

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 388/2025-T

Tema: IRS – regime simplificado; declaração de início de actividade com efeitos retroactivos; volume de negócios estimado e volume real.

SUMÁRIO

Sendo a entrega da declaração de início de actividade feita posteriormente e com efeitos retroactivos, ainda que os rendimentos efectivos do ano a que se reporta esse início sejam já superiores a 200.000 €, a cessação da aplicação do regime simplificado previsto no art. 28.º/2 do CIRS apenas ocorre no início do ano subsequente, nos termos do art. 28.º/6 do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

Os árbitros, Carlos Alberto Fernandes Cadilha (presidente), Cristina Aragão Seia (vogal) e Rui M. Marrana (vogal, relator), designados pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formarem o Tribunal Arbitral Colectivo, acordam no seguinte:

I. Relatório

- 1.A..., residente na Rua ..., ...,...-... Charneca da Caparica, NIF ..., adiante referido como *Requerente*, veio requerer, ao abrigo do disposto nos art.ºs 2.º, 3.º/1 e 10.º do DL 10/2011, de 20.1 (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária - RJAT) e dos art.ºs 1.º e 2.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3, a constituição de Tribunal Arbitral e deduzir o respectivo pedido de pronúncia sobre o acto de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), relativo à demonstração de liquidação n.º 2025..., referente ao ano de 2021, que lhe impôs um pagamento adicional de 300.516,58 €.
2. É requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira, doravante referida por *AT* ou *Requerida*.
3. Em 17 de Abril de 2025 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e seguiu a sua normal tramitação com a notificação da AT.

[1/12]

4. De acordo com o preceituado nos art.^{os} 5.º/3 a), 6.º/2 a) e 11.º/1 a) do RJAT, o Ex.mo Presidente do Conselho Deontológico do CAAD designou os árbitros do Tribunal Arbitral colectivo, que comunicaram a aceitação do encargo no prazo aplicável. As Partes, notificadas dessa designação, não manifestaram vontade de a recusar.
5. O Tribunal Arbitral ficou constituído em 26 de Junho de 2025.
6. Em 4 de Setembro de 2025, a Requerida apresentou Resposta, com defesa por impugnação, juntando o processo administrativo.
7. Em 1 de Outubro de 2025, foi proferido despacho dispensando a reunião prevista no art. 18.º do RJAT e a apresentação de alegações.

POSIÇÃO DO REQUERENTE

8. O Requerente foi objecto de uma acção inspectiva relativa aos rendimentos do ano de 2021 na sequência da qual o seu rendimento colectável foi corrigido, em sede de IRS, de 167.273,15 € para 694.934,46 €, por alteração do enquadramento do regime simplificado de tributação para o regime da contabilidade organizada.
9. Em sede de audição prévia, o Requerente manifestou a sua discordância por considerar que estava sujeito ao regime de contabilidade não organizada.
10. A AT manteve as correcções e, como o Requerente não tivesse procedido ao pagamento da liquidação adicional, foi-lhe instaurado o processo de execução fiscal ...2025..., datado de 2025.3.19, para cobrança coerciva, no montante de 301.594,57 € (incluindo custas no valor de 1.077,99 €) cujos termos prosseguem.
11. O Requerente considera que o acto tributário de liquidação adicional de IRS em apreço é ilegal, por carecer de fundamentação quanto às razões de facto e de direito que estão na génese da referida liquidação adicional de IRS (incluindo os respectivos juros compensatórios), já que o RIT não incluiu, de forma clara e suficiente, a necessária fundamentação que permitam conhecer das razões factuais e jurídicas que justificaram as correcções efectuadas.
12. Dever esse de fundamentação que está garantido pela Constituição (art. 268.º) e pela Lei Geral Tributária (LGT – art. 77.º) e cuja falta determina a nulidade do acto (cf. ac. STA 17.1.2001 proc. 25337).

13. A AT corrigiu o montante de rendimento colectável em 2021 de 167.273,15 € para 694.934,46 € - o que corresponde a uma correcção de 527.661,31 €.
14. Considera o Requerente incorrecto o cálculo do rendimento declarado, uma vez que se tratou da alienação de três fracções por 1.080.000,00 €, as quais tinham sido adquiridas por 330.000 €, valor ao qual acresceriam as despesas de 60.338,69 €, referentes a IMT, selo e comissão imobiliária. Deduzindo ao valor da venda o custo da aquisição e despesas, resultou um rendimento tributável de 689.661,31 €.
15. O valor de rendimento tributável a que a AT chegou resulta da desconsideração por esta do regime simplificado de tributação a que o Requerente se achava sujeito, optando aquela por considerar o regime de contabilidade organizada, aplicando métodos indirectos – nos termos do art. 39.º do CIRS.
16. Esta alteração do regime é ilegal, já que o regime simplificado se encontrava devidamente estabelecido no seu regime cadastral.
17. De facto, o Requerente entregou a sua declaração de início de actividade (prevista no art. 112.º/1 do CIRS) em 27.06.2022, com efeitos retroactivos a 1.1.2021, optando pelo regime simplificado. Isso foi aceite pela AT.
18. Não obstante a AT, no quadro de inspecção realizada, viria a aplicar o regime de contabilidade organizada, alegando que este, por força de contratos de promessa de compra e venda assinados em 2020, sabia que os seus rendimentos em 2021 ultrapassariam o montante máximo da contabilidade simplificada.
19. Ora o art. 28.º/2 do CIRS dispõe que *[f]icam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 200 000. Esclarecendo, no n.º 6 do mesmo normativo que [a] aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25 %, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.*

20. Ora o Requerente no ano anterior não obteve quaisquer rendimentos (dado que não exerceu qualquer actividade), pelo que se considera que o requerente terá que ser sempre no primeiro ano de actividade enquadrado no regime simplificado de tributação, independentemente do valor dos rendimentos obtidos no ano de início de actividade, uma vez que apenas no ano seguinte pode ser enquadrado no regime da contabilidade, quando ultrapassar o limite, em mais de 25%, no próprio ano, ou ultrapassar o limite em dois anos consecutivos.
21. Onde, nada existe na lei que autorize a cessação do regime simplificado, ao momento em que o sujeito passivo ultrapasse o montante anual ilíquido de rendimentos, como parece pretender a AT.
22. Deve, por isso, ser anulado o acto de liquidação adicional no montante de 273.428,44, acrescida de 27.088,14 € de juros compensatórios e custas de 1.077,99 €.

POSIÇÃO DA REQUERIDA

23. A Requerida confirma a realização do procedimento de inspecção externo ao ano 2021, ano em relação ao qual o Requerente se encontrava sujeito ao regime simplificado, nos termos do art. 31.º do CIRS.
24. Acontece que este apresentou a declaração de início de actividade em 27.6.2022 com efeitos retroactivos a 1.1.2021, estimando um volume de negócios de 25.000 €.
25. No entanto, à data da apresentação da declaração, já se tinham efectivado os contratos de compra e venda dos imóveis, pelo que o volume de negócios era consideravelmente superior.
26. Os efeitos retroactivos da declaração de início de actividade fizeram com que o Requerente ficasse enquadrado no regime simplificado.
27. Todavia, esse enquadramento foi considerado indevido, pois, à data da entrega da declaração de início de actividade, os rendimentos obtidos eram de 1.080.000 € (e já não de 25.000 €).
28. Foi, por isso, notificado para apresentar a declaração de alterações prevista no art. 112.º/2 do CIRS e do art. 32.º do CIVA, com efeitos a 2021.1.1, devendo passar a estar enquadrado, em sede de IRS, através da entrega da referida declaração, no regime de contabilidade, previsto no art. 28.º/1 b) do CIRS, com a cominação de que, não o fazendo, a AT faria a correspondente alteração de forma oficiosa.

29. Não tendo o Requerente efectuado essa correcção no prazo concedido, a AT procedeu à alteração do seu enquadramento fiscal, através da elaboração do Boletim de alteração oficioso (BAO).
30. Em consequência dessa alteração o Requerente foi enquadrado, em sede de IRS, no regime de contabilidade organizada, e, sendo possível apurar os valores das vendas, os valores das despesas registadas pelo sujeito passivo, e as despesas conhecidas da AT relacionadas com os imóveis alienados, procedeu-se ao apuramento do rendimento obtido, nos termos dos art.^{os} 3.º, 4.º, 28.º, 29.º e 32.º do CIRS, apurando-se como RL do período/lucro tributável, o montante de 689.661,31 €.
31. Procedeu-se, por isso, ao englobamento do rendimento corrigido da categoria B com o rendimento da categoria A auferido, nos termos dos art.^{os} 22.º e 57.º do CIRS, tendo sido apurado o rendimento colectável de 527 661,31 €.
32. Impugnando a pretendida falta de fundamentação alegada pelo Requerente, a AT considera que o relatório de inspecção enuncia as diversas irregularidades detectadas que deram origem às correcções meramente aritméticas e que culminaram com a elaboração do relatório final e consequente liquidação oficiosa nº 2025... . Ou seja, foram devidamente identificadas as razões pelas quais foi decidido proceder à correcção dos valores declarados pelo Requerente, pelo que não se verifica qualquer falta de fundamentação.
33. Relativamente à pretendida ilegalidade dessa mesma correcção, a AT lembra que a avaliação por métodos indirectos apenas tem lugar quando esta não puder quantificar de forma directa e exacta os factos sujeitos a tributação. Ou seja, é subsidiária da avaliação directa e visa a determinação dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos de que a AT disponha.
34. Ora, no caso, foram detectadas pelos serviços inspectivos diversas irregularidades, nomeadamente, que os rendimentos (volume de negócios) obtidos pelo Requerente no âmbito da sua actividade empresarial totalizaram 1.080.000,00 €, os quais foram indevidamente sujeitos à aplicação do regime simplificado de tributação, previsto no art. 28.º/1 a) do CIRS, quando, face o volume de negócios efectivo, se enquadraria no regime de contabilidade organizada, previsto no art. 28.º/1 b) do CIRS.

35. A AT dispunha de dados objectivos para a determinação de forma directa dos rendimentos reais do Requerente (correspondentes aos valores de aquisição e alienação dos bens transmitidos), podendo também considerar os gastos conhecidos.
36. Para o efeito, o Requerente foi ainda notificado para apresentar os livros de escrita de 2021 e respectivos documentos de suporte. E, apesar de não ter apresentado a totalidade dos documentos relacionados com o pagamento do IMT e do Imposto de Selo da aquisição desses imóveis, foi considerada a totalidade destas despesas, para efeitos de apuramento da matéria tributável da categoria B de IRS.
37. Discorda também a AT que o Requerente devesse manter o regime de enquadramento simplificado em 2021 por ter cumprido os requisitos do art. 28.º do CIRS. Isto porque, efectivamente, o Requerente apresentou a declaração de início de actividade (art. 112.º/1 CIRS) em 27.6.2022, na qual declarou o início da actividade com efeitos retroactivos a 2021.1.1, e um volume de negócios anual estimado até ao final do ano do início da actividade de 25.000 €. Ficou, por isso, enquadrado no regime simplificado em sede de IRS, e isento de IVA (art. 9.º do CIVA).
38. Ao aceitar essa declaração, a AT não ficou impedida de, posteriormente, rever o enquadramento, ao abrigo dos princípios da legalidade, da justiça e da verdade material, nos termos previstos no art. 55.º da LGT. (v. ac. STA de 26.10.2016, proc. 01654/15).
39. De facto, o Requerente, quando em 27.6.2022 apresentou a declaração de início de actividade com efeitos retroactivos a 1.1.2021, não poderia ter estimado um volume de negócios de 25.000 €, uma vez que já tinha efectivado os contratos de venda dos imóveis em causa, no montante de 1.080.000,00 €.

II. Saneamento

40. O Tribunal foi regularmente constituído e é competente em razão da matéria, atenta a conformação do objecto do processo dirigido à anulação de actos de liquidação de IRS (v. art.ºs 2.º e 5.º do RJAT).

41. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, porque apresentado no prazo previsto no art. 10.º do RJAT.
42. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade e encontram-se regularmente representadas (v. art.ºs 4.º e 10.º/2 do RJAT e art. 1.º da Portaria 112-A/2011, de 22.3).
43. Não foram identificadas nulidades ou questões que obstem ao conhecimento do mérito.

III. Matéria de facto

FACTOS PROVADOS

44. Os factos relevantes para a decisão da causa que são tidos como assentes, são os seguintes:
- A. O Requerente apresentou em 27.6.2022 a declaração de início de actividade com efeitos retroactivos a 1.1.2021, tendo estimado um volume de negócios de 25.000 € pelo que foi enquadrado no regime simplificado, em sede de IRS.
 - B. À data da entrega de início de actividade o Requerente havia já contratado a venda de três imóveis, ascendendo o valor de tais vendas a 1.080.000,00 €.
 - C. Na declaração de rendimentos relativa ao ano de 2021 o Requerente declarou a totalidade dos rendimentos obtidos (1.080.000,00 €) tendo sido tributado na categoria B de IRS nos termos do art. 31.º do CIRS (regime simplificado).
 - D. O Requerente veio, todavia, a ser objecto de uma acção inspectiva ao abrigo da ordem de serviço OI2024... da DF de Setúbal, de âmbito parcial (IRS), tendo em vista o controlo e verificação da sua situação tributária.
 - E. A AT, compulsando os factos descritos em A e B, deliberou, na sequência da inspecção efectuada, alterar o enquadramento fiscal do Requerente para o ano de 2021 para contabilidade organizada, procedendo à correcção do cálculo de IRS, tendo em conta o rendimento obtido e as despesas relevantes.
 - F. Essa correcção deu origem à liquidação oficiosa nº 2025... que, incluindo juros compensatórios, ascendeu a 373.060,09 €.

[7/12]

- G. Não tendo o Requerente efectuado voluntariamente esse pagamento, foi-lhe instaurado, em 19.3.2025, o processo de execução fiscal n.º ...2025... para cobrança coerciva, no montante de 301.594,57 € (incluindo custas no valor de 1.077,99 €).
- H. Em 15.4.2025 o Requerente apresentou no CAAD o pedido que desencadeou os presentes autos.

FACTOS NÃO PROVADOS

45. Não há factos relevantes para esta decisão arbitral que não se tenham provado.
46. O tribunal formou a sua convicção quanto à factualidade provada ou não provada com base nos documentos juntos à petição e no processo administrativo remetido pela AT.
47. Cabe ao Tribunal Arbitral seleccionar os factos relevantes para a decisão, em função da sua relevância jurídica, considerando as várias soluções plausíveis das questões de Direito, bem como discriminar a matéria provada e não provada (cfr. art. 123.º/2 do CPPT e art.ºs 596.º/1 e 607.º/3 e 4 do Código de Processo Civil - CPC, aplicáveis *ex vi* art. 29.º/1 a) e e) do RJAT), abrangendo os seus poderes de cognição factos instrumentais e factos que sejam complemento ou concretização dos que as Partes alegaram (cfr. art.ºs 13.º do CPPT, 99.º da LGT, 90.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos - CPTA e art.ºs 5.º/2 e 411.º do CPC).
48. Segundo o princípio da livre apreciação dos factos, o tribunal baseia a sua decisão, em relação aos factos alegados pelas partes, na sua íntima e prudente convicção formada a partir do exame e avaliação dos meios de prova trazidos ao processo, e de acordo com as regras da experiência - cfr. art. 16.º e) do RJAT e art. 607.º/4 do CPC, aplicável *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.
49. Somente relativamente a factos para cuja prova a lei exija formalidade especial, a factos que só possam ser provados por documentos, a factos que estejam plenamente provados por documentos, acordo ou confissão, ou quando a força probatória de certos meios se encontrar pré-estabelecida na lei (por exemplo, quanto aos documentos autênticos, por força do art.

371.º do Código Civil), é que não domina, na apreciação das provas produzidas, o referido princípio da livre apreciação - cfr. art. 607.º/5 do CPC *ex vi* art. 29.º/1 e) do RJAT.

50. Além disso, não se deram como provadas nem não provadas alegações feitas pelas partes, apresentadas como factos, consistentes em afirmações estritamente conclusivas, insusceptíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada, nem os factos incompatíveis ou contrários aos dados como provados.

IV. Matéria de Direito

51. O Requerente começa por invocar a ilegalidade do acto tributário de liquidação adicional de IRS por carecer de fundamentação quanto às razões de facto e de direito que o fundamentam, por o RIT não explicar devidamente as razões factuais e jurídicas que justificaram as correcções efectuadas.

52. Parece, no entanto, que consta naquele relatório a explicação – em termos acessíveis e inequívocos – dos motivos da alteração do enquadramento tributário (que mereceram, aliás, a discordância do Requerente em sede de audição prévia e são novamente referidos no pedido de pronúncia arbitral).

53. Não colhe, por isso, essa pretensão do Requerente.

54. Sobra apenas a questão central do presente processo que é meramente de Direito, não contestando as partes a factualidade essencial ou a sua interpretação ou relevância.

55. O Requerente considera que, não tendo obtido quaisquer rendimentos em 2020, manter-se-ia em 2021 abrangido pelo regime simplificado, por aplicação do art. 28.º/2 CIRS.

56. E foi esse mesmo regime simplificado que foi aplicado inicialmente aos rendimentos auferidos e declarados nesse ano (Declaração de Rendimentos Mod.3 de IRS o montante de 1.080.000,00 € referente à venda de bens imóveis).

57. A AT, no relatório de inspecção tributária que viria a realizar na sequência de um processo inspectivo posterior, começa por considerar que a declaração de início de actividade, prevista

[9/12]

no art. 112.º/1 do CIRS, deve ser apresentada antes do início da actividade, tendo constatado que o sujeito passivo apresentou essa declaração em 27.6.2022, com efeitos retroactivos a 1.1.2021, com um volume de negócios anual estimado até ao final do ano do início da actividade de 25.000 €.

58. Ora, entende a AT, aquando da entrega da declaração de início de actividade, em Junho de 2022, o Requerente ficou indevidamente enquadrado no regime simplificado em sede de IRS, dado que, nesse momento, tinha conhecimento dos rendimentos efectivamente obtidos com a venda dos imóveis no total de 1.080.000,00 €.
59. De facto, houvesse o Requerente considerado o volume de negócios já realizado à data da entrega da declaração de início de actividade, a determinação dos rendimentos empresariais seria efectuada com base na contabilidade organizada, e não no regime simplificado.
60. Por isso, com base nos valores registados pelo sujeito passivo e valores conhecidos através das aplicações informáticas da AT, respeitantes à actividade empresarial exercida no ano de 2021, foi proposta a correcção ao rendimento bruto declarado pelo sujeito passivo em 689.661,31 €.
61. A apreciação da questão terá de fazer-se tendo em conta o disposto no art. 28.º/2 do CIRS, o qual determina que *[f]icam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 200 000. O art. 28.º/6 acrescenta que [a] aplicação do regime simplificado cessa apenas quando o montante a que se refere o n.º 2 seja ultrapassado em dois períodos de tributação consecutivos ou, quando o seja num único exercício, em montante superior a 25 %, caso em que a tributação pelo regime de contabilidade organizada se faz a partir do período de tributação seguinte ao da verificação de qualquer desses factos.*
62. Neste enquadramento, importa ter presente que, sendo a declaração de início de actividade uma obrigação acessória, nada impede que possa ser apresentada em momento posterior ao efectivo início da actividade, sob pena de o contribuinte ficar definitivamente impossibilitado de exercer a actividade por incumprimento dessa mera formalidade, ou ficar

indefinidamente sujeito aos efeitos fiscais negativos resultantes dessa omissão. Por conseguinte, o interessado apenas poderia ser implicado - como se refere na petição inicial - na contra ordenação prevista no artigo 118.º/2 do RGIT.

63. Por outro lado, tendo o Requerente retroagido os efeitos da sua declaração a 1.1.2021, passando a abarcar os negócios realizados nesse ano, por aplicação conjunta das disposições dos n.ºs 2 e 6 do art. 28.º do CIRS, o regime de contabilidade organizada apenas poderia ser aplicado a partir do período de tributação de 2022.
64. Mesmo que se não considerasse o efeito retroactivo declarado pelo sujeito passivo, em razão do disposto no art. 28.º/6 do CIRS, a cessação do regime simplificado apenas poderia ocorrer, na hipótese aplicável ao caso, quando o montante de 200.000,00 € fosse ultrapassado, num único exercício, em montante superior a 25 %.
65. E assim, tendo o Requerente declarado o montante de 1.080.000,00 €, referente à venda de bens imóveis, no ano de 2021, a cessação do regime de contabilidade organizada apenas poderia verificar-se a partir de 2022.
66. Procede, portanto, integralmente o pedido arbitral.

V. Decisão

Em face do *supra* exposto, decide-se

1. Julgar procedente o pedido de anulação do acto de liquidação adicional do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativo ao ano de 2021.
2. Condenar a Requerida no pagamento integral das custas do presente processo.

VI. Valor do processo

O Requerente indicou como valor da causa o montante de 301.594,57 €, que não foi contestado pela Requerida e corresponde ao valor da liquidação a que se pretendia obstar, pelo que se fixa nesse montante o valor da causa.

VII. Custas

Nos termos da Tabela I anexa ao RCPAT, as custas são no valor de 5.508 € (cinco mil quinhentos e oito euros), a pagar pela Requerida, nos termos dos art.^{os} 12.º/2 e 22.º/4 do RJAT, e artigo 4.º/5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 17 de Dezembro de 2025

Os Árbitros,

Carlos Alberto Fernandes Cadilha (Presidente)

Cristina Aragão Seia (vogal)

Rui M. Marrana (vogal, relator)

Texto elaborado em computador.

A redacção da presente decisão rege-se pela ortografia anterior ao Acordo Ortográfico de 1990.