

<u>Acórdãos STA</u>	Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo
Processo:	056/10
Data do Acórdão:	17-03-2010
Tribunal:	2 SECÇÃO
Relator:	VALENTE TORRÃO
Descritores:	IRS REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO REFORMA FISCAL SUJEITO PASSIVO CONTABILIDADE ORGANIZADA
Sumário:	<p>I – A Lei n.º 30-G/2000 de 29 de Dezembro (Reforma Fiscal) criou, dentro do sistema fiscal de tributação do rendimento, os chamados regimes simplificados, como regimes não vinculativos, válidos somente para quem não optasse pelo regime de contabilidade organizada.</p> <p>II – A Declaração de alterações, apresentada por virtude de modificações que o sujeito passivo pretendeu introduzir aos elementos constantes da declaração relativa ao início de actividade na sequência da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000, tem os efeitos previstos no artigo 112.º, n.º 5, do CIRS, substituindo, no que toca aos aspectos alterados e para todos os efeitos legais, a Declaração de início de actividade.</p> <p>III – Deste modo, tendo o sujeito passivo tributado pelo regime simplificado apresentado em 7 Setembro de 2001 a sua opção pelo regime de contabilidade organizada - Declaração de Alterações -, por aplicação do disposto no nº 4 do artº 31º do CIRS, passou a ser tributado por esse regime nos anos seguintes, independentemente do volume de vendas e do período de permanência no anterior regime de tributação simplificado.</p> <p>IV – As liquidações de imposto dos anos de 2002 e 2003, efectuadas pelo regime simplificado de tributação, carecem, por isso, de base legal, pelo que devem ser anuladas.</p>

Nº Convencional:	JSTA000P11593
Nº do Documento:	SA220100317056
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido 1:	A...
Votação:	UNANIMIDADE

Aditamento:

▼ Texto Integral

Texto Integral:

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. A Fazenda Pública veio recorrer da decisão do Mmº Juiz do TAF de Mirandela que julgou procedente a impugnação deduzida por A..., idº nos autos, contra a liquidação oficiosa do IRS dos anos de 2002 e 2003, respectivamente nos valores de 23.611,68 € e 1.824,96€, apresentando, para o efeito, alegações nas quais conclui:

1ª). O Meritíssimo juiz a quo decidiu providir à pretensão impugnatória por entender que o rendimento empresarial percebido pelo impugnante, referente aos exercícios de 2002 e 2003, deveria ter sido determinado, por exigência legal, com recurso às regras disciplinadoras do regime [geral] da contabilidade, e, outrossim, que a opção pelo sobredito regime, exercida em 7 de Setembro de 2001, deveria ter produzido efeitos para os anos de 2002 e 2003.

2ª). À “exigência legal”, invocada pelo impugnante, e acolhida pelo meritíssimo juiz a quo subjaz um circunstancialismo fáctico, de cariz conjuntural, não permanente, decorrente da candidatura do sujeito passivo a um programa comunitário de incentivos, financiado pelo Fundo Social Europeu.

3ª). No seio do nº 3 do artigo 28º do Código do IRS somente poderão ser acolhidas as exigências que a lei obrigue de modo constitutivo e permanente.

4ª). A opção pelo regime da contabilidade organizada, externada em 7 de Setembro de 2001, para produzir efeitos *ex nunc* não pode de servir de alicerce à procedência aqui sindicada, por a isso se opor o disposto na alínea b) do nº 4 do artigo 31º do Código do IRS.

5ª). A omissão na literalidade desta norma, da indicação expressa do termo inicial [para cumprimento da obrigação], ao contrário do que acontece em outras passagens do código do CIRS (cfr. Artigo 60º), é plenamente justificada se o direito

de opção pelo regime da contabilidade (a qual pressupõe, naturalmente, o [conhecimento do] enquadramento prévio no regime simplificado) for exercido após o termo do período de tributação anterior, ex vi da verificação da subsunção dos limites quantitativos, expostos no nº 2 do sobredito artigo, à situação material concreta, 6ª). Nestes termos e nos demais de direito, que serão por Vossas Excelências doutamente supridos deve ao presente recurso ser concedido provimento, e anulado o douto julgado com as legais consequências.

II. O Mº Pº emitiu parecer no sentido da improcedência do recurso.

III. Colhidos os vistos legais cabe agora decidir.

IV. Com interesse para a decisão foram dados como provados em 1ª instância os seguintes factos:

1º). Em data que não se pode precisar foi o impugnante notificado para pagar as quantias de 23.611,68 € e 1.824,96 € provenientes das liquidações de IRS de 2002 e de 2003, respectivamente - Fls. 2, do PA;

2º). Em 7/9/2001 o impugnante apresentou um formulário, ou impresso, emitido pela Direcção Geral dos Impostos - "Declaração de Alterações" - no qual aquele indicou que optava pelo regime de contabilidade organizada - Fls. 9 e 10;

3º). O aqui impugnante viu aplicada, relativamente ao exercício de 2002 e 2003 a forma de tributação através do denominado "regime simplificado" - Cfr. fls. 48, 49 e 50;

4º). Antes, durante o ano de 2000, o impugnante candidatou-se, como entidade formadora, para ministrar cursos de formação profissional - doc. n.º 2 da PI.

V. A questão a apreciar nos autos prende-se com a interpretação do artº 28º do CIRS no sentido de saber se, estando o sujeito passivo a ser tributado pelo regime simplificado, poderia optar pelo regime da contabilidade organizada, independentemente do respectivo volume de vendas.

E, assim sendo, tributado pelo regime simplificado após ter declarado a sua opção, as liquidações dos dois anos seguintes serão anuláveis.

A sentença recorrida julgou procedente a

impugnação, usando a seguinte fundamentação:
“Pelo art.º 1.º da Lei 30-G/2000, de 29/12 o art.º 31.º, n.º 1 do CIRS (actual 28.º) passou a prever, e para o que aqui interessa, que a determinação dos rendimentos se faz(ia) com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado (al. a, n.º 1) ou com base na contabilidade (al. b).

O n.º 2 previa que ficam(vam) abrangidos pelo regime simplificado aqueles que, não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada, não tenham ultrapassado volume de vendas de 30.000.000\$00 ou, nos restantes rendimentos, 20.000.000\$00 (al. a) - sublinhado nosso.

Nos termos do n.º 4 a opção, pelo regime simplificado ou com base na contabilidade, devia ser formalizada na declaração de início de actividade ou até ao fim de Março do ano em que pretende utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento, mediante uma declaração de alterações, (al. b).

Neste caso, pretendendo o Impugnante utilizar a contabilidade organizada no ano de 2002, formalizou esta opção em 7/9/2001, ou seja, até ao fim do mês de Março de 2002.

Não é consentânea com a letra, ou espírito da lei, a interpretação que a AT faz do art.º 28.º, n.º 2, al. a): Se o valor declarado (neste caso o de 2001) tiver sido inferior ao limite do n.º 2 do art.º 28.º determinaria, ex lege, para o exercício de 2002, a tributação pelo regime simplificado.

Essa interpretação não é correcta porque, precisamente, o impugnante optou pelo regime de contabilidade organizada e, portanto, independentemente do volume de vendas, a determinação dos seus rendimentos deveria ter sido feita consoante o regime optado, e não alterado.

O contrário é que é verdade: Se um contribuinte tiver optado pelo regime simplificado mas ultrapassar os valores a que o nº 6 do artº 31º aludia, ou desde que se verificassem esses requisitos, esse regime cessará – pelo que a tributação será feita através do regime de contabilidade organizada.

Ora, se o impugnante optou pelo regime de contabilidade organizada até ao final de Março de 2002, não podia ser tributado pelo regime

simplificado – pelo que a determinação dos seus rendimentos deveria ter sido feita com base nessa opção – cfr. Actual artº 28º, nº 1, alínea b) e a contrario, o nº 2”.

A Fazenda Pública, por sua vez, entende que o impugnante foi bem tributado pelo regime simplificado uma vez que:

a) À “exigência legal”, invocada pelo impugnante, e acolhida pelo meritíssimo juiz a quo, subjaz um circunstancialismo fáctico, de cariz conjuntural, não permanente, decorrente da candidatura do sujeito passivo a um programa comunitário de incentivos, financiado pelo Fundo Social Europeu (conclusão 2ª das alegações). Assim, não é caso de aplicação do nº 3, alínea a) do artº 28º do CIRS, pois que apenas poderão ser acolhidas as exigências que a lei obrigue de modo constitutivo e permanente (conclusão 3ª).

b) Por outro lado, a opção do impugnante pela contabilidade organizada efectuada em 7 de Setembro de 2001 não pode produzir efeitos *ex nunc*, por a isso se opôr a alínea b) do nº 4 do artº 31º do CIRS. É que, a omissão na norma da indicação expressa do termo inicial para o cumprimento da obrigação aí referida, é plenamente justificada se o direito de opção pelo regime da contabilidade (a qual pressupõe, naturalmente, o [conhecimento do] enquadramento prévio no regime simplificado) for exercido após o termo do período de tributação anterior, *ex vi* da verificação da subsunção dos limites quantitativos, expostos no nº 2 do sobredito artigo, à situação material concreta (conclusão 5ª).

V.1. Relativamente à argumentação da recorrente Fazenda Pública, desde já se dirá que, relativamente ao 1º argumento, o mesmo improcede. Com efeito, a sentença recorrida não julgou o impugnante dispensado do regime simplificado por este se ter candidatado a um incentivo do Fundo Social Europeu, carecendo, por isso de ter contabilidade organizada.

Basta ler o que acima ficou transcrito da sentença para se concluir que não foi esse o fundamento da procedência da impugnação. Pelo contrário, o que a sentença afirmou foi que o sujeito passivo poderia

optar pelo regime da contabilidade organizada em obediência ao disposto no artº 31º do CIRS.

A referência na sentença à Portaria nº 799-B/2000, de 20 de Setembro constituiu mero argumento adicional no sentido de que, ainda que a interpretação da Fazenda Pública estivesse correcta, sempre a lei prevê em determinadas situações que os contribuintes possam pedir a exclusão do regime simplificado (artºs 31º. nº 3, alínea a) e 17º, alínea a) da citada portaria).

Quanto ao 2º argumento, se bem compreendemos o raciocínio da recorrente, a opção efectuada pelo impugnante em Setembro de 2001 não produziria efeitos, uma vez que tal opção apenas poderia ter lugar após decorrido o período de tributação imediatamente anterior e depois de observados os limites quantitativos determinantes da abrangência pelo regime simplificado.

A sentença recorrida tratou bem da questão, pelo que também aqui a recorrente carece de razão.

Com efeito, resulta com clareza do citado artº 31º, em resumo, que:

A) 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 (nº 1)

B) Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, *não tendo optado pelo regime de contabilidade organizada*, não tenham ultrapassado na sua actividade, no período de tributação imediatamente anterior, qualquer dos seguintes limites: (nº 2)

C) - A opção a que se refere o n.º 2 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 utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações. (nº 4)

D) O período mínimo de permanência no regime simplificado é de três anos, prorrogável automaticamente por iguais períodos, *excepto se o sujeito passivo comunicar, nos termos da alínea b)*

do número anterior, a opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada. (n.º 5).

Temos então que, o regime simplificado só será aplicável se o sujeito passivo não optar pelo regime de contabilidade organizada. Essa opção, feita no prazo legal referido é independente de tempo de permanência no regime simplificado, do volume de vendas e vigora para os anos futuros, independentemente também do volume de vendas.

V.2. Isto que agora se referiu, resulta com toda a clareza do recente Acórdão deste Tribunal, de 27.01.2010 – Recurso n.º 0906/09, que se transcreve parcialmente, atenta a semelhança do caso aí tratado com o dos presentes autos.

“Donde resulta que a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso de imputação prevista no artigo 20.º CIRS, se faz com base na aplicação das regras do regime simplificado ou com base nas regras do regime de contabilidade organizada (n.º 1), ficando abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua actividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior qualquer dos limites indicados no n.º 2 e não tenham optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

Opção que tanto pode ser formalizada logo na declaração de início de actividade, como anualmente, em declaração de alterações a apresentar até ao fim do mês de Março do específico ano em que se pretenda alterar a forma de determinação dos rendimentos (n.ºs 3 e 4).

O que significa que o regime simplificado, criado com a reforma fiscal de 2000, constitui um regime não vinculativo, válido somente para quem não tenha optado pelo regime de contabilidade organizada. Como refere SALDANHA SANCHES, na revista FISCALIDADE (Julho/ Outubro de 2001), o regime simplificado tem sempre como pressuposto uma opção do contribuinte que renuncia ao seu direito subjectivo de ser tributado com base na contabilidade, sendo uma das situações em que a lei atribui relevância à sua vontade e em que ele pode optar pelo regime que considera mais favorável.

Deste modo, caso o sujeito passivo tivesse optado,

logo na declaração de início de actividade, pelo regime de contabilidade organizada, não havia como aplicar-lhe o regime simplificado, pois que o preceito não previa a caducidade dessa opção nem fixava qualquer período mínimo de permanência no regime geral (ao contrário do que sucede hoje, na versão que foi conferida ao artigo 28.º n.º 5 do CIRS pela Lei n.º 53-A/2006, de 29 de Dezembro).

E só no caso de ele se encontrar sujeito ao regime simplificado (por falta de opção pelo regime geral na declaração de início de actividade e inclusão automática no regime simplificado à luz dos critérios previstos no nº 2) é que se compreende que a lei lhe exigisse que entregasse, no caso de pretender ser tributado pelo regime geral num determinado ano, a declaração de alterações até ao fim do mês de Março desse ano. Se ele já se encontrava inserido no regime geral, por opção feita na declaração de início de actividade nos termos da alínea a) do nº 4, não tinha de renovar anualmente essa opção nos termos da alínea b) do nº 4.

Em suma, o preceito não permite outra leitura que não seja a de considerar que a alínea b) do nº 4, ao estipular a obrigação de os sujeitos passivos formalizarem a opção «Até ao fim do mês de Março do ano em que pretendem utilizar a contabilidade organizada como forma de determinação do rendimento, mediante a apresentação de declaração de alterações», pressupõe a falta de uso da faculdade prevista na alínea a), isto é, a falta de opção pelo regime geral na declaração de início de actividade, pois que só nesse caso e de eles pretenderem, num determinado ano, ficar abrangidos pelo regime geral, se justifica e compreende a necessidade de apresentarem uma declaração de alterações até ao fim do mês de Março desse ano.

No caso vertente, tendo os Impugnantes apresentado em 29/06/2001 uma Declaração de Alterações à Declaração de Início de Actividade no que toca ao regime pelo qual pretendiam ser tributados, e visto que tal declaração substituiu, no que toca a esse aspecto e para todos os legais efeitos, a Declaração de Início de Actividade, não podemos deixar de considerar que eles haviam

optado pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade.

Perante tal comportamento declarativo, feito no ano de 2001, impõe-se considerar como válida e relevante essa opção pelo regime geral de contabilidade relativamente ao exercício em causa e aos exercícios seguintes, incluindo o ano de 2002.”.

Pelo que ficou dito a sentença não merece a censura, improcedendo todas as conclusões do recurso.

VI. Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas a cargo da Recorrente, com procuradoria que se fixa em 1/6.

Lisboa, 17 de Março de 2010. – Valente Torrão (relator) – Isabel Marques – Brandão de Pinho.