

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO | FISCAL**Acórdão**

Processo	Data do documento	Relator
01183/14.8BEALM	7 de abril de 2021	Joaquim Condesso

DESCRITORES

IRS > Rendimentos empresariais > Rendimentos profissionais > Regime simplificado de tributação > Princípio do inquisitório > Défice instrutório

SUMÁRIO

I - A categoria B dos rendimentos sujeitos a tributação em I.R.S. goza de uma característica especial que consiste no seu carácter predominante, relativamente aos rendimentos de qualquer outra categoria. É o que se conclui da análise interpretativa do artº.3, nº.2, do C.I.R.S., na redacção resultante da Lei 30-G/2000, de 29/12. A predominância significa pois que todos os rendimentos, de todas as naturezas, que se possam imputar à actividade profissional ou empresarial acabam por ser qualificados como proveitos da categoria, integrando-se na respectiva conta de exploração para efeitos de cálculo do lucro tributável.

II - O regime simplificado de determinação do lucro tributável em sede de I.R.S. encontra consagração nos artºs.28 e 31, do C.I.R.S., então em vigor, e foi introduzido no sistema fiscal pelo diploma legal que procedeu à reforma da tributação dos rendimentos (citada Lei 30-G/2000, de 29/12).

III - O artº.28, do C.I.R.S., consagra um regime de opção pela contabilidade organizada e não, inversamente, uma opção pelo regime simplificado. Ou seja,

para os sujeitos passivos que tenham rendimentos que não excedam os limites consagrados no n.º.2, o regime-regra é o simplificado, tendo o regime de contabilidade organizada aplicação no caso de haver declaração expressa de opção nesse sentido pelo sujeito passivo. Se o sujeito passivo nada disser, fica enquadrado no regime simplificado.

IV - Em síntese, da exegese da norma pode concluir-se que, verificando-se uma expressa opção pelo regime de contabilidade organizada do sujeito passivo, esta mantém-se válida por um período de três exercícios, susceptível de renovação, e só a inclusão automática no dito regime de contabilidade organizada é que não se encontra sujeita àquela regra de validade por três exercícios, cessando logo que se verifiquem os pressupostos legais para a aplicação do regime simplificado, os mencionados € 150.000,00, consagrados no n.º.2 do preceito.

V - Recaindo embora sobre as partes o ónus da prova dos factos constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, a actividade instrutória pertinente para apurar a veracidade de tais factos compete também ao Tribunal, o qual, atento o disposto nos art.ºs.13, do C.P.P.Tributário, e 99, da L.G.Tributária, deve realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, assim se afirmando, sem margem para dúvidas, o princípio da investigação do Tribunal Tributário no domínio do processo judicial tributário.

VI - Nos presentes autos, verifica-se uma situação de défice instrutório que demanda o exercício de poderes cassatórios por parte deste Tribunal nos termos dos art.ºs.682, n.º.3, e 683, n.º.1, ambos do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, devendo ordenar-se a baixa do processo, com vista a que seja produzida a ampliação da matéria de facto pelo Tribunal de 1ª. Instância de acordo com os trâmites identificados neste acórdão.

(sumário da exclusiva responsabilidade do relator).

TEXTO INTEGRAL

ACÓRDÃO

X

RELATÓRIO

X

O DIGNO REPRESENTANTE DA FAZENDA PÚBLICA deduziu recurso dirigido a este Tribunal tendo por objecto sentença proferida pelo M^o. Juiz do T.A.F. de Almada, exarada a fls.34 a 44-verso do processo, a qual julgou procedente a presente impugnação pelos recorridos intentada e tendo por objecto mediato o acto de liquidação de I.R.S., referente ao ano de 2013 e no montante total de € 4.563,75.

X

O recorrente termina as alegações do recurso (cfr.fls.50 a 62-verso do processo físico) formulando as seguintes Conclusões:

1-Decidiu o Tribunal “a quo” pela procedência da presente Impugnação por concluir que os Impugnantes teriam, no ano de 2013, de ser tributados, em sede de IRS, no regime da contabilidade organizada e não no regime simplificado de tributação, atento o disposto no art.º 28.º do CIRS, decisão com a qual, com o devido respeito, não se concorda;

2-Entende a Autoridade Tributária, contra o decidido, que o n.º 5 do art.º 28.º do CIRS, ao referir que «(...) o período de permanência em qualquer dos regimes é de três anos, prorrogável por iguais períodos, exceto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b) do número anterior, a alteração do regime pelo qual se encontra abrangido.», tem aplicação necessária para os casos em que exista opção por esse regime de determinação;

3-Na redação do art.º 28.º do CIRS anteriormente à alteração introduzida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29/12, apenas estava previsto período mínimo de permanência de três anos no regime simplificado, tendo os sujeitos passivos que apresentar declaração de alterações “até ao fim do mês de março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento” - não consta que o sujeito passivo A..... tenha optado pelo regime de tributação pela contabilidade organizada, tendo sempre ali ficado enquadrado por vinculação legal - e foi precisamente para esclarecer as dúvidas que então surgiram com a alteração legislativa ocorrida para o ano de 2007 e seguintes, que veio o Exm.º Sr. Diretor Geral da então Direção Geral dos Impostos emitir a Circular n.º 05/2007, de 13.03.2007. E ainda que as orientações genéricas visem a uniformização da interpretação e aplicação das normas tributárias pelos serviços, não deixou aquela de ser do conhecimento dos vários interessados - pode ali ler-se: “1. Aos sujeitos passivos que estejam obrigatoriamente abrangidos pelo regime de apuramento dos rendimentos empresariais e profissionais com base na contabilidade por não preencherem os requisitos previstos no nº 2 artigo 28º do Código do IRS não se aplica o período mínimo de permanência previsto no nº 5 do mesmo artigo, uma vez que o seu enquadramento não resulta de uma opção.”;

4-A alteração trazida pela Lei n.º 53-A/2006, de 29.12, veio no sentido de desonerar o contribuinte da obrigação de opção anual caso pretendesse ficar no regime da contabilidade (necessariamente por ali não estar por obrigação legal), passando qualquer um dos regimes a ter um prazo de três anos prorrogável, o que até é reconhecido pela Douta Sentença, recorrendo a José Guilherme Xavier de Basto: «fechou-se assim uma fonte de dificuldades para os contribuintes que decidem optar pelo regime de contabilidade organizada. Sabem agora que a opção é válida por três anos, prorrogáveis por iguais períodos e que se pretenderem a alteração do seu regime (no caso, obviamente de preencherem para tanto as condições) é que são obrigados a comunica-lo

através de declarações de alterações.»;

5-E caso tivesse existido opção por este regime da contabilidade, já após a entrada em vigor da redação dada ao art.º 28.º pela Lei 53-A/2006, de 29.12, a mesma seria válida por três anos, prorrogáveis - mas não existiu. Não tinha, assim, o Impugnante de vir fazer opção pelo regime simplificado pois apenas estava no regime da contabilidade por imposição legal, atentos os limites legalmente impostos, verificados anualmente, e não por qualquer opção;

6-O n.º 6 do art.º 28.º do CIRS, apenas prevê a passagem do regime simplificado para o regime da contabilidade e não o inverso, isto é, da contabilidade para o simplificado no período dos três anos, como afirma a Doutra Sentença, precisamente porque, pelo n.º 2, caso não exista opção, e não seja atingido o volume de rendimentos, sempre o sujeito passivo estará enquadrado no regime simplificado;

7-Seria redundante tal previsão - estando o sujeito passivo no regime da contabilidade organizada por obrigação e não tendo atingido volume de negócios que o obrigue a aí permanecer, então fica abrangido pelo regime simplificado. Não há que fixar qualquer caducidade do regime da contabilidade organizada. É a concretização lógica (atento o n.º 2 do artigo) - quando o que está em causa é o enquadramento pelo volume de negócios e não por qualquer opção - do facto de não ser atingido o montante necessário para ali permanecer;

8-Não tendo optado e caso no ano anterior (ou nos dois anos anteriores) não tenha obtido os rendimentos legalmente previstos para o efeito, está enquadrado no regime simplificado, e não em outro. A obrigação legal do enquadramento por volume de rendimentos vale para um exercício, não para três, ao contrário do aqui decidido;

9-Todo o dispositivo legal tem uma sequência lógica e sistemática, subvertida pelo agora decidido. Começa por indicar quais os regimes de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, indicando que não sendo

ultrapassado determinado montante anual ficam os sujeitos passivos obrigatoriamente abrangidos pelo regime simplificado. De seguida, é estipulado que, ainda que estando no regime simplificado, podem os sujeitos passivos fazer opção pela contabilidade, necessariamente em determinados momentos temporais; caso exista a opção, então o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes é de três anos, prorrogável por iguais períodos, a não ser que, no final de cada um destes períodos de três anos, o sujeito passivo venha optar pelo outro;

10-No entanto, caso esteja abrangido pelo regime simplificado – não existindo opção pela contabilidade lá estará – cessa a aplicação do regime simplificado, caso sejam ultrapassados determinados rendimentos, fazendo-se então a tributação pela contabilidade organizada a partir do período de tributação seguinte;

11-Resulta do normativo que apenas se pode estar no regime da contabilidade de duas maneiras: porque se optou, ou por a ele se estar obrigado, atento o volume de rendimentos – efetivo ou estimado (no ano de início). Obviamente, não se optando, nem se atingindo os rendimentos necessários está-se no regime simplificado – é o que resulta do disposto nos n.ºs 1, 2, 3 e 4 do artigo;

12-O facto de não estar plasmado na lei qualquer cessação do regime da contabilidade tal como está previsto para o regime simplificado (no caso por quantitativo de rendimentos), na vigência do período de três anos, não permite concluir que os três anos de permanência têm aplicação no caso de enquadramento no regime da contabilidade por obrigação legal. Isto porque o mesmo raciocínio vale para afirmar o contrário: que não está previsto qualquer motivo de cessação na vigência de três anos da contabilidade organizada precisamente porque a obrigação legal de lá estar vale apenas para um ano, não havendo que legislar expressamente quanto à sua cessação, que decorre naturalmente da aplicação do regime;

13-Bem andou a Douta Sentença ao afirmar que «uma vez efectuada a opção

pelo regime de contabilidade organizada, o Impugnante A..... só teria de regressar ao regime simplificado de tributação, por sua iniciativa e desde que reunisse os requisitos legais para tal, não necessitado de, anualmente, renovar tal opção de manutenção no regime.» - ou seja, coloca, e bem, o enfoque na opção realizada;

14-Já não se concorda, no entanto, que venha afirmar que a mesma permanência pelo período de três anos se verifica nas situações em que o sujeito passivo caiu no regime da contabilidade por imperativo legal, ainda que não manifestando qualquer intenção nesse sentido;

15-Ao decidir, como decidiu, pela ilegalidade da liquidação Impugnada, incorreu o Tribunal “a quo” em erro de julgamento de direito, por violação do disposto no art.º 28.º do CIRS.

X

Não foram produzidas contra-alegações no âmbito da instância de recurso.

X

O Digno Magistrado do M. P. junto deste Tribunal emitiu duto parecer no qual termina pugnando pelo não provimento do recurso (cfr.fl.s.68 e 69 do processo físico).

X

Corridos os vistos legais (cfr.fl.s.71 e 72 do processo físico), vêm os autos à conferência para deliberação.

X

FUNDAMENTAÇÃO

X

DE FACTO

X

A sentença recorrida julgou provada a seguinte matéria de facto (cfr.fl.s.37 a 39 do processo físico):

1-O Impugnante esteve colectado pela actividade de comércio a retalho de têxteis em estabelecimento especializado - facto admitido por acordo;

2-O Impugnante ficou, na sua actividade, sucessivamente enquadrado no regime de contabilidade organizada desde o ano de 2001, por obrigação legal - facto admitido por acordo;

3-No exercício de 2011, o Impugnante ficou enquadrado no regime de contabilidade organizada - facto admitido por acordo;

4-O volume de negócios respeitante ao total das vendas e prestações de serviços do Impugnante no ano de 2011 foi de € 148.881,83 - facto admitido por acordo;

5-No primeiro trimestre de 2012, o Impugnante A..... não declarou à Administração Fiscal pretender ser tributado pelo regime de contabilidade organizada - facto admitido por acordo;

6-Em 2012 o Impugnante foi enquadrado pela Administração Tributária no regime simplificado de tributação - facto admitido por acordo;

7-Com data de 12 de Junho de 2014 foi emitida a liquidação de IRS n.º 2014 5004041292, no montante a pagar de € 4,563,75 - cfr. fls. 11 da reclamação graciosa constante do processo administrativo apenso aos autos;

8-O Impugnante deduziu Reclamação Graciosa contra a liquidação de IRS referida no ponto anterior - cfr. fls. 2 a 10 da reclamação graciosa constante do processo administrativo apenso aos autos;

9-Em 16 de Setembro de 2014 foi proferida informação no processo de reclamação graciosa apresentada pelo Impugnante e referida no ponto anterior, na qual consta, designadamente, o seguinte:

“(...)

Veio o contribuinte A....., NIF, apresentar Reclamação Graciosa do

enquadramento de IRS.

A reclamação graciosa na sequência de um outro procedimento a liquidação dos impostos, são fundamentos da reclamação graciosa os mesmos fundamentos da impugnação judicial, n.º 1 do art.º 70.º e 99.º do CPPT “Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente:

- a) Errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários;
- b) Incompetência;
- c) Ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida;
- d) Preterição de outras formalidades legais.”

Assim a alteração que se verificou em 2012/01/01, no enquadramento do contribuinte, não é fundamento para reclamação graciosa, não sendo este o meio próprio para reagir, pelo que o pedido deverá ser arquivado.

(...)” - cfr. fls. 12 da reclamação graciosa constante do processo administrativo apenso aos autos;

10-Em 16 de Setembro de 2014, a Chefe do Serviço de Finanças de Setúbal 2 proferiu o seguinte despacho: “No uso da competência definida pelo n.º 4 do art.º 73.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário e considerando o teor da informação a fls. 112, que se dá por inteiramente reproduzida, archive-se a presente reclamação, por não ser o meio próprio” - cfr. despacho de fls. 13 da reclamação graciosa constante do processo administrativo apenso aos autos.

X

A sentença recorrida considerou como factualidade não provada a seguinte: “... Compulsados os autos, analisados os articulados e atenta a prova documental constante dos mesmos, não existem quaisquer factos com relevância para a decisão, atento o objecto do litígio, que devam julgar-se como não provados...”.

X

Por sua vez, a fundamentação da decisão da matéria de facto constante da sentença recorrida é a seguinte: "...Os factos acima enunciados encontram-se, todos eles, comprovados pelos documentos acima discriminados, que não foram impugnados pelas partes nem há indícios que ponham em causa a sua genuinidade, e foram tidos em consideração por haverem sido articulados pelas partes ou por deles serem instrumentais [cfr. artigo 5.º, n.º 2, alínea a), do Código de Processo Civil]...".

X

ENQUADRAMENTO JURÍDICO

X

Em sede de aplicação do direito, a decisão recorrida julgou procedente a presente impugnação, em consequência do que anulou o acto de liquidação de I.R.S., relativo ao ano de 2013 e objecto do processo (cfr.nº.7 do probatório), na parcela em que efectuou a determinação da matéria colectável dos rendimentos de categoria B do Impugnante marido através do regime simplificado de tributação.

X

Deve recordar-se que as conclusões das alegações do recurso definem, como é sabido, o respectivo objecto e consequente área de intervenção do Tribunal "ad quem", ressaltando-se as questões que, sendo de conhecimento officioso, encontrem nos autos os elementos necessários à sua integração (cfr.artº.639, do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6, "ex vi" do artº.281, do C.P.P.Tributário).

O recorrente dissente do julgado alegando, em síntese, que o artº.28, do C.I.R.S., tem uma sequência lógica e sistemática, subvertida pela sentença recorrida. Começa por indicar quais os regimes de determinação dos

rendimentos empresariais e profissionais, mais estatuidando que não sendo ultrapassado determinado montante anual de rendimentos, ficam os sujeitos passivos obrigatoriamente abrangidos pelo regime simplificado. De seguida, é estipulado que, ainda que estando no regime simplificado, podem os sujeitos passivos fazer opção pelo regime de contabilidade organizada, necessariamente em determinados momentos temporais. Que caso exista a opção, então o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes é de três anos, prorrogável por iguais períodos, a não ser que, no final de cada um destes períodos de três anos, o sujeito passivo venha optar pelo outro. Que não tendo o contribuinte optado por um dos regimes, e caso no ano anterior não tenha obtido os rendimentos legalmente previstos para o efeito, será enquadrado no regime simplificado, e não em outro. Que a obrigação legal do enquadramento por volume de rendimentos vale para um exercício, não para três, ao contrário do decidido pelo Tribunal "a quo". Que o Tribunal "a quo" incorreu em erro de julgamento de direito, devido a violação do regime previsto no artº.28, do C.I.R.S., na redacção em vigor no ano de 2013 (cfr.conclusões 1 a 15 do recurso). Com base em tal alegação pretendendo concretizar um erro de julgamento de direito da decisão recorrida.

Examinemos se a decisão objecto do presente recurso comporta tal vício.

Na construção do conceito de rendimento tributário o C.I.R.S. adopta a concepção de rendimento-acréscimo, segundo a qual a base de incidência deste tributo abrange todo o aumento do poder aquisitivo do contribuinte, incluindo nela, de um modo geral, as receitas irregulares e ganhos fortuitos, os quais também devem ser considerados manifestações de capacidade contributiva (cfr.nº.5 do preâmbulo do C.I.R.S.; Paulo de Pitta e Cunha, A Fiscalidade dos Anos 90, O Novo Sistema de Tributação do Rendimento, Almedina, 1996, pág.20 e seg.; José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.39 e seg.).

A categoria B dos rendimentos sujeitos a tributação em I.R.S. goza de uma característica especial que consiste no seu carácter predominante, relativamente aos rendimentos de qualquer outra categoria. Até à reforma operada em 2000 (cfr. Lei 30-G/2000, de 29/12), os rendimentos profissionais não tinham a característica da preponderância, pelo que, mesmo que obtidos no desenvolvimento de uma actividade profissional não se tornavam rendimentos de categoria B, antes sendo tributados como rendimentos da categoria a que, pela natureza, correspondessem. Depois da reforma, nos rendimentos líquidos da nova categoria B integram-se todos os proventos obtidos ou conexos com a respectiva actividade desenvolvida. É o que se conclui da análise interpretativa do artº.3, nº.2, do C.I.R.S., na redacção resultante da citada Lei 30-G/2000, de 29/12. A predominância significa pois que todos os rendimentos, de todas as naturezas, que se possam imputar à actividade profissional ou empresarial acabam por ser qualificados como proveitos da categoria, integrando-se na respectiva conta de exploração para efeitos de cálculo do lucro tributável (cfr. José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.169 e seg.; Rui Duarte Morais, Sobre o I.R.S., 2ª. Edição, Almedina, 2010, pág.85 e seg.; Paula Rosado Pereira, Manual de IRS, 2ª. Edição, Almedina, 2019, pág.109 e seg.).

O regime simplificado de determinação do lucro tributável em sede de I.R.S. encontra consagração nos artºs.28 e 31, do C.I.R.S., então em vigor, e foi introduzido no sistema fiscal pelo diploma legal que procedeu à reforma da tributação dos rendimentos (citada Lei 30-G/2000, de 29/12).

O regime simplificado dispensa o registo e comprovação dos custos suportados, que são presumidos em função dos proveitos, introduzindo uma considerável simplificação no plano das obrigações acessórias dos contribuintes ao mesmo sujeitos (cfr. José Guilherme Xavier Basto, I.R.S. Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.182 e seg.; Rui Duarte

Morais, Sobre o I.R.S., 2ª. Edição, Almedina, 2010, pág.91 e seg.; José Carlos Gomes Santos e Susana S. Rodrigues, Regimes simplificados de tributação dos rendimentos profissionais e empresariais - objectivos, modalidades e experiências, C.T.Fiscal, nº.417, pág.131 e seg.).

Revertendo ao caso dos autos, deve, em primeiro lugar, fazer-se a exegese da norma constante do artº.28, do C.I.R.S., na redacção resultante da Lei 3-B/2010, de 28/04, a aplicável ao caso "sub judice" (cfr.artº.12, nº.1, do C.Civil):

Artº.28

(Formas de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais)

1 - A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se:

- a) Com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado;
- b) Com base na contabilidade.

2 - Ficam 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 € 150 000.

3 - Os sujeitos passivos abrangidos pelo regime simplificado podem optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

4 - A opção a que se refere o número anterior deve ser formalizada pelos sujeitos passivos:

- 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, mediante a apresentação de declaração de alterações.

5 - 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.

6 - 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.

(...)

Na exegese desta norma se dirá, em primeiro lugar, que é hoje pacífico que as leis fiscais se interpretam como quaisquer outras, havendo que determinar o seu verdadeiro sentido de acordo com as técnicas e elementos interpretativos geralmente aceites pela doutrina (cfr.artº.9, do C. Civil; artº.11, da L.G.Tributária).

Na forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B o legislador consagrou a dicotomia entre o regime de contabilidade organizada e as regras decorrentes do regime simplificado, logo no n.º.1 da norma, enquanto regimes regra de determinação da matéria colectável na citada categoria B. O "volume de negócios" constitui, grosso modo, o factor discriminante entre os dois regimes, conforme se retira do n.º.2 da norma. Em princípio, ficam abrangidos pelas regras do regime simplificado os sujeitos passivos que não tenham ultrapassado, na sua actividade e no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150.000,00. Apesar do acabado de mencionar, os contribuintes abrangidos pelo regime simplificado podem, nos termos do n.º.3 da norma sob exegese, optar pela determinação da matéria colectável com base na contabilidade. Tal possibilidade de opção destina-se a cumprir a regra estabelecida no artº.81, n.º.2, da L.G.T. (possibilidade de optar pela avaliação directa, nas condições que a lei definir), mais sendo um afloramento do princípio da tributação pelo rendimento real constitucionalmente consagrado no

artº.104, nº.2, do nosso Diploma Fundamental.

Da concatenação dos nºs.3 e 4 da norma, pode concluir-se que o regime simplificado é automaticamente aplicado na determinação do rendimento líquido da categoria B, desde que se não verifiquem as condições legais que impõem a aplicação do regime de contabilidade organizada. Deste modo, pode-se afirmar que o regime simplificado é o regime-regra, uma vez que só o regime de contabilidade organizada é que é susceptível de ser aplicado por opção do contribuinte, mesmo quando tenha, no ano anterior, um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria inferior a € 150.000,00 (cfr.artº.28, nº.3, do C.I.R.S.).

Por outras palavras, tal normativo consagra um regime de opção pela contabilidade organizada e não, inversamente, uma opção pelo regime simplificado. Ou seja, para os sujeitos passivos que tenham rendimentos que não excedam os limites consagrados no nº.2, o regime-regra é o simplificado, tendo o regime de contabilidade organizada aplicação no caso de haver declaração expressa de opção nesse sentido pelo sujeito passivo. Se o sujeito passivo nada disser, fica enquadrado no regime simplificado (cfr. ac.S.T.A.-2ª.Secção, 1/07/2020, rec.1400/13.1BELRA).

Em síntese, da exegese da norma pode concluir-se que, verificando-se uma expressa opção pelo regime de contabilidade organizada do sujeito passivo, esta mantém-se válida por um período de três exercícios, susceptível de renovação, e só a inclusão automática no dito regime de contabilidade organizada é que não se encontra sujeita àquela regra de validade por três exercícios, cessando logo que se verifiquem os pressupostos legais para a aplicação do regime simplificado, os mencionados € 150.000,00, consagrados no nº.2 (cfr.José Guilherme Xavier Basto, IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos, Coimbra Editora, 2007, pág.174 e seg.; Rui Duarte Morais, Sobre o I.R.S., 2ª. Edição, Almedina, 2010, pág.91 e seg.; Manuel Faustino, Os Regimes Simplificados de Tributação em IRS, IRC e IVA, Lisboa,

2004, Câmara dos Técnicos Oficiais de Constatas, Gabinete de Estudos Legislativos, pag.3 e seg.).

Revertendo ao caso dos autos, desde logo, se retira do probatório que o impugnante e ora recorrido, em nenhum momento, efectuou uma expressa opção pelo regime de contabilidade organizada, ou pelo regime simplificado, como método de determinação da matéria colectável, em sede de I.R.S., rendimentos de categoria B (cfr.n.ºs.2 e 3 da matéria de facto supra exarada). Com estes pressupostos, não se aplicava à situação do impugnante a regra de permanência por três anos, resultante do art.º.28, n.ºs.4 e 5, do C.I.R.S.

Pelo contrário, a aplicação do regime de contabilidade organizada cessou quando se verificaram os pressupostos legais de emprego do regime simplificado, portanto, em 2012, atento o volume de vendas que teve no ano anterior, mais não tendo efectuado a opção de tributação pelo regime de contabilidade organizada, tudo por força da aplicação do n.º.2 do preceito, norma que consagra o regime-regra, conforme supra explanado (cfr.n.ºs.4 e 5 do probatório).

Apesar de tudo o acabado de aludir, o probatório não nos responde sobre a situação do impugnante em relação ao ano de 2013, no que se refere ao seu enquadramento relativo à forma de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais da categoria B. É que nenhuma prova se produziu incidente sobre a eventual opção do sujeito passivo sobre a tributação pelo regime de contabilidade organizada, igualmente não se sabendo qual o volume de negócios que teve no ano de 2012 e se em virtude do mesmo se manteve, automaticamente, no regime simplificado no ano de 2013, em causa nos autos (cfr.art.º.28, n.ºs.2 e 3, do C.I.R.S.).

Releve-se que a falta de apuramento de tais factos resulta da omissão de diligências que se impunha realizar por parte do Tribunal "a quo", pelo que a sentença sindicada padece de défice instrutório, sendo que o S.T.A. é um Tribunal de revista (cfr.art.º.12, n.º.5, do E.T.A.F.), com exclusiva competência

em matéria de direito, em regra (cfr.artº.26, al.b), do E.T.A.F.).

Por outro lado, mencione-se que, recaindo embora sobre as partes o ónus da prova dos factos constitutivos, modificativos e/ou extintivos de direitos, a actividade instrutória pertinente para apurar a veracidade de tais factos compete também ao Tribunal, o qual, atento o disposto nos artºs.13, do C.P.P.Tributário, e 99, da L.G.Tributária, deve realizar ou ordenar todas as diligências que considerar úteis ao apuramento da verdade, assim se afirmando, sem margem para dúvidas, o princípio da investigação do Tribunal Tributário no domínio do processo judicial tributário (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 4/12/2019, rec. 1555/08.5BEBRG; ac.S.T.A.-2ª.Secção, 20/04/2020, rec.2145/12.5BEPRT; Diogo Leite de Campos e Outros, Lei Geral Tributária anotada e comentada, 4ª. edição, Editora Encontro da Escrita, 2012, pág.859; Jorge Lopes de Sousa, C.P.P.Tributário anotado e comentado, I volume, Áreas Editora, 6ª. edição, 2011, pág.173 e seg.).

Arrematando, verifica-se uma situação de défice instrutório que demanda o exercício de poderes cassatórios por parte deste Tribunal nos termos dos artºs.682, nº.3, e 683, nº.1, ambos do C.P.Civil, na redacção da Lei 41/2013, de 26/6 (cfr.ac.S.T.A-2ª.Secção, 21/11/2019, rec.670/15.5BEAVR; ac.S.T.A-2ª.Secção, 6/05/2020, rec.7/18.1BEPDL; António Santos Abrantes Geraldés, Recursos no Novo Código de Processo Civil, Novo Regime, 4ª. Edição, 2017, Almedina, pág.430 e seg.), devendo ordenar-se a baixa dos autos, com vista a que seja produzida a ampliação da matéria de facto pelo Tribunal de 1ª. Instância de acordo com os trâmites identificados supra, ao que se procederá na parte dispositiva deste acórdão.

X

DISPOSITIVO

X

Face ao exposto, ACORDAM, EM CONFERÊNCIA, OS JUÍZES DA SECÇÃO DE

CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO deste SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO EM CONCEDER PROVIMENTO AO RECURSO, ANULAR A SENTENÇA RECORRIDA E ORDENAR A BAIXA DOS AUTOS AO TRIBUNAL DE 1ª. INSTÂNCIA, cumprindo-se em conformidade com as diligências de instrução que se repute úteis e necessárias à ampliação da matéria de facto para os fins acima precisados, após o que se deverá proferir nova sentença que leve em consideração a factualidade entretanto apurada.

X

Condenam-se os recorridos em custas, mais se dispensando os mesmos do pagamento da taxa de justiça nesta instância de recurso, visto não terem produzido contra-alegações.

X

Registe.

Notifique.

X

Lisboa, 7 de Abril de 2021. - Joaquim Manuel Charneca Condesso (relator) - Paulo José Rodrigues Antunes, com voto de vencido que infra se junta - Jorge Miguel Barroso de Aragão Seia.

"A questão formulada que resulta para apreciação não é nova, tendo obtido resposta por parte do Supremo Tribunal Administrativo em vários acórdãos, em sentido não coincidente com o que se fundamenta no presente acórdão.

Assim, nomeadamente, nos proferidos a 3-7-2019, no proc. 0361/13.1BELRA, e a 5-2-2020, no proc. 0759/14.8BEALM (que assinei, e em que consta voto de vencido do ora relator).

De acordo com o que consta do sumário desse acórdão, acessível em

www.dgsi.pt:

"I - O regime geral de tributação (art. 28º do CIRS) é o da contabilidade e o regime da tributação pelo regime simplificado sempre será supletivo, desde que não haja opção ou condições obrigatórias de enquadramento no regime da contabilidade.

II - O regime simplificado de tributação (artigo 28.º do Código do IRS) constitui um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada.

III - A inclusão automática ou por obrigação legal no regime geral encontra-se sujeita à regra de validade por três anos (exercícios) estabelecida ao tempo no artº 28º nº 5 do CIRS."

O entendimento tido nesses acórdãos foi reiterado recentemente no acórdão do S.T.A. de 10-3-2021, proc. 0771/14.7BEALM, acessível ainda em www.dgsi.pt.

Neste se considerou que "não pode a Administração Tributária substituir-se ao sujeito passivo do imposto na opção pelo regime de tributação".

Vertendo a aplicação efetuada neste último acórdão para o caso dos autos verifica-se que: 1) a impugnante no momento em que iniciou atividade em 2001 foi enquadrada no regime de contabilidade organizada, assim se mantendo enquadrada em 2013, por sucessivas prorrogações, sem que tenha optado pelo regime simplificado [artigo 28.º n.º 1 e 4 a) e 5 do CIRS] (pontos 2, 3 e 5 da matéria de facto assente); 2) não se provou ter existido declaração expressa da impugnante no sentido de, estando enquadrada no regime simplificado, ter pretendido mudar para o regime com base na contabilidade (factos tidos por não provados); 3) por efeito do disposto no n.º 5 do artigo 28.º do CIRS, a permanência no regime de contabilidade organizada, que à data era de 3 anos, é prorrogável sucessivamente em cada triénio.

Aliás, que tal se mantinha válido ainda em 2013, é expressamente referido ainda no dito acórdão de 5-2-2020.

A interpretação proposta pela AT não tem sustentação, pois o disposto no n.º 2 do artigo 28.º do CIRS apenas permite afirmar que o regime simplificado é o regime supletivamente aplicável aos sujeitos passivos que não tenham indicado de forma expressa (em algum momento) o regime a que pretendem submeter-se e se comprove que não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos desta categoria de € 150 000.

Sempre que, como aqui sucedeu, o contribuinte tenha declarado início de atividade e sido enquadrado no regime de contabilidade organizada, este era de manter até que o sujeito passivo emitisse uma declaração expressa em sentido contrário.

Assim, resulta sem fundamento legal considerar-se necessário apurar-se se o contribuinte tinha apresentado no ano em causa declaração a optar ainda por esse regime de tributação, bem como se se verificava ainda requisito para a tributação pelo regime simplificado.

Não vendo razões para alterar o entendimento tido nos acórdãos acima referidos, julgaria não provido o recurso tal como nos mesmos efetuado."

Paulo José Rodrigues Antunes

Fonte: <http://www.dgsi.pt>