

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 909/2023-T

**Tema:** IRC – Cessação do regime simplificado de tributação previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B do Código do IRC, por incumprimento dos requisitos legais aplicáveis.

## SUMÁRIO

**Nos termos da alínea a) do n.º 6.º do artigo 86.º-A do Código do IRC, os efeitos da cessação do regime simplificado de determinação da matéria coletável reportam-se ao primeiro dia do período de tributação em que deixou de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do mesmo artigo.**

## DECISÃO ARBITRAL

Os Árbitros Professora Doutora Rita Correia da Cunha, Dr. António de Barros Lima Guerreiro e Professor Doutor Paulo Lourenço, que formam o Tribunal Arbitral Coletivo no processo identificado em epígrafe, decidem o seguinte:

### RELATÓRIO

#### **Identificação das partes:**

Requerente: A..., LD, LDA., n.º de pessoa coletiva, .... com sede na ..., Vila Viçosa

Requerida: Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)

#### **Tramitação do processo:**

---

O Pedido de Pronúncia Arbitral (PPA) foi apresentado em 29/11/2023 e aceite em 30/11/2023, tendo sido, na mesma data, reencaminhado e notificado à Requerida. Também em 30/11/2023, a Requerente procedeu à transferência para o CAAD da taxa de justiça inicial

A Requerente optou pela designação de árbitro, tendo indicado no PPA o Professor Doutor Paulo Lourenço.

Em 22/01/2024, a Requerida indicou para árbitro o jurista Dr. António Lima Guerreiro.

Em 6/3/2024, o Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, por solicitação dos árbitros indicados pela Requerente e pela Requerida, indicou para presidente do Tribunal Arbitral a Professora Doutora Rita Correia da Cunha.

Em 26/03/2024, foi constituído o Tribunal Arbitral.

Na mesma data, o Tribunal Arbitral notificou a Requerida para, nos termos do artigo 17.º do RJAT, apresentar Resposta, requerer prova adicional e juntar o Processo Administrativo (PA).

Em 02/05/20254, a Requerida apresentou Resposta e juntou o PA.

Em 04/06/2024, o Tribunal Arbitral emitiu o seguinte despacho:

*“1- Ao abrigo do princípio da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo e da livre determinação das diligências de prova necessárias (cf. artigo 16.º, alíneas c) e e), do RJAT), e considerando a inexistência de prova por produzir, o Tribunal Arbitral dispensa a realização da reunião do artigo 18.º do RJAT.*

*2. Notifique-se as partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas (simultâneas) no prazo de 10 dias.*

*3. Notifique-se as partes de que a decisão arbitral será proferida até ao final do prazo do artigo 21.º, n.º 1, do RJAT.”*

Em 20/06/2024, a Requerente apresentou alegações.

## **SANEAMENTO**

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos do disposto nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 4.º e 5.º, todos do RJAT.

O PPA é tempestivo porquanto foi apresentado em 29/11/2023, ou seja, no prazo de 90 dias referido no artigo 10.º, n.º 1, alínea a), do RJAT.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e estão regularmente representadas, em conformidade com o disposto nos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, ambos do RJAT, e dos artigos 1.º a 3.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

O processo não enferma de nulidades. As partes não invocaram exceções.

### **OBJETO DO PROCESSO**

O pedido de pronúncia arbitral foi deduzido diretamente contra o ato de liquidação adicional de IRC n.º 2023 ..., referente ao ano de 2019, e respetiva liquidação de juros compensatórios, no valor total de € 59.513,11, emitido de acordo com a fundamentação contida no Relatório de Inspeção Tributária (RIT), aberto pela Ordem de Serviço OI..., de 18/11/2022.

### **QUESTÃO DECIDENDA**

Cumprido ao Tribunal Arbitral apreciar a questão de saber se, em caso de cessação involuntária do regime simplificado de determinação da matéria coletável do IRC (previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B do Código do IRC), por razões objetivas, e não pelo mero exercício da opção de renúncia do sujeito passivo a comunicar na respetiva declaração de alterações (nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 117.º, do n.º 5 do artigo 118.º, e do n.º 1 do artigo 119.º do Código do IRC, como prevê o referido n.º 4 do artigo 86.º do Código do IRC), os efeitos da inobservância dos requisitos previstos n.º 1 do artigo 86.º-A (ou seja, a aplicação do regime geral de IRC) reportam-se: (i) ao primeiro dia do período de tributação em que deixou de se verificar algum dos requisitos referidos, como defende a Requerida (*in casu*, a 01/01/2019), ou (ii) ao exercício seguinte, como defende a Requerente (*in casu*, 2020).

## **POSICÃO DAS PARTES**

### **Requerente:**

Do artigo 86.º-A, n.º 1, do Código do IRC resulta que os pressupostos da tributação pelo regime simplificado de tributação de IRC se constituem no termo do período de tributação anterior aquele em que essa tributação deve ter lugar, não podendo ser alterados por quaisquer vicissitudes do período da tributação seguinte.

O n.º 6 deste artigo remete expressamente para a alínea a) do n.º 1 do mesmo, ou seja, para a condição de não ter sido obtido no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a € 200.000,00. Assim, a referência ao período de tributação imediatamente anterior não pode, em circunstância alguma, ser afastada.

*In casu*, estando em causa o período de tributação de 2019, o período imediatamente anterior é o de 2018, no qual o montante anual ilíquido de rendimentos não foi superior a € 200.000,00. É, assim, pacífico que a Requerente apenas deixa de cumprir o requisito previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 86.º-A do Código do IRC em 2020, e que o regime normal de tributação apenas se aplica em 2020.

### **Requerida:**

O n.º 6 do artigo 86.º-A do Código do IRC, ao dizer que os efeitos da cessação se reportam ao 1.º dia do período de tributação em que deixe de se verificar algum dos requisitos previstos nas alíneas a) e e) do n.º 1 dessa norma, não oferece quaisquer dúvidas sérias de interpretação, sendo o seu conteúdo inequívoco.

Qualquer outra interpretação da norma, por desprovida de qualquer suporte normativo colidiria frontalmente com os princípios da legalidade fiscal, da reserva legislativa da Assembleia da República em matéria de impostos, e da tipicidade dos atos legislativos, expressamente consagrados entre outras normas nos n.ºs 2 e 3 do artigo 103.º da CRP.

*In casu*, os efeitos da cessação do regime simplificado devem-se reportar-se ao primeiro dia do período de tributação em que se deixou de verificar algum dos requisitos previstos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do mesmo artigo 86.º-A do Código do IRC, ou seja, a 01/1/2019.

## **MATÉRIA DE FACTO**

### **Factos Provados:**

Para a análise da questão submetida à apreciação do Tribunal Arbitral, cumpre enunciar, de seguida, a matéria de facto relevante, baseada na prova documental constante dos autos:

- a) A Requerente desenvolve a sua atividade principal no âmbito da compra e venda de imóveis, com o CAE 68100 Compra e Venda de Valores Imobiliários, tendo iniciado atividade em 15/04/96.
- b) A Requerente é sujeito passivo de IRC, adotando um período de tributação coincidente com o ano civil, tendo sido enquadrada no regime simplificado, por opção sua, desde 01/01/2014.
- c) Em 10/07/2020, a Requerente apresentou a declaração de rendimentos Mod.22-IRC para o ano de 2019, indicando o regime simplificado como regime de tributação dos rendimentos, para efeitos dos artigos 86.º-A e 86.ºB do Código do IRC.
- d) A Ordem de Serviço ..., de 18/11/2022, da Direção de Finanças do Distrito de Évora, determinou a abertura de uma ação inspetiva de âmbito parcial à Requerente, abrangendo o IRC e o IVA do exercício de 2019, que teve início em 02/11/2023 e terminou em 13/3/2023 com a homologação do RIT pela Diretora de Finanças da Direção de Évora, do qual resultou a inclusão, no Quadro 9 da Declaração Modelo 22, de uma correção de € 250.980,21 (correspondente à diferença entre o lucro tributável apurado de € 255.820,21 e a matéria coletável inicialmente apurada de € 2.840,00).

- e) Na sequência desta correção, a AT emitiu a liquidação adicional de IRC n.º 2023 ..., referente ao ano de 2019, e respetiva liquidação de juros compensatórios, no valor total de € 59.513,11, por entender que, tendo a demonstração dos resultados da Requerente evidenciado rendimentos no montante de € 255.820,21, a Requerente deve ser tributada pelo regime normal de IRC e não pelo regime simplificado previsto nos artigos 86.º-A e 86.º-B do Código do IRC, cessando a aplicação deste último em 01/01/2019, ou seja, no primeiro dia do período de tributação em que deixaram de se verificar os requisitos previstos nos artigos 86.º-A e 86.º-B do Código do IRC.
- f) A Requerente apresentou o PPA que deu origem aos presentes autos em 29/11/2023.

#### **Factos Não Provados:**

Não se consideram não provados quaisquer outros factos relevantes para o conhecimento da causa.

#### **Fundamentação da Fixação da Matéria de Facto:**

O Tribunal Arbitral tem o dever de selecionar os factos pertinentes para a decisão da causa, com base na sua relevância jurídica e tendo em consideração as várias soluções plausíveis das questões de Direito suscitadas pelas partes, bem como o dever de discriminar os factos provados e não provados. Porém, o Tribunal Arbitral não tem um dever de pronúncia quanto a toda a matéria de facto alegada pelas partes, em conformidade com o disposto no n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e no n.º 1 do artigo 596.º, vem como no n.º 3 do artigo 607.º, ambos do CPC, aplicáveis *ex vi* alíneas a) e e) do n.º 1 do artigo 29.º do RJAT.

O Tribunal formou a sua íntima e prudente convicção quanto aos factos provados e não provados através do exame de todos os elementos probatórios carreados aos autos, que são de natureza exclusivamente documental.

#### **MATÉRIA DE DIREITO**

##### **Legislação relevante:**

---

O artigo 86.º-A do Código do IRC dispõe o seguinte:

*1 - Podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições:*

*a) Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000;*

*b) O total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda (euro) 500 000;*

*c) Não estejam legalmente obrigados à revisão legal das contas;(Rectificada pela Dec.Rectificação n.º 67-A/2009 - 11/09)*

*d) O respetivo capital social não seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, nos termos do n.º 6 do artigo 69.º, por entidades que não preencham alguma das condições previstas nas alíneas anteriores, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco;*

*e) Adotem o regime de normalização contabilística para microentidades aprovado pelo Decreto-Lei n.º 36-A/2011, de 9 de março;*

*f) Não tenham renunciado à aplicação do regime nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.*

*2 - No período do início de atividade, o enquadramento no regime simplificado de determinação da matéria coletável faz-se, verificados os demais requisitos, em conformidade com o valor anualizado dos rendimentos estimado, constante da declaração de início de atividade.*

*3 - A opção pela aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:*

*a) Na declaração de início de atividade;*

*b) Na declaração de alterações a que se refere o artigo 118.º, a apresentar até ao fim do 2.º mês do período de tributação no qual pretendam iniciar a aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável.*

*4 - O regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa quando deixem de se verificar os respetivos requisitos ou o sujeito passivo renuncie à sua aplicação.*

---

5 - O regime simplificado de determinação da matéria coletável cessa ainda quando o sujeito passivo não cumpra as obrigações de emissão e comunicação das faturas previstas, respetivamente, no Código do IVA e no n.º 1 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 198/2012, de 24 de agosto, sem prejuízo das demais sanções aplicáveis.

6 - Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime simplificado de determinação da matéria coletável reportam-se ao 1.º dia do período de tributação em que:

a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 ou se verifique a causa de cessação prevista no número anterior;

b) Seja comunicada a renúncia à aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável, nos termos e prazos previstos na alínea b) do n.º 3”.

### **Apreciação da questão:**

Seguindo de perto a Decisão Arbitral proferida no processo n.º 168/2023-T, temos que o n.º 6 do artigo 86.º-A do Código do IRC é claro no sentido de que, caso cessem de se verificar os requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do mesmo artigo, os efeitos de tal cessação reportam ao 1.º dia do período de tributação em que tal cessação se verificou.

Significa isto que não basta, para se constituir o direito à tributação pelo regime simplificado num dado exercício, o preenchimento dos requisitos do n.º 1 do artigo 86.º-A do Código IRC no termo do período de tributação anterior. Na verdade, esse direito só se consolida definitivamente no termo do período de tributação dos rendimentos obtidos (*in casu*, o período de tributação de 2019).

Assim, se o montante ilíquido dos rendimentos constantes das demonstrações financeiras relativas a um determinado período de tributação ultrapassar os € 200.000,00 (isto é o limite previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 86.º-A do Código IRC), o sujeito passivo já não pode, nesse período, ficar abrangido pelo regime simplificado, ficando automaticamente enquadrado no regime geral a partir logo do 1.º dia desse período (veja-se: Rui Marques, “Código do IRC Anotado e Comentado”, Coimbra, 2019, pág. 706).

Citando Gustavo Courinha: “o regime deixa de se aplicar ao contribuinte a partir do momento em que, já no decurso da aplicação do mesmo, se deixe de verificar qualquer um dos

---

*requisitos”; “os efeitos da cessação do regime retroagem ao início do período de tributação, impedindo-se, também por essa via, casos de utilização indevida do regime. Os contribuintes – que, recorde-se, possuem contabilidade organizada – podem, então, valer-se dos elementos existentes para refazer o lucro tributável desse ano, segundo o regime geral que passa a ser aplicável” (“Manual do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas”, Coimbra, Almedina, 2020, pág. 174).*

Com respeito por opinião diversa, temos que interpretação subscrita pela Requerente não tem suporte na *letra da lei*. O n.º 1 do artigo 86.º-A do Código IRC trata das condições que têm de se verificar para que os sujeitos passivos possam optar pelo regime nele previsto (impondo, designadamente, que “*tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual líquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000*”), nada dizendo sobre o período de tributação em cessa a aplicação do regime simplificado.

A este propósito, cumpre salientar que o artigo 9.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil (para o qual o artigo 11.º, n.º 1, da LGT remete) estabelece que, da consideração da unidade do sistema jurídico, das circunstâncias em que a lei foi elaborada, e das condições específicas do tempo em que é aplicada, não pode resultar uma interpretação “*que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal*”. A doutrina e jurisprudência portuguesas acolhem o princípio da preponderância da *letra da lei* na interpretação de normas legais, (i) aceitando a *letra da lei* não só como ponto de partida da interpretação, mas também como critério decisivo de exclusão e limite intransponível das possibilidades de interpretação, e (ii) reconhecendo à *letra da lei* uma função negativa: a de eliminar aqueles sentidos interpretativos que não tenham qualquer apoio ou ressonância nas palavras da lei (cf. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 29.11.2011, proferido no processo n.º 0701/10; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10.12.1998, proferido no processo n.º 032803; Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 7.11.1995, proferido no processo n.º 036487; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 8/2015, de 2.6.2015; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 731/2021, de 22.9.2021; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 69/2009, de 11.9.2009; Professor Doutor Oliveira Ascensão: “*a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação*”, v. *O Direito – Introdução e Teoria Geral*, 6.ª

---

edição, O Direito 1991, p. 3687); Professora Doutora Ana Paula Dourado: a “*interpretação da lei fiscal tem como limite o sentido possível das palavras no contexto em que são utilizadas*”, v. *Direito Fiscal – Lições*, 2.<sup>a</sup> edição, Almedina 2017, p. 247).

Temos também que a interpretação proposta pela Requerente não tem correspondência com a *ratio legis* do artigo 86.º-A do Código IRC. Da leitura dos n.ºs 1, alínea a), e 6, alínea a), deste artigo resulta que o legislador pretendeu excluir do regime simplificado de determinação da matéria coletável os sujeitos passivos que obtenham um montante anual ilíquido de rendimentos superior a € 200.000,00. Por um lado, o legislador exige que, no período de tributação imediatamente anterior, os sujeitos passivos tenham obtido um montante anual ilíquido de rendimentos igual ou inferior a este valor (cf. alínea a) do n.º 1 do artigo 86.º-A do Código IRC). Por outro lado, determina o legislador que os sujeitos passivos deixem de beneficiar do regime simplificado no exercício em que ultrapassem tal montante anual ilíquido de rendimentos (cf. alínea a) do n.º 6 do artigo 86.º-A do Código IRC).

Ora, a interpretação destes preceitos avançada pela Requerente permitiria aos sujeitos passivos beneficiar do regime simplificado de determinação da matéria coletável em exercícios em que obtivessem um montante anual ilíquido de rendimentos superior a € 200.000,00, o que entendemos ser contrário à *ratio legis* do artigo 86.º-A do Código IRC.

Vejamos um exemplo simples: se um sujeito passivo obtivesse um rendimento anual ilíquido de € 150.000,00 em 2018, ser-lhe-ia permitida a opção pelo regime simplificado em 2019; se o mesmo sujeito passivo obtivesse um rendimento anual ilíquido de € 500.000,00 em 2019, ser-lhe-ia permitida a aplicação do regime simplificado em 2019, cessando a aplicação do mesmo apenas em 2020. Significa isto que, a vingar a interpretação subscrita pela Requerente, o regime simplificado seria aplicável a sujeitos passivos com um rendimento anual ilíquido superior a € 200.000,00 (ainda que apenas por um exercício). Contudo, não nos parece ter sido esta a intenção do legislador, que estabeleceu de forma expressa, nos n.ºs 1 e 6 do artigo 86.º-A do Código IRC, que a obtenção de rendimento anual ilíquido igual ou inferior a € 200.000,00 constitui um dos requisitos para beneficiar do regime simplificado.

No caso *sub judice*, o valor total do balanço da Requerente em 31-12-2019 era superior a € 200.000,00, pelo que deixou de se verificar, em 2019, um dos requisitos para beneficiar do regime simplificado (cf. artigo 86.º-A, n.º 4, do Código do IRC).

Conclui-se, assim, que, por força do disposto na alínea a) do n.º 6 do artigo 86.º-A do Código do IRC, os efeitos da cessação do regime simplificado de determinação da matéria coletável reportam-se ao dia 1 de janeiro de 2019 (primeiro dia do período de tributação em que deixou de se verificar um dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 do artigo 86.º-A do Código do IRC). Pelo exposto *supra*, temos que este entendimento é o que melhor se coaduna com a letra e espírito da lei.

Note-se que não estamos perante uma aplicação retroativa de norma fiscal proibida pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP. Recorde-se que mesmo as alterações legislativas ao IRC (ou a outro imposto periódico) no decurso do ano fiscal (que não é o caso dos autos) cujos efeitos se reportem ao primeiro dia desse ano, têm carácter retrospectivo, ou seja, configuram situações de retroatividade inautêntica, que não está vedada pelo n.º 3 do artigo 103.º da CRP.

## **DECISÃO**

**Termos em que se decide julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.**

## **VALOR DO PROCESSO**

Atendendo ao disposto no artigo 97.º-A do CPPT, aplicável *ex vi* alínea a) do n.º 1 do artigo 29.º, n.º 1, do RJAT, fixa-se ao processo o valor de € **59.513,11**.

## **CUSTAS ARBITRAIS**

Nos termos do artigo 4 e da Tabela II anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, as custas são no valor de € **6.000,00**, a suportar pela Requerente, conforme ao disposto no n.º 2 do artigo 12.º e n.º 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT.

Notifique-se.

CAAD, 2 de janeiro de 2025

### **Os Árbitros**

**Rita Correia da Cunha**

**António de Barros Lima Guerreiro**

**Paulo Lourenço (com voto de vencido)**

Processo 909/2023T

## VOTO DE VENCIDO

A questão que é objeto do presente processo tem vindo a ser decidida no sentido de que os efeitos da cessação do regime simplificado de tributação apenas se produzem no exercício seguinte. Veja-se, a este propósito, as decisões 392/2022T, 288/2023T, 726/2023T e 843/2023T.

Em idêntico sentido se pronunciou o acórdão de 18 de junho de 2013, do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no âmbito do processo 011/13, que refere expressamente que “...Só quando se constata que o volume anual de proveitos efetivamente auferidos excede 149 639,37 em dois exercícios consecutivos ou excede esse limite em 25% num único exercício é que caduca a inclusão no regime simplificado, aplicando o regime geral a partir do exercício seguinte ao da verificação desses factos.”

É este, na minha opinião, o correto entendimento a dar ao conteúdo do artigo 86º da Código do IRC, normativo que refere que podem optar pelo regime simplificado de determinação da matéria coletável, os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e que, entre os outros requisitos mencionados no nº 1 do mesmo artigo, tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000.

Os efeitos da cessação do regime, previstos no nº 6 do referido artigo 86º do Código do IRC, reportam-se ao 1.º dia do período de tributação em que:

- a) Deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 ou se verifique a causa de cessação prevista no número anterior;
- b) Seja comunicada a renúncia à aplicação do regime simplificado de determinação da matéria coletável, nos termos e prazos previstos na alínea b) do n.º 3.

A questão principal prende-se com a interpretação das normas citadas e a sua aplicação na determinação da matéria coletável no período de tributação do ano de 2019.

Os critérios interpretativos a utilizar encontram-se, como é sabido, previstos no artigo 9.º do Código Civil, que dispõe, no respetivo n.º 1, que a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.

Por outro lado, o n.º 2 do mesmo artigo refere que não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso.

Finalmente, o n.º 3 estabelece que na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Em matéria tributária, a questão da interpretação das normas vem prevista no artigo 11º da Lei Geral Tributária.

O mencionado artigo dispõe, no n.º 1, que na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

O n.º 2, por seu lado, refere que sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei.

Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se, segundo o n.º 3 do mesmo artigo 11º, à substância económica dos factos tributários. Por fim, o n.º 4 estabelece que as lacunas resultantes de normas tributárias abrangidas na reserva de lei da Assembleia da República não são suscetíveis de integração analógica.

Tudo visto, pode concluir-se que, por via do n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária, na interpretação das normas fiscais são observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis, sendo certo, porém, que se proíbem expressamente as interpretações exclusivamente baseadas no teor literal das normas. É isso o que resulta do n.º 1 do artigo 9.º do Código Civil, que refere expressamente que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei», devendo, antes, «reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada».

Quanto a correspondência entre a interpretação e a letra da lei, basta «um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso» (artigo 9.º, n.º 3, do Código Civil), o que só impedirá que se adotem interpretações que não possam em absoluto compaginar-se com a letra da lei, mesmo reconhecendo nela imperfeição na expressão da intenção legislativa.

Por isso, a letra da lei não é obstáculo a que se faça uma interpretação declarativa, que explicita o alcance do teor literal, ou mesmo uma interpretação extensiva, quando se possa concluir que o legislador disse menos do que o que, em coerência, pretendia dizer, isto é, quando disse imperfeitamente o que pretendia dizer.

Na interpretação extensiva «é a própria valoração da norma (o seu “espírito”) que leva a descobrir a necessidade de estender o texto desta à hipótese que ela não abrange», «a força expansiva da própria valoração legal é capaz de levar o dispositivo da norma a cobrir hipóteses do mesmo tipo não cobertas pelo texto». ( ) A interpretação extensiva, assim, é imposta pela coerência valorativa e axiológica do sistema jurídico, erigida pelo artigo 9.º, n.º 1, do Código Civil em critério interpretativo primordial pela via da imposição da observância do princípio da unidade do sistema jurídico.

Quanto ao elemento objetivo, no que diz respeito às normas hermenêuticas devemos recorrer, por remissão do art.º 11.º, n.º 1 da LGT, ao previsto no Código Civil, designadamente, para o que aqui interessa, ao disposto no art.º 9.º, n.º 1 do C.C.

---

Assim, como bem refere o Prof. Batista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, Almedina, 9ª Reimpressão, 1996, pp. 189 ss). a letra da lei assume-se, naturalmente, como o ponto de partida da interpretação, cabendo-lhe, desde logo, uma função negativa, qual seja, não poder “ser considerado como compreendido entre os sentidos possíveis da lei aquele pensamento legislativo (espírito, sentido) “que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

Por outro lado, citando o Prof. OLIVEIRA ASCENSÃO (O Direito, Introdução e Teoria Geral, 9ª Ed., Almedina, Lisboa, 1995, p. 382)“...a letra não é só o ponto de partida, é também um elemento irremovível de toda a interpretação. Quer dizer que o texto funciona também como limite de busca do espírito”. Ora, tendo presente o referente legal basilar em matéria de interpretação o da norma jurídica e cotejados os diversos diplomas legais passíveis de aqui serem chamados à colação como sejam, desde logo, o Código do IRC, não se vislumbra normativo que isolada ou conjugadamente, permita trilhar o caminho e sobretudo, a solução interpretativa a que a Autoridade Tributária alude. Isto porque, na verdade não se deteta em qualquer um dos compêndios legais vindos de referir, a existência de qualquer norma ou regra que admita uma interpretação como aquela que flui da posição veiculada pela Autoridade Tributária, isto é, o legislador não efetuou qualquer menção que permita concluir que a cessação da aplicação do regime simplificado cessa no mesmo período fiscal em que o Sujeito passivo ultrapassa o limite dos 200.000€ de rendimentos. Ora, inexistindo normativo que consinta extrair esse entendimento, pelo menos a partir da letra da lei, mais exígua fica a hipótese e interpretação sustentada pela Autoridade Tributária. Mas se é certo que da letra da norma não se colhe tal regime, importa tentar que a letra da lei constitui o ponto de partida da interpretação da norma, devendo esta servir de referência ao intérprete para com base nela poder “reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo”. Assim, partir-se-á do texto da lei para densificar o respetivo espírito, o pensamento, o sentido, que o texto da norma ou normas pretendem manifestar. Sucede, no entanto, que em tal exercício, o intérprete está balizado pelos limites de interpretação definidos pelo artigo 9º do C. Civil, isto é, pela letra da lei, na medida em que “não pode, porém, ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”, o que

significa que, de entre os vários sentidos possíveis que a consideração de todos os elementos de interpretação possam sugerir ao intérprete (ou que resultem de aspetos puramente subjetivos do mesmo intérprete), não podem ser considerados aqueles que não tenham na letra da lei alguma correspondência, ainda que mínima ou remota.

Por outro lado, é igualmente pacífico que “na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador [...] soube exprimir o seu pensamento em termos adequados”, razão pela qual na tarefa interpretativa cabe ao intérprete eleger o sentido e significado das normas interpretadas que mais ou melhor se aproximem do natural sentido e significado dessas mesmas normas objeto de interpretação. É, assim, à luz destes normativos que, seguindo de muito perto as decisões proferidas no processos 393/22T, 288/2023T, 726/2023T e 843/2023T, a questão deve ser apreciada.

Assim sendo, importa ter em conta que o legislador estabeleceu como um dos critérios na alínea

a) do n.º 1 do artigo 86-A, o seguinte: “Tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos não superior a (euro) 200 000.

Este critério, não merece qualquer dúvida na sua interpretação, ao vincular a opção pelo legislador ao regime simplificado ao cumprimento de um critério, claro e expresso no sentido do “período de tributação imediatamente anterior”, referindo-se à obtenção do montante no período de tributação anterior, ao ano anterior, o que no presente processo, corresponderá ao período de tributação do ano de 2018. Seria aliás incompreensível que para exprimir o seu pensamento legislativo num determinado sentido, o legislador tivesse recorrido a uma redação que mobiliza expressões que têm um sentido “comum” diferente daquele que efetivamente pretendia transmitir. Motivo pelo qual o artigo 86-A no seu n.º 6 alínea a), estabelece que “Os efeitos da cessação ou da renúncia do regime simplificado de determinação da matéria coletável reportam-se ao 1.º dia do período de tributação em que deixe de se verificar algum dos requisitos referidos nas alíneas a) a e) do n.º 1 ou se verifique a causa de cessação prevista no número anterior.

Também esta norma não suscita qualquer dúvida, a verificação do cumprimento dos requisitos estabelecidos no seu n.º 1, designadamente para o presente caso, o da alínea a), ocorre apenas no decorrer do período de tributação seguinte, ou seja, no ano seguinte, já a decorrer um novo período de tributação, produzindo efeitos nesse novo período e não retroativamente ao ano anterior.

Com efeito, o sujeito passivo manteve o regime simplificado no ano de 2019, porque cumpriu com os requisitos do n.º1 do artigo 86-A, relativamente ao período fiscal do ano de 2018, e, portanto, em 2019 cumpre com os requisitos elencados nesse normativo, podendo optar nesse ano por esse regime. Caso não tenha sido essa a intenção do legislador, de vincular a cessação do regime simplificado ao momento em que o sujeito passivo ultrapasse o montante anual ilíquido de rendimentos dos 200.000,00€, no período fiscal em execução, tê-lo-ia dito expressamente, o que manifestamente não fez.

Contudo não o fez e estabeleceu vários critérios ao longo do artigo 86-A que vinculam o enquadramento do regime simplificado de tributação ao período de tributação imediatamente anterior e não ao período de tributação em execução.

Tudo visto, é minha convicção que a Requerente se manteve enquadrada no regime simplificado de tributação no ano de 2019, em cumprimento dos requisitos previstos no n.º 1 do artigo 86-A do CIRC, em concreto na alínea a) porquanto no período de tributação imediatamente anterior, o exercício de 2018, a Requerente não excedeu o montante anual ilíquido de rendimentos de 200.000€.

CAAD, 02 de janeiro de 2025

Paulo Lourenço