02 <input type="text" value="..."/></p> | | | | | |
| <p>4 RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE E /OU PENSÕES OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS</p> | | | | | | | |
| <p>A RENDIMENTOS / RETENÇÕES / CONTRIBUIÇÕES OBRIGATÓRIAS / QUOTIZAÇÕES SINDICAIS</p> | | | | | | | |
| NIF da entidade pagadora | Código dos Rendimentos | Tributar | Rendimentos | Retenções na fonte | Contribuições | Retenção da sobretaxa | Quotizações sindicais |
| ... | 410 | A | 3.175,00 | 0,00 | 349,25 | | 0,00 |
| ... | 410 | A | 2.593,75 | 233,47 | 285,28 | | 0,00 |
| SOMA DE CONTROLO | | | 5.768,75 | 233,47 | 634,53 | 0,00 | 0,00 |
| <p>E REGIME FISCAL APLICÁVEL A EX-RESIDENTES (ARTIGO 12.º-A DO CIRS)</p> | | | | <p>Atos em que se tornou residente em Portugal (2019 ou 2020)</p> | <p>Titular</p> | | |
| <p>Se reúne os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 12.º-A do CIRS e mencionou rendimentos com o código 410 e ou 411, indique:</p> | | | | <p>2020</p> | <p>A</p> | | |
| <p>Se reúne os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 12.º-A do CIRS e mencionou rendimentos com o código 410 e ou 411, indique:</p> | | | | | | | |

E preencheu o Anexo B da seguinte forma:

| | | |
|--|--|--|
|  MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS  MODELO 3 Anexo B | 1 RENDIMENTOS DA CATEGORIA B REGIME SIMPLIFICADO / ATO ISOLADO Regime simplificado de tributação <input checked="" type="checkbox"/> 01 Ato isolado <input type="checkbox"/> 02 Profissionais, comerciais e industriais <input checked="" type="checkbox"/> 03 Agrícolas, silvícolas e pecuários <input type="checkbox"/> 04 | 2 ANO DOS RENDIMENTOS 01 2020 |
| | 3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S) Sujeito passivo A - NIF 01 ... Sujeito passivo B - NIF 02 ... | |
| A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO Este anexo respeita à atividade de herança indivisa? Sim <input type="checkbox"/> 03 Não <input checked="" type="checkbox"/> 04 Se assinalou SIM, indique o NIF da herança indivisa NIF do titular 05 ... NIF da herança indivisa 06 ... Código da tabela de atividades art.º 151.º do CIRS 07 ... Código CAE (Rendimentos profissionais, comerciais e industriais) 08 ... Código CAE (Rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários) 09 ... | | |
| B POSSUI ESTABELECIMENTO ESTÁVEL? Sim <input checked="" type="checkbox"/> 10 Não <input type="checkbox"/> 11 | | |
| C REGIME FISCAL APLICÁVEL A EX-RESIDENTES (ARTIGO 12.º-A DO CIRS) Se reúne os pressupostos e condições previstos nos n.ºs 1 e 2 do art.º 12.º-A do CIRS e pretende usufruir deste regime fiscal, indique o ano em que se tornou residente em Portugal (2019 ou 2020) 12 2020 | | |

| 4 RENDIMENTOS BRUTOS (OBTIDOS EM TERRITÓRIO PORTUGUÊS) | | |
|--|---|-------------------|
| A | RENDIMENTOS PROFISSIONAIS, COMERCIAIS E INDUSTRIAIS | VALOR |
| | Vendas de mercadorias e produtos | 401 |
| | Prestações de serviços de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas - anos 2015 e 2016 | 402 |
| | Prestações de serviços de atividades de restauração e bebidas | 415 |
| | Prestações de serviços de atividades hoteleiras e similares | 416 |
| | Prestações de serviços de atividades de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento | 417 |
| | Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS | 403 873.371,20 |
| | Rendimentos de prestações de serviços não previstos nos campos anteriores | 404 |
| | Propriedade intelectual (não abrangida pelo art.º 58.º do EBF), industrial ou de prestação de informações | 405 |
| | Propriedade intelectual (rendimentos abrangidos pelo art.º 58.º do EBF - parte não isenta) | 406 |
| | Saldo positivo das mais e menos-valias e restantes incrementos patrimoniais, com exceção das mencionadas no quadro 18 | 407 |
| | Rendimentos de atividades financeiras (Códigos CAE iniciados por 64, 65 ou 66) | 408 |
| | Serviços prestados por sócios a sociedades de profissionais do Regime de Transparência Fiscal | 409 |
| | Serviços prestados por sócios a sociedades onde detenham partes de capital ou direitos de voto, nas condições previstas nos n.ºs 1 e 2 da subalínea ii) da alínea g) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS | 418 |
| | Resultado positivo de rendimentos prediais | 410 |
| | Rendimentos de capitais imputáveis a atividade geradora de rendimentos da Categoria B | 411 |
| | Subsídios à exploração | 412 |
| | Outros subsídios | 413 |
| | Rendimentos da Categoria B não incluídos nos campos anteriores | 414 |
| | SOMA | 873.371,20 |

7. Resultando a seguinte liquidação:

| PERÍODO RENDIMENTOS | ACERTO | Nº LIQUIDAÇÃO | LIQUIDAÇÃO |
|-------------------------|------------|---------------|------------|
| 2020-01-01 a 2020-12-31 | 2021-06-22 | 2021 - ... | 2021-06-15 |

| NOTA DEMONSTRATIVA DA LIQUIDAÇÃO DO IMPOSTO | | | |
|---|---|----------|-------------------|
| 1 | Rendimento global | € | 457.300,25 |
| 2 | Deduções específicas | € | 2.884,37 |
| 3 | Perdas a recuperar | € | 0,00 |
| 4 | Abatimentos | € | 0,00 |
| 5 | Deduções ao rendimento | € | 0,00 |
| 6 | Rendimento coletável [1-(2+3+4+5)] | € | 454.415,88 |
| 7 | Quociente rendimentos anos anteriores/Propriedade intelectual | € | 0,00 |
| 8 | Rendimentos isentos englobados para determinação da | € | 0,00 |
| 9 | Total do rendimento para determinação da taxa (6+8- | € | 454.415,88 |
| 10 | Quociente familiar 1,00 ; taxa 48,000% | | |
| 11 | Importância apurada (9:coef. x taxa) | € | 218.119,62 |
| 12 | Parcela a abater | € | 8.401,21 |
| 13 | Imposto anos anteriores/Propriedade intelectual | € | 0,00 |
| 14 | Imposto correspondente a rendimentos isentos | € | 0,00 |
| 15 | Taxa Adicional [(170.000,00 x 2,500% + 204.415,88 x | € | 14.470,79 |
| 16 | Excesso em relação ao limite do quociente familiar | € | 0,00 |
| 17 | Imposto relativo a tributações autónomas | € | 1.498,44 |
| 18 | Coleta total [(11-12)x1,00+13-14+15+16+17] | € | 225.687,64 |
| 19 | Deduções à coleta | € | 980,56 |
| 20 | Benefício municipal (0,00% da coleta) | € | 0,00 |
| 21 | Acréscimos à coleta | € | 0,00 |
| 22 | Coleta líquida [18-19-20(>=0)+21] | € | 224.707,08 |
| 23 | Pagamentos por conta | € | 0,00 |
| 24 | Retenções na fonte | € | 110.804,91 |
| 25 | Imposto apurado [22-(23+24)] | € | 113.902,17 |
| 26 | Juros de retenção-poupança | € | 0,00 |
| 27 | Sobretaxa - resultado | € | 0,00 |
| 28 | Juros compensatórios | € | 0,00 |
| 29 | Juros indemnizatórios | € | 0,00 |
| VALOR A PAGAR: | | € | 113.902,17 |

8. O Requerente veio em 13/6/2022, requerer a constituição de Tribunal Arbitral, com pedido de declaração de ilegalidade do ato de Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), com o n.º 2021...., no valor total de € 113.902,17 (cento e treze mil, novecentos e dois euros e dezassete cêntimos), mas pedindo apenas a anulação parcial do montante de € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos).

Consideram-se provados todos os factos supra descritos.

B. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

C. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificadamente e no acervo probatório carreado para os autos, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

Apreciemos antes de passarmos à análise jurídica, da questão invocada pela Requerida quanto ao pedido de dispensa de apresentação do processo administrativo tributário, em face dos documentos que foram juntos aos autos.²

Dispõe o art.º 110.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário

Artigo 110.º

Contestação

1 - Recebida a petição, o juiz ordena a notificação do representante da Fazenda Pública para, no prazo de três meses, contestar e solicitar a produção de prova adicional, sem prejuízo do disposto na parte final do n.º 5 do artigo 112.º. (Redação da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

² Apesar de contraditoriamente no art.º 5.º da sua Resposta a Requerida ter escrito: “*Relativamente à matéria de facto com interesse para a boa decisão da causa a mesma encontra-se devidamente comprovada nos elementos que constituem o processo administrativo, que se junta em anexo e que aqui se dá por reproduzido para todos os devidos e legais efeitos, a qual, por não ter sido contestada pela Requerente, deve ser considerada assente em matéria de probatório.*”

2 - O juiz pode convidar o impugnante a suprir, no prazo que designar, qualquer deficiência ou irregularidade.

3 - O representante da Fazenda Pública deve solicitar, no prazo de três dias, o processo administrativo ao órgão periférico local da situação dos bens ou da liquidação, mas esse expediente não interfere no prazo da contestação previsto no n.º 1.

4 - Com a contestação, o representante da Fazenda Pública remete ao tribunal, por via eletrónica, o processo administrativo que lhe tenha sido enviado pelos serviços, para todos os efeitos legais. (Redação da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

5 - O juiz pode, a todo o tempo, ordenar ao serviço periférico local a remessa, por via eletrónica, do processo administrativo, mesmo na falta de contestação do representante da Fazenda Pública. (Redação da Lei n.º 118/2019, de 17 de setembro)

6 - A falta de contestação não representa a confissão dos factos articulados pelo impugnante.

7 - O juiz aprecia livremente a falta de contestação especificada dos factos. (Redação da Lei n.º 15/2001, de 5 de junho)

No nosso entendimento o número 5 não é aplicável, por desnecessário.

Sufragando esse entendimento, a falta de remessa do processo administrativo não possui qualquer efeito cominatório devendo ser apreciada livremente.

No caso dos autos é efectivamente verdade que o mesmo possui todos os elementos relevantes que em abstracto serão essenciais para uma tomada de decisão e que constituiriam o designado processo administrativo.³

Assim sendo, o processo administrativo não se afigura necessário, nem se justifica a aplicação do comando ínsito no número 5, pelo facto do processo deter todos os elementos necessários a uma adequada e completa apreciação da causa.

IV. Do Direito

As questões a dirimir nos presentes autos são as seguintes:

³ Novamente a Requerida escreve no art.º 9.º da sua resposta, “*O Requerente deduziu reclamação graciosa (8 doc. Junto com o pedido de pronúncia arbitral) que foi indeferida por se considerar que a liquidação impugnada não se mostrava inquinada de qualquer ilegalidade porquanto na determinação do rendimento coletável foram consideradas as normas legais aplicáveis.*”, mas o Requerente só juntou 5 documentos;

a. O rendimento coletável das categorias A e B, sujeito à exclusão prevista no art.º 12.º-A, do CIRS, encontra-se bem liquidado pela Requerida?

b. A ser julgada procedente a primeira questão, o Requerente tem direito ao reembolso do imposto pago em excesso, e ao pagamento de juros indemnizatórios.

O artigo 12.º-A do Código do IRS, acerca do regime fiscal aplicável a ex-residentes, dispunha à altura dos factos:

Regime fiscal aplicável a ex-residentes

(Artigo aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)

1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 16.º em 2019 ou 2020:

a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;

b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015;

c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

Nota: (segundo o art.º 259.º da Lei n.º 71/2018, de 31/12)

1 - O artigo 12.º-A do Código do IRS, aditado pela presente lei, aplica-se aos rendimentos auferidos no primeiro ano em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 e nos quatro anos seguintes, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas venham a preencher tais requisitos em 2020.

2 - As entidades que procedam à retenção na fonte dos rendimentos previstos no artigo 12.º-A do Código do IRS, nos anos em que vigore o respetivo regime, devem aplicar a taxa de retenção que resultar do despacho previsto no artigo 99.º-F e no artigo 101.º do Código do IRS a apenas metade dos rendimentos pagos ou colocados à disposição.⁴

⁴ A redacção actual é a seguinte:

Artigo 12.º - A

Regime fiscal aplicável a ex-residentes

(Artigo aditado pela Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro)

A questão dos presentes autos já foi abordada no âmbito do processo arbitral da CAAD número 168/2021, de 22/10/2021 e consultável em www.caad.org.pt.

O método exegético é um dos métodos possíveis de análise das normas jurídicas, debruçando-se sobre o seu texto, utilizando a perspectiva gramatical e sintáctica. Mas a nosso ver existem dois óbices iniciais.

Um primeiro, respeita ao facto do direito fiscal lidar muito com a contabilidade, ou o direito da contabilidade, que em Portugal é exíguo e por conseguinte ter obrigatoriamente componentes matemáticas e um outro, não se pode olhar apenas ao que designamos por sumário das decisões, pois antes dessa análise, é imperioso analisar o caso concreto que foi apreciado.

1 - São excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais dos sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.os 1 e 2 do artigo 16.º em 2019, 2020, 2021, 2022 ou 2023: (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27/06)

- a) Não tenham sido considerados residentes em território português em qualquer dos três anos anteriores;
- b) Tenham sido residentes em território português antes de 31 de dezembro de 2015, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2019 ou 2020, e antes de 31 de dezembro de 2017, 2018 e 2019, no caso dos sujeitos passivos que se tornem fiscalmente residentes em 2021, 2022 ou 2023, respetivamente; (Redação da Lei n.º 12/2022, de 27/06)
- c) Tenham a sua situação tributária regularizada.

2 - Não podem beneficiar do disposto no presente artigo os sujeitos passivos que tenham solicitado a sua inscrição como residente não habitual.

Nota: (segundo o art.º 280.º da Lei n.º 12/2022, de 27 de junho)

"1 - O artigo 12.º-A do Código do IRS, na redação dada presente lei, aplica-se aos rendimentos auferidos no primeiro ano em que o sujeito passivo reúna os requisitos previstos no seu n.º 1 e nos quatro anos seguintes, cessando a sua vigência após a produção de todos os seus efeitos em relação aos sujeitos passivos que apenas venham a preencher tais requisitos em 2023.

2 - As entidades que procedam à retenção na fonte dos rendimentos previstos no artigo 12.º-A do Código do IRS, nos anos em que vigore o respetivo regime, devem aplicar a taxa de retenção que resultar do despacho previsto no artigo 99.º-F e no artigo 101.º do Código do IRS a apenas metade dos rendimentos pagos ou colocados à disposição.

3 - Os sujeitos passivos que, reunindo os requisitos de aplicação do artigo 12.º-A do Código do IRS no ano de 2021, tenham já, à data de entrada em vigor da presente lei e em virtude da ausência de norma que lhes permitisse exercer uma opção por este regime, requerido a sua inscrição como residente não habitual até 31 de março de 2022 e entregado a declaração a que se refere o artigo 57.º do Código do IRS invocando tal estatuto, podem, até ao final de julho de 2022, substituir essa declaração, sem quaisquer ónus ou encargos, optando pelo regime do artigo 12.º-A do Código do IRS, na redação dada pela presente lei, caso em que se considera automaticamente cancelada a sua inscrição como residente não habitual.

4 - Os sujeitos passivos que, reunindo os requisitos de aplicação do artigo 12.º-A do Código do IRS no ano de 2021, tenham já, à data de entrada em vigor da presente lei e em virtude da ausência de norma que lhes permitisse exercer uma opção por este regime, requerido a sua inscrição como residente não habitual até 31 de março de 2022, e que, estando em prazo, não tenham ainda entregado a declaração a que se refere o artigo 57.º do Código do IRS invocando tal estatuto, podem optar pelo regime do artigo 12.º-A do Código do IRS, na redação dada pela presente lei, através de declaração entregue no prazo previsto no número anterior ou noutra que resulte do artigo 60.º do Código do IRS, caso em que se considera automaticamente cancelada a sua inscrição como residente não habitual."

No caso que foi submetido a crivo arbitral no mencionado processo, estava em causa uma liquidação de IRS, em que o aí Requerente se encontrava enquadrado no regime simplificado de tributação e abrangido pelo regime fiscal aplicável a ex-residentes, previsto no artigo 12.º-A, do Código do IRS, nos termos do qual são excluídos de tributação 50 % dos rendimentos do trabalho dependente e dos rendimentos empresariais e profissionais, tendo declarado, para o ano de 2019, rendimentos profissionais (categoria B) num determinado valor.

E nesse aresto, os factos e a lógica seguida foi esta:

Na perspectiva da Liquidação, logo, do sistema informático da ATA

$$(\text{Rendimento Bruto Categoria B} * 50\%) = X$$

$$X * 0,75 = \text{rendimento colectável}$$

$$\text{Cálculo dos 15\%} = 15\% * \text{Rendimento Bruto antes do cálculo parte isenta}$$

Na perspectiva do sujeito passivo de imposto

$$(\text{Rendimento Bruto Categoria B} * 50\%) = X$$

$$X * 0,75 = \text{rendimento colectável}$$

$$\text{Cálculo dos 15\%} = 15\% * \text{Rendimento após aplicação parte isenta}$$

Ou seja, o montante necessário a ser suportado documentalmente é maior na perspectiva da liquidação da ATA, executada pelo seu sistema informático, logo o rendimento colectável é maior.

Na verdade, pode parecer igual, mas efectivamente não é.

Vejamos um exemplo:

$$\text{Rendimento Bruto} = 100$$

$$\text{Despesas não documentadas} = 10 \text{ (calculadas sobre rendimento antes da isenção)}$$

$$8 \text{ calculadas sobre rendimento depois da isenção porque menor base de cálculo}$$

1º Caso

$$100 * 50\% = 50$$

$$50 * 0,75 = 37,5$$

$$37,5 + 10 = 47,5$$

2º Caso

$$100 * 50\% = 50$$

$$50 * 0,75 = 37,5$$

$$37,5 + 8 = 45,5$$

Verifica-se que a segunda fórmula é mais benéfica para os sujeitos passivos e foi nessa senda que a Decisão Arbitral acabou por decidir, que a expressão “rendimentos brutos” a que se refere o n.º 13 do artigo 31.º, do Código do IRS, se refere apenas aos rendimentos não excluídos por força da isenção prevista no artigo 12.º-A, do Código do IRS e não à totalidade dos rendimentos profissionais auferidos pelo Requerente.

E essencialmente o argumento utilizado foi o de que, *“A não ser assim, sempre uma parcela da metade dos rendimentos isentos nos termos do artigo 12.º-A, do Código do IRS, ficaria sujeita a tributação, por via do acréscimo apurado nos termos do n.º 13 do artigo 31.º, deste Código, frustrando a intenção do legislador e o direito do Requerente ao benefício fiscal.”*

Vejamos agora o caso dos autos.

Conforme facto 5 dado como provado:

5.A Requerida defende que o apuramento da matéria colectável quanto à Categoria B, foi efectuado de acordo com a lei, porquanto deve determinar-se da seguinte forma:

- $873.731,20 * 0,75 = 655.298,40$ (alínea b) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS);
- $655.298,40 * 50\% = 327.514,20$ (n.º 1 do art.º 12.º-A do CIRS);⁵
- $327.514,20 + (\text{€ } 873.371,20 * 15\% - \text{€ } 4.104,00) = 454.415,88$ (n.º 13 do art.º 31.º do CIRS)⁶

Por sua vez o Requerente defende a seguinte fórmula de cálculo:

$$75\% * \text{€ } 873.371,20 = \text{€ } 655.028,40$$

⁵ Esta operação aritmética efectuada pela Requerida e constante da fundamentação do indeferimento da reclamação graciosa está incorrecta e constitui um erro de cálculo notório;

⁶ O caminho da fórmula que a Requerida expõe no art.º 18.º da sua Resposta não é igual, mas face à propriedade comutativa da multiplicação gera o mesmo resultado;

131.005,68 (15% de € 873.371,20) -€ 4.104,00, nos termos da alínea a) do n.º 13 do artigo 31.º do Código do IRS = 126.901,68€

€655.028,40 + € 126.901,68 =€ 781.930,08

€781.930,08 * 50% = €390.965,04

Ou de forma mais simples conforme art.º 16.º do r.i.:

€ 655.028,40 + [(€ 873.371,20 * 15%] - € 4.104,00) = € 781.930,08

€781.930,08 * 50% = €390.965,04

A parcela dos rendimentos de Categoria B que concorreria para a determinação do rendimento coletável total deveria ser de € 390.965,04 (trezentos e noventa mil, novecentos e sessenta e cinco euros e quatro cêntimos), correspondentes a 50% dos € 781.930,08

Analisando de forma mais detalhada a “fórmula” defendida pelo Requerente, verificamos que estamos perante uma terceira forma de determinar o rendimento colectável. Em bom rigor, ambas as fórmulas numa apreciação preliminar aparentam estar erradas!

Na verdade, ambos partem da aplicação do coeficiente de 0,75 aplicado ao rendimento bruto, diferindo depois no caminho seguinte. Como no caso concreto o rendimento colectável do Requerente aumenta, porquanto não “consegue” ter despesas para preencher os 15%, defende que a aplicação dos 50% seria sobre esse montante que resulta da aplicação do coeficiente de 0,75 ao rendimento bruto, acrescido das despesas (15%). Terá razão no nosso entendimento?

Desde já se diga que estamos de acordo com o preconizado na decisão arbitral 168/2021. Mas esse não é o caminho que aqui serviu de pedido ao Requerente e o Tribunal está vinculado ao que foi demandado.

A fundamentação de que *“sempre uma parcela da metade dos rendimentos isentos nos termos do artigo 12.º-A, do Código do IRS, ficaria sujeita a tributação, por via do acréscimo apurado nos termos do n.º 13 do artigo 31.º, deste Código, frustrando a intenção do legislador e o direito do*

Requerente ao benefício fiscal.” aplica-se neste caso, mas ambas, quer a Requerente, quer a Requerida, não a defendem.⁷

O art.º 12.º-A, foi inserido no capítulo da incidência, na secção da incidência real, como sub-previsão normativa da delimitação negativa de incidência.

Por sua vez o número 13, do art.º 31.º, insere-se no capítulo da determinação do rendimento colectável, secção dos rendimentos empresariais e profissionais, no regime simplificado onde se insere também a previsão do factor de 0,75.

Se nas regras de determinação do rendimento colectável estão previstos, quer o factor de 0,75, quer a dedução condicionada de 15% dos rendimentos brutos à verificação de despesas e encargos efetivamente suportados, o argumento esgrimido pela Requerida de que “ *Ora, tratando-se de uma norma de incidência de imposto, inserida no Capítulo I do Código do IRS, sendo por isso a operação de redução de 50% dos rendimentos efetuada aos rendimentos brutos das categorias A e B, antes da aplicação das regras de determinação do rendimento coletável.* ”, - que não é o que defende sequencialmente “*stricto sensu*”, na fórmula matemática que apresenta no fundamento da reclamação graciosa,⁸ mas que defendeu na resposta, significa que, em primeiro lugar, deve apurar-se o rendimento bruto, o qual será determinado após as isenções respectivas e em segundo lugar determina-se o rendimento colectável, quer pela aplicação do coeficiente ao caso, quer depois o apuramento do montante de despesas que o número 13 permite que sejam deduzidas.

Mas, na determinação do montante das despesas que devem ser documentadas, a base de cálculo terá de ser o rendimento bruto, considerado este como aquele que é o resultante do produto após a isenção e não aquele que corresponderia ao rendimento bruto antes do recorte da parte não sujeita.

A fórmula deverá então ser a que se reproduz:

$$(\text{Rendimento Bruto Categoria B} * 50\%) = X$$

$$X * 0,75 = \text{rendimento colectável}$$

$$\text{Cálculo dos 15\%} = 15\% * \text{Rendimento após aplicação parte isenta}$$

Que no caso “*sub judice*” seria o seguinte:

$$\bullet 873.731,20 * 50\% = 436.865,60\text{€};$$

⁷ Porque ambas fazem o cálculo dos 15% sobre o valor total antes do recorte da parte isenta;

⁸ Mas que face à propriedade comutativa da multiplicação acaba por ser igual;

- $436.865,60 * 0,75\% = 327.649,20$;
- $327.649,20 + (\text{€ } 436.865,60 * 15\% - \text{€}4.104,00) = 389.075,04\text{€}$

O recorte da parte não isenta tem obrigatoriamente de ser efectuado ao rendimento bruto, face à relação entre rendimento sujeito, rendimento delimitado negativamente.

Mas também não é isso que defende a Requerente que conforme se disse, aceita o cálculo dos 15%, a ser aplicado sobre o rendimento total, antes do recorte da parte isenta. A sua tese é antes na aplicação dos 50% após todas as operações de determinação do rendimento colectável, quer após aplicação do coeficiente, quer após a determinação das despesas aceites a deduzir. Mas não está correcto na nossa opinião.

O Tribunal depara-se então com um problema. A determinação do rendimento colectável está errada, mas a argumentação da ilegalidade do acto apresentada pelo Requerente também está errada.

O processo arbitral tributário foi concebido como meio alternativo ao processo de impugnação judicial (cfr. a autorização legislativa concedida ao Governo pelo artigo 124.º, n.º 2, primeira parte, da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril – Lei do Orçamento do Estado para 2010), devendo entender-se incluídos na competência dos tribunais arbitrais que funcionam sob a égide do CAAD os poderes que, na impugnação judicial, são atribuídos aos tribunais tributários, como é o de apreciar o erro imputável aos serviços.

Daí que a apreciação dos seus pressupostos, princípios, materialidade, tenha de se ir buscar ao processo judicial.

*Na impugnação judicial subsequente a decisão da AT que recaia sobre reclamação graciosa ou pedido de revisão oficiosa do acto tributário, podem, e devem, os órgãos jurisdicionais conhecer de todas as ilegalidades de substância que afectem o acto tributário em crise, quer essas ilegalidades tenham ou não sido suscitadas na fase graciosa do litigio, impondo-se-lhes um dever acrescido quando se tratem de questões de conhecimento oficioso.*⁹

⁹ Acórdão recorrido no Acórdão Uniformizador do Supremo Tribunal Administrativo, Processo 0793/14, de 03-06-2015, PLENO DA SECÇÃO DO CT, ARAGÃO SEIA;

O objecto da apreciação deste Acórdão Uniformizador, incidiu sobre dois entendimentos antagónicos, um que preconizou a delimitação das matérias de conhecimento em sede de impugnação/arbitral apenas aos fundamentos invocados na reclamação graciosa/revisão oficiosa e outro que preconizou a inexistência dessa delimitação, podendo assim conhecer-se de fundamentos em sede de impugnação, não invocados na reclamação graciosa/revisão oficiosa, e invocados em sede impugnação.¹⁰

“Como se disse, entre outros, no acórdão deste STA de 28/10/2009, proferido no recurso n.º 595/09, «nos casos em que a reclamação graciosa é expressamente indeferida, o objecto do processo de impugnação judicial é, formal e directamente, o acto de indeferimento, que manteve a liquidação que foi objecto da reclamação, mas o objecto real da impugnação, o acto cuja legalidade está em causa apurar, é o acto de liquidação que foi mantido pelo acto de indeferimento da reclamação».

*A impugnação não está, pois, limitada pelos fundamentos invocados na reclamação graciosa, podendo ter como fundamento qualquer ilegalidade do acto tributário.”*¹¹

É este o caso dos autos, em que o Requerente deduziu reclamação graciosa, e por conseguinte, apesar do acto imediato ser a reclamação graciosa e o mediato a liquidação, o Requerente pode(ia) articular fundamentos que não havia articulado em sede de procedimento administrativo.

“E se, como se refere no acórdão fundamento, o objecto real da impugnação é o acto de liquidação e não o acto que decidiu a reclamação, pelo que são os vícios daquela e não deste despacho que estão verdadeiramente em crise (no mesmo sentido, entre outros, o acórdão deste Supremo Tribunal datado de 18/06/2014, rec. n.º 01942/13), também aqui não faz qualquer sentido que o âmbito da impugnação judicial do acto que decide o pedido de revisão oficiosa esteja limitado pela própria decisão da revisão oficiosa, antes se impondo que esta impugnação judicial possa ter como fundamento qualquer ilegalidade de substância (no presente caso apenas se trata deste tipo de ilegalidade) do acto tributário, cfr. acórdão deste STA datado de 08/07/2009, recurso n.º 0306/09 [Em causa está, pois, mediatamente, a legalidade do acto

¹⁰ Defendendo que, se os factos foram aduzidos já em sede de alegações, sem terem obedecido aos comandos dos artigos 265.º e 588.º do Código de Processo Civil, não podem ser conhecidos em sede de sentença, incorrendo em erro de julgamento se deles conhecer, cfr. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 1383/06.4BESNT, 30-09-2019, PATRÍCIA MANUEL PIRES;

¹¹ In. Ibidem;

tributário de liquidação: apreciar o acto recorrido - saber se a pretensão da recorrente, de que fosse revisto aquele acto, merecia, ou não, ser indeferida (ainda que presumidamente) - implica sindicatá-la a legalidade da liquidação].

E, não só pode ter como fundamento tal tipo de ilegalidade, quando invocada pelo interessado, (sublinhado nosso), como ainda podem ser conhecidas outras ilegalidades do mesmo tipo, quando as mesmas sejam de conhecimento oficioso pelo juiz, ou venham a ser suscitadas pelo Ministério Público no momento processual próprio que o legislador reservou para a sua intervenção no processo judicial tributário, cfr. artigo 121º do CPPT.”

Mas o caso dos autos que até aqui era idêntico em termos formais com o apreciado pelo Acórdão Uniformizador de uma das partes, deriva para uma distinção seguindo por caminho diferente.

Os fundamentos e argumentos utilizados em sede de reclamação graciosa são os mesmos que foram invocados em sede de pedido de pronuncia arbitral. No entanto, o pedido formulado pelo requerente assenta essencialmente no que verteu no art.º 112.º do seu ppa:

“Motivos que levam a que faça todo o sentido que este passo seja efetuado em último lugar, ou seja, apenas se aplicando a exclusão dos 50% depois de determinados os rendimentos de acordo com as regras da respetiva categoria, neste caso a Categoria B em conformidade com o previsto no artigo 31.º do Código do IRS.”

Chegando mesmo a firmar, descrevendo a fórmula, o valor que defende no art.º 113.º do seu ppa:

“Por fim, dir-se-á que, conforme atrás demonstrado, o montante correto de rendimento coletável da Categoria B para efeitos de sujeição a tributação é de € 390.965,04.”

Verificámos supra que a exclusão dos 50% se deve verificar imediatamente no início, ou seja, o rendimento total será objecto da operação aritmética de se retirar 50%, porque isentos e posteriormente será a este valor que é determinado o rendimento de acordo com as regras da respectiva categoria.¹²

Mas o que na perspectiva do Tribunal não está correcto na fórmula é o cálculo dos 15% para se determinar as despesas aceites, que deve ser aplicado ao rendimento já expurgado do montante isento e não sobre o rendimento bruto.¹³

¹² (Rendimento Bruto Categoria B * 50%) = X

X * 0,75 = rendimento colectável

Cálculo dos 15% = 15% * Rendimento após aplicação parte isenta

¹³ Conforme processo arbitral da CAAD número 168/2021, de 22/10/2021 e consultável em www.caad.org.pt;

No entanto, Requerente e Requerida, na fundamentação das suas pretensões estão de acordo, que o cálculo dos 15% para determinar o montante das despesas que carecem de estar documentadas, incide sobre o rendimento total e não sobre o rendimento “efectivamente tributável”.

Requerente

“Art.º 15.º do ppa:

Ou seja, sintetizando e para uma melhor compreensão do cálculo efetuado pelo Requerente, a determinação do rendimento coletável deveria ocorrer da seguinte forma:

- Estando o Requerente abrangido pelo regime simplificado de tributação, a tributação dos seus rendimentos Categoria B é efetuada segundo as regras do artigo 31.º do Código do IRS;*
- Sendo a atividade do Requerente enquadrável na alínea b), do n.º 1, do artigo 31.º do Código do IRS, ao montante total dos rendimentos brutos de Categoria B, na importância de € 873.371,20, é aplicável o coeficiente de 0,75, o que resulta num prévio apuramento da quantia de € 655.028,40 de rendimento coletável;*
- Por sua vez, a esse rendimento apurado pela aplicação do coeficiente de 0,75, acresce, obrigatoriamente, nos termos do n.º 13 do artigo 31.º do Código do IRS, uma diferença entre 15% do valor dos rendimentos brutos e o somatório das importâncias previstas nas alíneas a) a f) do n.º 13 desse artigo;*
- Uma vez que o Requerente não apresentou quaisquer despesas referidas nas diversas alíneas do n.º 13 do artigo 31.º do Código do IRS, com exceção das contribuições obrigatórias para a Segurança Social, à quantia de € 655.028,40 acresce ainda o valor de 15% do total dos rendimentos brutos, ou seja € 131.005,68 (15% de € 873.371,20), à qual se deduz apenas a quantia de € 4.104,00, nos termos da alínea a) do n.º 13 do artigo 31.º do Código do IRS, correspondente às únicas despesas apresentadas pelo Requerente (contribuições para a Segurança Social), perfazendo um total de €126.901,68 a acrescer aos € 655.028,40;*
- Resultando por fim na quantia de € 781.930,08, pela soma das quantias de €655.028,40 + € 126.901,68, a título de rendimento coletável da categoria B*

E art.º 16.º

16.º

Expressando-se estes passos para a determinação do rendimento coletável do ora Requerente, no que respeita aos rendimentos da Categoria B, através do seguinte cálculo:

$€ 655.028,40 + ([€ 873.371,20 * 15\%] - € 4.104,00) = € 781.930,08$

18.º

a parcela dos rendimentos de Categoria B que concorreria para a determinação do rendimento coletável total deveria ser de € 390.965,04 (trezentos e noventa mil, novecentos e sessenta e cinco euros e quatro cêntimos), correspondentes a 50% dos € 781.930,08.”

Requerida

“Art.º 17.º da Resposta

Assim, considerando o regime previsto no artigo 12.º-A do Código do IRS, a aplicação das regras do regime simplificado na determinação do rendimento da categoria B, faz-se do seguinte modo:

Art.º 18.º

Operação 1:

Rendimento Bruto – 50% (concretização da norma de incidência – artigo 12.º A)

$€ 873.371,20 \times 50\% = 436.685,60$

Operação 2:

Aplicação das regras previstas no artigo 31.º do Código do IRS ao resultado da operação 1.

. € 436.685,60 x 0,75 = 327.514,20 (alínea b) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS)

*. € 327.514,20 + (€ 873.371,20 * 15% - € 4.104,00) = € 454.415,88 (n.º 13 do art.º 31.º do CIRS).”*

Ambos concordam com a base de cálculo do valor dos 15%, para efeitos de eventual acréscimo ao que os 25% haviam retirado do rendimento, baseado na lógica da documentação efectiva de despesas, transformando o cálculo do rendimento colectável em parte presumido e em parte efectivo, ou real na terminologia constitucional da tributação das empresas previsto no art.º 104.º da Constituição da República Portuguesa.

Nessa medida, sendo na petição inicial que o Impugnante deve invocar os factos e as razões de direito que suportam a pretensão deduzida em juízo, de anulação do ato de liquidação, regra que só conhece as exceções previstas nos citados normativos, aplicáveis por força do preceituado na alínea e) do art. 2º do CPPT, e não se subsumindo a questão dos autos em questão superveniente, ou de conhecimento oficioso, não pode ser objeto de conhecimento, por violar o princípio da estabilidade da instância. Isto sem prejuízo, naturalmente, do poder/dever acometido à Administração Tributária de revisão dos atos tributários.

Não pode assim o pedido do Requerente proceder.

V. DECISÃO

Com base nos fundamentos de facto e de direito acima enunciados e, nos termos do artigo 2.º do RJAT, decide-se:

- a. Julgar totalmente improcedente o pedido de pronuncia arbitral;
- b. Condenar o Requerente no pagamento da totalidade das custas;

VI. 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 € 32.100,75 (trinta e dois mil, cem euros e setenta e cinco cêntimos).

VII. Custas

Nos termos dos art.s 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, do RJAT, e 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 € 1.836,00 (mil oitocentos e trinta e seis euros), a cargo do Requerente.

Lisboa, 20 de Abril de 2023

O Árbitro Singular

António Pragal Colaço