



SOCIEDADE DE ADVOGADOS, SP,RL
ROGÉRIO FERNANDES FERREIRA
& ASSOCIADOS



NEWSLETTER

SÚMULA DE JURISPRUDÊNCIA FISCAL ARBITRAL (3.º TRIMESTRE DE 2017)

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact contact@rfflawyers.com.

*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address newsletter@rffadvogados.com.

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm” and Band 1 Tax “RFF Leading Individual” 2013/2014/2015/2016
Chambers & Partners – Band 1 “RFF Leading Individual” 2013/2014/2015/2016
International Tax Review – “Best European Newcomer” (shortlisted) 2013 / “Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2014/ “Tax Controversy Leaders” 2014/2015 / “Indirect Tax Leaders 2015” / “Women in Tax Leaders Guide 2015” / “European Best Newcomer” 2016/ “Portugal Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2017/“European tax Disputes of the Year” (shortlisted) 2017/ “European Indirect Tax Firm of the Year” (shortlisted) 2017
Best Lawyers – “RFF Tax Lawyer of the Year” 2014 / “Recommended Lawyers” 2015/2016
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Adviser of the Year” 2013/2015 / “Corporate Tax – Controversy” 2016 / “Corporate Tax section of WWL - Thought Leaders” 2017
IBFD – Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor 2013/2014/2015/2016

SUMÁRIO

A presente Informação Fiscal apresenta uma Síntese Trimestral das principais decisões proferidas pelo Centro de Arbitragem Administrativa, analisando o seu impacto e o contributo que tais decisões poderão vir a ter, em matéria tributária.

Esta Informação Fiscal é relativa ao 3.º Trimestre de 2017, onde salientamos as seguintes decisões:



www.rfflawyers.com
Praça Marquês de Pombal, 16 – 5th (Reception)/6th
1250-163 Lisboa • Portugal
T: +351 215 915 220 • F: +351 215 915 244
contact@rfflawyers.com



1.

NÚMERO DO PROCESSO: 505/2016-T

DATA: 4 de Julho de 2017

ASSUNTO: IRC – PEC – Competência material do Tribunal Arbitral – Pedido de revisão oficiosa

A Requerente, pessoa colectiva, requereu a constituição de Tribunal arbitral singular, com o fito de ver anuladas as decisões de indeferimento de duas revisões oficiosas, por si, apresentadas em Março de 2016, que tinham por objecto duas liquidações de IRC, respeitantes aos exercícios de 2011 e de 2012 – cuja declaração de ilegalidade constitui o objecto mediato do presente processo arbitral –, com todas as consequências legais, designadamente o reembolso do imposto pago em excesso, equivalente à dedução do valor do PEC pago contra as colectas de 2011 e de 2012 (constituídas integralmente, nestes períodos, por tributação autónoma).

FACTOS

Entendeu a Requerente que, atendendo ao disposto no Código do IRC, os montantes relativos aos “créditos fiscais” decorrentes dos PEC efetuados pela Requerente deveriam ser deduzidos à colecta de imposto em IRC, a qual engloba, na totalidade, a colecta do IRC *stricto sensu*, a derrama estadual e as tributações autónomas.

Desse modo, constatou a Requerente que os montantes, por si, liquidados, a título de PEC, e susceptíveis de dedução nos períodos de 2011 e de 2012, podiam e deviam ser deduzidos à colecta total do IRC formada pelas tributações autónomas atinentes aos mesmos períodos, considerando que lhe era devido o reembolso do imposto pago em excesso nos referidos exercícios, razão pela qual deduziu os pedidos de revisão oficiosa, cuja anulação veio peticionar em sede arbitral.

Após a constituição do Tribunal arbitral, a Fazenda Pública foi notificada para apresentar a sua contestação ao pedido de pronúncia arbitral, ao qual respondeu por excepção e por impugnação.

A Requerida defendeu-se, alegando que o Tribunal arbitral não dispunha de competência material para apreciar litígios que respeitam às pretensões a que alude a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, formulados na sequência de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa – como o aqui em apreço –, pelo que peticionou a sua absolvição da instância.

Notificada para se pronunciar sobre a excepção invocada, a Requerente, por sua vez, pugnou pela sua improcedência, sustentando que tal entendimento consistiria numa limitação ao princípio constitucional de impugnabilidade dos actos lesivos de direitos ou interesses legalmente protegidos e que consubstanciaria uma limitação ao princípio da tutela jurisdicional efectiva.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

O Tribunal começou a sua análise pela apreciação da excepção aduzida pela Requerida, no sentido de determinar se o litígio se incluía na competência material do Tribunal arbitral, atento o disposto na Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março, que dispõe que os serviços da administração tributária se vinculam à jurisdição dos Tribunais arbitrais se tiverem por objecto a apreciação das pretensões relativas a impostos cuja administração lhes esteja cometida, com excepção das respeitantes à declaração de ilegalidade de actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa nos termos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

O Tribunal indicou, desde logo, que existem actualmente entendimentos em sentidos divergentes, sendo que uns, como a Requerente, entendem que a mencionada Portaria deve ser lida no sentido de que a excepção aí consagrada respeita a actos “que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa”, não podendo ser excluídos outros além dos expressamente indicados por referência ao CPPT, enquanto outros, como a Requerida, propugnam que o legislador enunciou genericamente o que pretendia dizer, ou seja, “actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta

que não tenham sido precedidos de recurso à via administrativa” e depois fechou essa referência genérica.

Posto isto, o Tribunal avançou, de imediato, que concordava com a segunda interpretação, defendida pela Requerida. No seu entender, é indiscutível que a Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março não se refere ao procedimento de revisão oficiosa.

Justifica a sua posição alegando que a referida Portaria faz uso da expressão ampla (o “recurso à via administrativa”) e depois concretiza-a, através de uma restrição taxativa (“nos termos dos artigos 131.º a 133.º do CPPT”).

No entender do Tribunal, o texto normativo não permite encontrar nele um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa, com a possibilidade de, em qualquer uma das três situações nele referidas (autoliquidação, retenção na fonte e pagamentos por conta), se poder prescindir do recurso à reclamação graciosa (e não a qualquer outra forma de impugnação graciosa do acto em causa) para arbitragem da pretensão tributária, ainda que sobre ela tenha havido um qualquer acto de segundo grau e, portanto, se tenha verificado, *in casu*, uma reapreciação do acto tributário sindicado pela Autoridade Tributária e Aduaneira, na sequência de pedido de revisão oficiosa formulado pelo sujeito passivo.

Considera o Tribunal que esta conclusão é independente de se considerar que a revisão oficiosa por iniciativa do contribuinte é equiparável, ou não, à reclamação graciosa para efeitos de impugnação judicial.

Conclui, então, o Tribunal que não é susceptível de ser submetido à arbitragem o litígio relativo às pretensões respeitantes a actos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, que não tenha sido precedido de reclamação graciosa, julgando, assim, procedente a excepção dilatória de incompetência material invocada pela Administração tributária, que obsta ao conhecimento do mérito da causa e conduz à absolvição da instância da Requerida.

2.

NÚMERO DO PROCESSO: 47/2017-T

DATA: 21 de Julho de 2017

ASSUNTO: IMT e IS – Artigo 236.º da Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro (Regime especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional e às Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional)

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição de tribunal arbitral singular de forma a obter a declaração de nulidade ou, subsidiariamente, a anulação dos actos de liquidação de Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis (IMT) e de Imposto do Selo (IS), respeitantes à alienação de um prédio urbano, com o conseqüente reembolso do imposto pago, bem como o reconhecimento ao direito a juros indemnizatórios.

FACTOS

O Requerente é um Fundo de Investimento Imobiliário Fechado para Arrendamento Habitacional, que, em 18 de Dezembro de 2013, adquiriu um prédio urbano sito no concelho de Oeiras, tendo a sua aquisição beneficiado de isenção de IMT e de IS, ao abrigo do disposto no Regime especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e às Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (SIIAH), aprovado pela Lei do Orçamento do Estado para 2009.

Com o intuito de proceder à alienação do dito prédio urbano, no dia 20 de Outubro de 2016, foram requeridas as respectivas liquidações do IMT e do IS, à luz do disposto no Regime especial aplicável aos FIIAH, norma aditada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

O Tribunal circunscreveu a questão principal a que importava dar resposta a saber se as liquidações de IMT e de IS aqui em causa, emitidas com base no disposto na norma aditada pela Lei do Orçamento do Estado para 2014 ao Regime especial aplicável aos FIIAH, violavam o disposto na Constituição da República Portuguesa.

Começa por fazer menção à Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, que aprovou a Lei do Orçamento do Estado para 2009, que aprovaram, por seu turno, um Regime especial aplicável aos Fundos de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (FIIAH) e às Sociedades de Investimento Imobiliário para Arrendamento Habitacional (SIIAH), aplicável aos *“cinco anos subsequentes à entrada em vigor da presente lei e aos imóveis por estes adquiridos no mesmo período”*.

Em tal regime especial, prevê-se no artigo epigrafoado *“regime tributário”*, isenções em sede de IMT e IS, que, por se afigurarem relevantes para melhor compreensão da discussão aqui em causa, se passam a transcrever:

Artigo 8.º

Regime Tributário

(...) “7. Ficam isentos do IMT:

- a) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados exclusivamente a arrendamento para habitação permanente, pelos fundos de investimento referidos no n.º 1;*
 - b) As aquisições de prédios urbanos ou de fracções autónomas de prédios urbanos destinados a habitação própria e permanente, em resultado do exercício de opção de compra a que se refere o n.º 3 do artigo 5.º pelos arrendatários dos imóveis que integram o património dos fundos de investimento referidos no n.º 1.*
- 8. Ficam isentos de imposto do selo todos os actos praticados, desde que conexos com a transmissão dos prédios urbanos destinados a habitação permanente que ocorra por força da conversão do direito de propriedade desses imóveis um direito*

de arrendamento sobre os mesmos, bem como com o exercício da opção de compra previsto no n.º 3 do artigo 5.º”.

Por sua vez, a LOE 2014, veio a aditar, ao citado artigo, novos números, com o seguinte teor:

“14. Para efeitos do disposto nos n.ºs 6 a 8, considera-se que os prédios urbanos são destinados ao arrendamento para habitação permanente sempre que sejam objecto de contrato de arrendamento para habitação permanente no prazo de três anos contados do momento em que passarem a integrar o património do fundo, devendo o sujeito passivo comunicar e fazer prova, nos 30 dias subsequentes ao termo do referido prazo.

15. Quando os prédios não tenham sido objecto de contrato de arrendamento no prazo de três anos previsto no número anterior, as isenções previstas nos n.ºs 6 a 8 ficam sem efeito, devendo nessa caso o sujeito passivo solicitar à AT, nos trinta dias subsequentes ao termo do referido prazo, a liquidação do respetivo imposto.

16. Caso os prédios sejam alienados, com exceção dos casos previstos no artigo 5.º, ou caso o FIIAH seja objeto de liquidação, antes de decorrido o prazo previsto no n.º 14, deve o sujeito passivo solicitar igualmente à AT, antes da alienação do prédio ou da liquidação do FIIAH, a liquidação do imposto devido nos termos do numerada anterior.”

A LOE 2014 consagrou, ainda, a seguinte norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e aos SIIAH, que também se transcreve:

Artigo 236.º

Norma transitória no âmbito do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH

“1. O disposto nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de Dezembro, é aplicável aos prédios que tenham sido adquiridos por FIIAH a partir de janeiro de 2014.

2. Sem prejuízo do previsto no número anterior, o disposto nos n.ºs 14 a 16 do artigo 8.º do regime especial aplicável aos FIIAH e SIIAH, aprovado pelos artigos 102.º a 104.º da Lei n.º 64-A/2008, de 31 de dezembro é igualmente aplicável aos prédios que tenham

sido adquiridos por FIIAH antes de 1 de janeiro de 2014, contando-se, nesses casos, o prazo de três anos previsto no n.º 14 a partir de 1 de janeiro de 2014.”

Terminada a síntese normativa que serviu de base à tomada da decisão da questão essencial no presente processo arbitral, o Tribunal adianta, desde logo, que subscreve as conclusões alcançadas em várias decisões arbitrais já anteriormente proferidas em situações semelhantes às dos presentes autos.

Em consonância, principia o Tribunal por citar o teor da decisão arbitral proferida no processo n.º 689/2015-T, de 2 de Maio de 2016, onde se sustenta que *“(....) a obrigatoriedade de destinar o imóvel ao arrendamento habitacional não é requisito das alterações introduzidas pelos artigos 235º e 236º da Lei 83-C/2013, de 31 de Dezembro, antes um requisito do regime fiscal dos FIIAH. (...) O Orçamento de Estado para 2014 vem, é certo, estabelecer novas regras para a isenção: caso a afetação a arrendamento para habitação permanente não ocorra no período de 3 anos após a entrada do imóvel no Fundo e, ainda caso o FIIAH seja objecto de liquidação antes de decorrido aquele prazo, o adquirente tem de requerer a liquidação do IMT que não foi liquidado.”*

Já *“o facto de a alienação do imóvel fazer caducar a isenção, não é, como ao diante se deixará explanado, um facto novo resultante do aditamento efetuado pelo Orçamento de Estado para 2014. Nova será, quando muito, a obrigatoriedade de o adquirente requerer a liquidação dos impostos que não foram liquidados antes da alienação. Disposição que não só é meramente procedimental, como não está sequer em causa nestes autos, tendo em conta que foi precisamente isso que a Requerente fez e a consequência sempre seria, como veremos que resulta do Estatuto dos Benefícios Fiscais, que os impostos seriam liquidados oficiosamente pela Fazenda (acrescidos dos juros e sanções previstas na lei), uma vez constatada a alienação. (...)*

De facto, a alienação do prédio em questão pela Requerente determina, como ela própria reconheceu nas declarações para liquidação de IMT e IS, a caducidade da isenção, porque lhe foi por ela dado destino diferente daquele que havia determinado a concessão do benefício. Para cumprimento da alínea a) do n.º 7 do artigo 8º não basta uma intenção declarada na aquisição do imóvel, mas uma efetiva afetação ao arrendamento para habitação permanente. Não é, pois, verdade, que, como afirma a Requerente, não estivessem já legalmente previstos, no momento do reconhecimento da isenção, os

factos ou circunstâncias de que dependia a respetiva caducidade, ao menos no que respeita às circunstâncias que efetivamente ocorreram: a alienação do imóvel. (...) O facto de a Requerente ter procedido à alienação do prédio que, ao adquirir, declarou iria afetar a fim que lhe permitia fosse reconhecida – como foi – a isenção de IMT e IS, sempre determinaria, ainda que o aditado número 16 não o previsse expressamente, a caducidade de tais isenções, por efeito do disposto no artigo 12º e no n.º 3 do artigo 14º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (...).”

Continuando o Tribunal a citar a acima indicada decisão arbitral, defende que “*não [se] coloca no caso em apreço a questão da alegada inconstitucionalidade das disposições aditadas na medida em que, na parte correspondente à alienação do imóvel, o n.º 16 do artigo 8º do Regime Jurídico dos FIIAH se limita a reiterar o que já resultava do disposto no Estatuto dos Benefícios Fiscais. O que aliás, bem se compreende, atendendo ao ratio da concessão dos benefícios fiscais. A ratio para atribuição do benefício fiscal em sede de IMT e IS aos FIIAH é, claramente, a sua afetação a arrendamento para habitação permanente (...) pelo que a consequência de lhe dar diverso destino é a que a isenção não poderia ter sido concedida, havendo que repor a legalidade, liquidando-se os impostos que, não fosse a declaração de intenção efetuada aquando da aquisição haveriam de ter sido liquidados. (...) Concluindo, a alienação do prédio sempre determinaria a caducidade da isenção por aplicação do disposto no n.º 3 do artigo 14º do EBF, não estando, portanto, em causa, na situação sub judice, qualquer aplicação retroativa de norma que venha introduzir novo regime de caducidade das isenções tampouco existe lesão de expectativas do Requerente ou agravamento da sua posição fiscal, pelo que entendemos assim que as liquidações de IMT e Imposto do Selo em crise são legais”.*

O Tribunal manifesta, assim, a sua adesão, sem reservas, às conclusões e à fundamentação das decisões arbitrais anteriormente prolatadas sobre esta matéria, considerando como legais as liquidações controvertidas, o que, em consequência, acarretou a decisão de total improcedência dos pedidos formulados pelo Requerente.

3.

NÚMERO DO PROCESSO: 600/2016–T

DATA: 18 de Agosto de 2017

ASSUNTO: IUC - Norma de incidência subjectiva

A Requerente, pessoa colectiva, apresentou pedido de constituição do tribunal arbitral, tendo em vista a declaração de ilegalidade das autoliquidações de Imposto Único de Circulação (IUC), respeitantes aos anos de 2009 a 2014, e do acto de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objecto as referidas autoliquidações, solicitando o conseqüente reembolso do imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

FACTOS

A Requerente é uma instituição financeira que tem por objecto social a prática das operações permitidas aos bancos, com excepção da recepção de depósitos e que no exercício da sua actividade, celebra com os seus clientes contratos de aluguer de longa duração (ALD), contratos de aluguer de curta duração (Renting) e contratos de locação financeira (Leasing) de veículos automóveis.

A Requerente procedeu à autoliquidação e pagamento das liquidações objecto do pedido arbitral, no valor *supra* mencionado.

A Requerente deduziu, em 24 de Julho de 2015, reclamação graciosa das liquidações em crise, a qual veio a ser indeferida e alegou, em suma, que, nas datas a que respeitam as liquidações aqui em crise, esta já tinha transmitido a propriedade ou já tinha locado as viaturas em causa a terceiros, pelo que, à data em que o IUC em questão se tornou exigível, já não era proprietária dos veículos sobre os quais recai o imposto, não obstante, no âmbito do Registo Automóvel, não se verificar, à data do aniversário da matrícula inicial das viaturas (data da exigibilidade do IUC), o averbamento do novo proprietário ou do novo locatário.

Assim, estribou o seu pedido, por um lado, no entendimento de que o Código do IUC (CIUC) contém uma mera presunção legal *juris tantum* – susceptível, por isso, de ser ilidida – e, por outro, que o registo automóvel não tem qualquer eficácia constitutiva, sendo a sua função essencial dar publicidade aos actos.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Começou o Tribunal por identificar que a questão principal a decidir no âmbito do processo reside na interpretação que deve ser feita do CIUC – quando dispõe que *"são sujeitos passivos do imposto os proprietários dos veículos, considerando-se como tais as pessoas singulares e colectivas, de direito público ou privado, em nome dos quais os mesmos se encontrem registados"* –, de forma a apurar se a norma de incidência subjectiva aí contida estabelece uma presunção legal *juris tantum* ou uma definição expressa e intencional da incidência pessoal do imposto, no sentido de que é necessariamente sujeito passivo do imposto aquele em nome de quem o veículo automóvel está registado como proprietário.

Como ponto de partida, o Tribunal procede à análise dos traços essenciais do Registo Automóvel, referindo que o registo de propriedade de veículos é, face ao disposto no Decreto-Lei n.º 54/75, de 12 de Fevereiro, obrigatório, pelo que, qualquer direito de propriedade que incida sobre a viatura está sujeito a registo, com o que se pretende a segurança do comércio jurídico, bem como a publicidade da situação jurídica dos mesmos e que tal registo goza, nos termos do disposto no Código do Registo Predial (aplicável ao registo automóvel por força do referido Decreto-Lei n.º 54/75), da *"... presunção de que o direito existe e pertence ao titular inscrito, nos precisos termos em que o registo o define"*.

Conclui o Tribunal que a inscrição de registo de propriedade do veículo é, também ela, uma presunção de que o direito de propriedade sobre o mesmo existe nos termos constantes do registo. Quer dizer, o registo de propriedade automóvel não constitui qualquer condição de validade dos contratos a ele sujeitos, à semelhança do que ocorre com o registo predial (cujo regime, como já apontamos, é extensivo ao registo automóvel), uma vez que o registo tem uma função meramente declarativa.

Posto isto, sustentou o Tribunal que o cerne da questão passava por determinar se a expressão «considerando-se», utilizada no CIUC, assume a natureza de presunção legal.

Avança, desde logo, o Tribunal que parece mais ou menos evidente que, quer do ponto de vista sistemático, quer teleológico, a expressão «*considerando-se*», adoptada no CIUC, contempla uma verdadeira presunção, a isso não se opondo a aparente literalidade da expressão, nem o ordenamento tributário. A este propósito, o Tribunal cita as palavras de Diogo Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, que referem que *“as presunções em matéria de incidência tributária podem ser explícitas, reveladas pela utilização da expressão “presume-se” ou semelhante, como sucede, por exemplo, nos n.º 1 a 5 do art. 6º, na alínea a) do n.º 3 do art. 10º, no art. 19º e 40º, n.º 1, do CIRS. No entanto, as presunções também podem estar implícitas em normas de incidência, designadamente de incidência objectiva, quando se consideram como constituindo matéria tributável determinados valores de bens móveis ou imóveis, em situações em que não é inviável apurar o valor real ...”*, enumerando depois um conjunto de exemplos.

Entendeu o Tribunal, assim, que era precisamente esse o caso contemplado no CIUC, que contém uma presunção implícita, no caso, uma presunção de incidência subjectiva, que, adianta o mesmo Tribunal, sempre existiu no domínio do imposto de circulação automóvel, pese embora anteriormente definida de forma explícita.

Fazendo menção ao disposto no Código Civil, que estabelece que as presunções legais podem ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos expressamente previstos na lei, e ao disposto na LGT, que dispõe que *“as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*, o Tribunal conclui que todas as presunções em matéria de incidência tributária, como a que o CIUC consagra, são *juris tantum* e, como tal, são ilidíveis.

Acrescenta, ainda, o Tribunal que, relativamente ao IUC, pareceria ofensivo à unidade do sistema jurídico-legal – e até, com as devidas adaptações, em oposição ao disposto na LGT – que um indivíduo viesse a considerar-se como não proprietário de um bem para efeitos civis e tivesse de o ser necessariamente para efeitos tributários.

Não obstante tal conclusão, em linha com o entendimento defendido pela Requerente, o Tribunal considerou, todavia, que a Requerente não logrou fazer prova de que não era a proprietária dos veículos a que a respeitam as liquidações objecto do presente pedido arbitral, nas datas limite dos respectivos pagamentos,

Em face do exposto, o Tribunal decidiu que a Requerente não conseguiu afastar a presunção legal de incidência subjectiva que sobre si impendia, julgando, assim, improcedente o pedido de anulação das liquidações de IUC objecto do pedido arbitral.

4.

NÚMERO DO PROCESSO: 114/2017-T

DATA: 20 de Setembro de 2017

ASSUNTO: IRS – Mudança oficiosa do regime de tributação – Inclusão no regime simplificado

Os Requerentes, marido e mulher, apresentaram pedido de constituição de Tribunal arbitral singular, com o intuito de obter a declaração de ilegalidade da liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), referente ao ano de 2013, e do acto de indeferimento da reclamação graciosa que teve por objecto a mencionada liquidação, solicitando, em consequência, o reembolso do imposto pago, acrescido dos respectivos juros indemnizatórios.

FACTOS

O Requerente marido exerce a actividade de Revisor Oficial de Contas, estando enquadrado na categoria B do IRS no regime geral de contabilidade organizada desde 2001 (data do início de vigência da reforma da tributação) até 2013, de forma ininterrupta. Em 2013, enquadrado no regime de contabilidade organizada, auferiu rendimentos ilícitos no montante de € 153.686,20 (cento e cinquenta e três mil, seiscentos e oitenta e seis euros e vinte cêntimos).

Ao entregar a declaração de rendimentos modelo 3, atinente ao ano de 2014, a mesma não foi aceite por ter acusado um erro central (C70), o que - vieram, posteriormente, os Requerentes a saber - derivava do facto de, em relação ao exercício de 2014, os serviços terem enquadrado o Requerente marido no regime simplificado de tributação, com base no entendimento de que a aplicação do regime da contabilidade organizada por exigência legal tem a validade apenas de um ano e, no ano de 2013, foi apurado um montante anual de rendimentos inferior a € 200.000,00 (duzentos mil euros).

Não obstante ter reagido contra o enquadramento realizado pelos serviços da Administração tributária, o Requerente e a mulher, na sequência de notificação recebida para o efeito, entregaram a sua declaração de rendimentos relativa ao ano de 2014, em que os rendimentos da categoria B do Requerente foram obrigatoriamente tributados ao abrigo do regime simplificado, constituindo a liquidação daí decorrente o objecto do processo arbitral aqui em apreço.

ANÁLISE DO TRIBUNAL

Tendo em consideração os factos acima expostos, a questão que importava ver apreciada pelo Tribunal consistia em saber se se encontra na disponibilidade da Administração tributária a possibilidade de alterar oficiosamente o regime de tributação, em sede de IRS, de um contribuinte enquadrado no regime de contabilidade organizada, antes de decorrido o período mínimo de permanência, em virtude de, no exercício anterior, aquele contribuinte ter auferido um rendimento anual ilíquido inferior ao previsto no Código do IRS, passando a enquadrá-lo no regime simplificado.

Começa o Tribunal por discorrer sobre os traços essenciais do regime simplificado de tributação previsto no artigo 28.º do CIRS, referindo que este constitui um regime não obrigatório, que depende de opção do sujeito passivo e que, nas palavras do Professor Saldanha Sanches, este regime *“(...) tem sempre como pressuposto uma acção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade. E que, procedendo a uma estimativa de custos que vai suportar e declarar, opta pela dedução standardizada. (...)”*

Acrescenta, ainda, que, com a alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro, *"o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes a que se refere o n.º 1 é de três anos, prorrogável por iguais períodos, excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido."*, sendo certo, no entender do Tribunal, que o CIRS não distingue se tal período de permanência tem aplicação apenas nas situações em que o contribuinte manifesta vontade de ser tributado segundo o regime de contabilidade organizada, nem tão pouco prevê qualquer regime de caducidade nas situações em que, não tendo tal enquadramento resultado da vontade do contribuinte, se deixam de verificar os pressupostos que levaram ao seu enquadramento no mesmo.

Posto isto, considerou o Tribunal que, tendo-se iniciado um novo ciclo de permanência no regime de contabilidade organizada em 2013, e não tendo o Requerente optado por essa alteração, nos termos do CIRS, é evidente que se prorrogou automaticamente, por igual período (3 anos) até ao ano de 2015, pelo que, no exercício de 2014, o Requerente estava enquadrado no sobredito regime.

Perante tal conclusão, o Tribunal concentrou-se em apurar se, tendo o Requerente auferido um rendimento ilíquido inferior a € 200.000,00 (duzentos mil euros), por referência ao exercício de 2013, lhe era exigido que comunicasse até Março de 2014 a opção pelo regime de contabilidade organizada, sob pena de ser oficiosamente enquadrado no regime simplificado.

Nesta sede, principiou o Tribunal por esclarecer que o limite previsto no CIRS, em vigor no ano de 2013, era de € 150.000,00, tendo o Requerente, nesse ano, auferido um rendimento ilíquido de € 153.686,20, mantendo-se, assim, para todos os efeitos, o Requerente no regime da contabilidade organizada. Continuou o Tribunal, referindo que, ainda que se entenda que, com a Lei do Orçamento de Estado para o ano de 2014, passaram a estar abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no período anterior (2013), auferiram rendimentos inferiores a € 200.000,00, o legislador não previu qualquer situação que fizesse cessar o regime de contabilidade organizada durante o ciclo de três anos, independentemente de tal enquadramento resultar de opção do contribuinte ou da aplicação da lei, nem tão-pouco resulta da lei qualquer imposição sobre o contribuinte – que afigure rendimentos de valor inferior ao

estabelecido no CIRS – de manifestar a sua vontade no sentido de se manter no regime da contabilidade organizada.

Aliás, é a própria lei que, de modo explícito, no CIRS, dispõe que a opção do sujeito passivo pelo regime de contabilidade organizada deve ser efectuado em duas circunstâncias:

- a) Na declaração de início de actividade;
- b) Até ao fim do mês de março do ano em que pretendem alterar a forma de determinação do rendimento.

Entendeu, assim, o Tribunal que não há, pois, qualquer correspondência na letra da lei para a interpretação defendida pela Administração tributária, segundo a qual, uma vez excedido o volume de vendas previsto no CIRS, caduca a sua tributação de acordo com o regime da contabilidade organizada. Considerou o Tribunal que, não contendo a referida norma qualquer distinção sobre a manutenção em determinado enquadramento, não pode a Administração tributária fazer tal distinção, tal como resulta do brocardo *“bi lex non distinguir, nec... nos distinguere debemus”*, ou seja, onde a lei não distingue, ao intérprete não é permitido fazê-lo.

Termina, então, o Tribunal, dizendo que, não tendo o legislador previsto qualquer situação que faça cessar o regime da contabilidade organizada durante o ciclo de três anos, deve o intérprete concluir, de acordo com as regras da interpretação, que a sua inexistência é a mais acertada, porquanto, não tendo o Requerente marido comunicado qualquer alteração ao seu regime de tributação, este fez uma opção clara e inequívoca pela manutenção do regime de tributação em que estava enquadrado, não podendo a Administração tributária proceder à sua alteração, de forma oficiosa, quando o contribuinte não atinja rendimentos em montante superior ao previsto no CIRS.

Em face do exposto, concluiu o Tribunal que não tem suporte legal a interpretação que a Administração Tributária fez do CIRS, a qual impõe sobre o contribuinte um ónus, relativo a uma obrigação tributária acessória, que a lei não prevê, e que é mesmo contrária ao seu sentido literal, consubstanciando, assim, uma violação do princípio da legalidade tributária, pelo que decidiu julgar procedente o pedido arbitral, anulando a liquidação de IRS aqui em crise, por a mesma se encontrar ferida de vício de violação de



lei, determinando, em consequência, a restituição do imposto indevidamente pago e o pagamento dos respectivos juros indemnizatórios.

Lisboa, 27 de Novembro de 2017

Rogério M. Fernandes Ferreira

Vânia Codeço

João Mário Costa