



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

João José Estima Pereira

**O REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO EM SEDE  
DE IRS**

UMA ANÁLISE DE JURISPRUDÊNCIA DO CAAD

**Dissertação no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças orientada pelo  
Professor Doutor António Manuel Ferreira Martins e apresentada à Faculdade  
de Economia da Universidade de Coimbra.**

Maio 2020





FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE  
**COIMBRA**

João José Estima Pereira

# **O regime simplificado de tributação em sede de IRS**

Uma análise de jurisprudência do CAAD

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças,  
apresentada à Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra  
para a obtenção do grau de Mestre

Orientador: Prof. Doutor António Martins

Coimbra, 2020



## Agradecimentos

Dedico a presente dissertação a todos aqueles que, de alguma forma, contribuíram para que a realização deste projeto fosse possível. A presente dissertação representa o fim de uma longa caminhada na Universidade de Coimbra.

Aos meus pais que, desde sempre, me apoiaram em todas as minhas escolhas e me permitiram traçar o meu próprio caminho. Agradeço a sua compreensão e a habitual e importante motivação com que pude contar ao longo deste trabalho. Aos familiares pelo incentivo recebido ao longo deste tempo. Estarei eternamente grato!

Ao meu orientador, o Professor Doutor António Martins, agradeço por todo o apoio, dedicação, disponibilidade, partilha do saber e por estimular sempre o meu interesse pelo conhecimento que em muito contribuíram para o sucesso deste projeto. Foi um exemplo para mim!

Não posso deixar a Professora Doutora Susana Jorge e a Professora Doutora Isabel Cruz sem uma palavra de agradecimento. O meu mais sincero obrigado pela partilha de conhecimento e pelas valiosas contribuições para o meu trabalho.

Sou grato, também, aos meus amigos por terem dado mais significado a este projeto. Pela força que sempre me transmitiram para o elaborar e pela compreensão que demonstraram, respeitando a minha ausência, em muitos dos eventos de confraternização que tiveram lugar durante este período.

A todas as pessoas que contribuíram para a concretização desta dissertação, estimulando-me, quer intelectual, quer emocionalmente o meu mais profundo e sentido obrigado!



## Resumo

A presente dissertação tem como objetivo a análise da litigância fiscal relativa ao regime simplificado, em sede IRS. Ao longo deste trabalho iremos identificar as principais razões que geram litigância entre as partes, os argumentos que são utilizados pelas partes e, ainda, perceber o sentido predominante das decisões do Tribunal Arbitral (TA).

Durante a investigação, iremos analisar criticamente as decisões proferidas pelo TA, a funcionar no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), com o intuito de entender o tipo de operações que estão na base do conflito entre o Sujeito Passivo e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Esta análise culminará com a definição de uma tendência predominante das decisões do TA.

Conclui-se da análise da jurisprudência arbitral que existe, de um modo geral, uma maior tendência para a declaração de ilegalidade da liquidação adicional de imposto realizados pela AT, em matéria de regime simplificado, em sede de IRS. Desta forma, o sentido predominante das decisões do TA, a funcionar no CAAD, são favoráveis ao sujeito passivo. Neste sentido, a tendência verificada corresponde a diversas lacunas encontradas na atuação da AT em matéria de regime simplificado. No decorrer das suas auditorias, os temas mais problemáticos dizem respeito ao cumprimento dos critérios exigidos pelo regime simplificado, em sede de IRS, e à correta aplicação dos coeficientes de apuramento do rendimento tributável.

**Palavras-Chave:** Regime simplificado; IRS; Litigância fiscal; Tribunal Arbitral; Autoridade Tributária.





## Abstract

This dissertation aims to analyze the tax litigation related to the simplified regime, in the PIT (personal income tax). During this work we will identify the main reasons that generate litigation between the parties, the arguments that are used by the parties and, A, to understand the predominant meaning of the decisions of the Arbitration Court (AC).

During the investigation, we will critically analyze the decisions made by the AC, operating in the Administrative Arbitration Center (ACC), in order to understand the type of operations that are the basis of the conflict between the Liability Subject and the Tax and Customs Authority (TA). This analysis will culminate in the definition of a predominant trend in TA's decisions.

The analysis of the arbitration jurisprudence shows that there is, in general, a greater tendency for TA to declare the illegality of the additional tax assessment carried out by TA in the simplified PIT regime. Thus, the predominant meaning of AC's decisions, operating within the ACC, is favourable to the taxpayer. In this sense, the trend found respects several gaps in TA's performance in the simplified regime. In the course of its audits, the most problematic issues concern compliance with the criteria required by the simplified regime and the correct application of the calculation coefficients of taxable income.

**Keywords:** Simplified regime; PIT; Tax Litigation; Arbitration court; Tax Authority.



## Abreviaturas

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira.

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa.

CAE – Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramo de Atividade.

INE – Instituto Nacional de Estatística.

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

LGT – Lei Geral Tributária.

MPEs – Micro e Pequenas Empresas.

OE – Orçamento de Estado.

TA – Tribunal Arbitral.



## Lista de Tabelas

|   |    |
|---|----|
| Tabela 1: “Número de entidades por dimensão.” .....   | 6  |
| Tabela 2: “Volume de Negócios, em milhões de euros, por dimensão.” .....                                | 7  |
| Tabela 3: “Número de trabalhadores, por dimensão.” .....  | 7  |
| Tabela 4: “Número de titulares, por categoria de rendimento, em sede de IRS.”<br>.....                  | 8  |
| Tabela 5: “Valor liquidado, em milhões de euros, por categoria de rendimento,<br>em sede de IRS.” ..... | 8  |
| Tabela 6: “Rendimento Bruto, em milhões de euros, em sede de IRS” .....                                 | 9  |
| Tabela 7: “Tempo utilizado para preparar e pagar imposto, em horas” .....                               | 11 |
| Tabela 8: “Coeficientes aplicáveis segundo o artigo 31.º do CIRS” .....                                 | 31 |
| Tabela 9: “Taxas Progressivas de IRS 2020” .....  | 34 |
| Tabela 10: “Despesas dedutíveis” .....  | 35 |
| Tabela 11: “Definição da amostra do TA” .....   | 49 |
| Tabela 12: “Descrição sumária dos Acórdãos do TA”. .....  | 51 |
| Tabela 13: “Sentido da decisão do TA” .....   | 58 |



# Índice

|   |      |
|---|------|
| Agradecimentos .....  | iii  |
| Resumo .....  | v    |
| Abstract.....   | vii  |
| Abreviaturas.....   | ix   |
| Lista de Tabelas.....   | xi   |
| Índice .....  | xiii |
| Introdução.....   | 1    |
| Capítulo I .....  | 5    |
| Tributação de rendimentos e importância das MPEs. ....                                | 5    |
| 1.1. O papel da micro e a pequena empresa na economia. ....                           | 5    |
| 1.2. A necessidade de diminuir os custos de cumprimento fiscais da MPEs. ....         | 10   |
| 1.3. Tributação de rendimentos. ....  | 12   |
| 1.4. Métodos de determinação da matéria coletável .....                               | 14   |
| 1.4.1 Tributação pelo lucro real. ....  | 14   |
| 1.4.2. Tributação por métodos indiretos.....  | 15   |
| 1.5. Princípio da igualdade tributária.....   | 18   |
| Capítulo II .....   | 21   |
| O regime simplificado.....  | 21   |
| 2.1. A necessidade de Simplificação Fiscal. ....                                      | 21   |
| 2.2. Regime Simplificado .....  | 24   |
| 2.3. Regime Simplificado em IRS.....  | 29   |
| 2.4. Temas problemáticos na aplicação do regime simplificado, em sede de<br>IRS. .... | 38   |
| Capítulo III .....  | 43   |
| Litigância Fiscal no CAAD.....  | 43   |
| 3.1. Arbitragem Tributária em Portugal .....  | 43   |

|                                  |  |    |
|----------------------------------|--|----|
| 3.1.1                            | Objetivos da Arbitragem Tributária .....                         | 43 |
| 3.1.2.                           | Diferenças entre o Tribunal Judicial e o Tribunal Arbitral. .... | 44 |
| 3.1.3.                           | Vinculação da Autoridade Tributária à decisão do CAAD. ....      | 45 |
| 3.2.                             | Metodologia .....  | 47 |
| 3.3.                             | Questões de Investigação.....                                    | 48 |
| 3.4.                             | Definição da amostra. ....                                       | 48 |
| 3.5.                             | Apresentação e discussão dos acórdãos do CAAD – TA.....          | 51 |
| 3.5.1.                           | Breve descrição dos casos. ....                                  | 51 |
| 3.5.2.                           | Operações objeto de litígios.....                                | 58 |
| 3.5.3.                           | Análise das decisões dos acórdãos.....                           | 58 |
| 3.6                              | Análise Sumária. ....  | 81 |
| Capítulo IV                      | .....  | 87 |
| Conclusões e tendências futuras. | .....  | 87 |
| Bibliografia                     | .....  | 90 |





## Introdução

A presente dissertação tem como objetivo analisar a problemática do Regime Simplificado, em sede de IRS, à luz de decisões pronunciadas pelo Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD). É nosso propósito identificar quais os tipos de operações que apresentam posições contraditórias, gerando conflitos entre os contribuintes e a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), evidenciando o sentido predominante das decisões do TA em matéria do Regime Simplificado em sede de Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (IRS) e quais os motivos que justificam o sentido das decisões.

A escolha relacionada com o desenvolvimento do tema da presente dissertação deveu-se ao facto de este ganhar uma especial importância, tanto para as profissões liberais como para as micro e pequenas empresas (MPEs), tendo-se revelado uma monitorização crescente por parte da AT, coincidindo com sucessivas reformas legislativas relacionadas com esta temática. A escolha deste tema deve-se, de um modo geral, às distintas interpretações relacionadas com a aplicação deste regime, nomeadamente das condições para a sua aplicação.

A definição da dimensão de uma entidade empresarial não é uniforme no contexto mundial. De acordo com a dimensão económica dos países e dos seus respetivos mercados, a definição apresentada varia de forma a poder representar as características da jurisdição em causa. De acordo com a Recomendação da Comissão Europeia (2003/361/CE), as micro entidades são definidas como empresas que empregam menos de 10 trabalhadores e não possuem um balanço superior a 2 milhões de euros. Seguindo a Recomendação, uma pequena empresa emprega até 50 pessoas e possui um balanço que não exceda os 10 milhões de euros. Este tipo de empresas tem um papel preponderante nas economias nacionais.

Com um número crescente de empresas nas jurisdições, torna-se impossível monitorizar todas as empresas da mesma forma. Como forma de racionalizar os recursos existentes, devido à sua escassez, o regime simplificado surge como uma forma alternativa de tributação dos rendimentos pelas MPEs. Ao longo do tempo,

este regime tem-se vindo a adaptar às características dos seus beneficiários, contribuindo para alguma incerteza jurídica.

A sucessiva alteração legislativa dos códigos tributários dificulta o cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos. Ora, este facto torna-se ainda mais complicado quando a legislação se apresenta ambígua, dada a complexidade inerente aos pressupostos necessários para a correta aplicação. Este trabalho visa esclarecer a sua aplicação, contribuindo para a segurança jurídica dos contribuintes. Torna-se, então, fulcral, quer analisar as problemáticas associadas ao regime simplificado, em sede de IRS, de tributação que geram litigância entre as partes, quer examinar o sentido de decisão dos tribunais arbitrais.

Neste sentido, o presente estudo encontra-se dividido em quatro capítulos. No Capítulo I procuramos contextualizar e enquadrar a importância crescente que o tema tem suscitado, debruçando-nos sobre o peso e a importância das MPEs na economia mundial e conseqüentemente o impacto da tributação dos seus rendimentos. No Capítulo II iremos enquadrar o regime simplificado de tributação, em sede de IRS, no sistema fiscal português, analisando a sua evolução, aplicação e as suas problemáticas inerentes. Já no Capítulo III encontrar-se-á o cerne da nossa investigação, pois iremos fazer uma análise crítica dos Acórdãos proferidos pelos TA relativos ao regime simplificado de tributação. Neste capítulo, iremos sintetizar e analisar os fundamentos da posição da AT, no âmbito das correções efetuadas. Iremos, também, compreender as contra-alegações dos contribuintes e ainda as decisões do TA.

Neste Capítulo pretendemos dar resposta às questões de investigação, partindo da análise das decisões proferidas pela TA. Para a concretização deste objetivo entendemos que a metodologia que mais se coaduna à realização deste trabalho consiste no estudo de caso, dado que a metodologia adotada é uma abordagem qualitativa. A opção da análise dos acórdãos proferidos pelo TA sediado no CAAD como objeto de observação deveu-se a dois grandes fatores: i) Primeiro, dada a facilidade de acesso à informação, uma vez que os acórdãos estão disponíveis para a consulta por qualquer cidadão no sítio na *internet* do CAAD;

ii) Em segundo lugar, são um instrumento essencial que se adequa aos objetivos que definimos neste trabalho.

No Capítulo IV, iremos apresentar as conclusões que desenvolvemos no presente trabalho, perspetivando questões suscetíveis de pesquisas futuras.



# Capítulo I

## Tributação de rendimentos e importância das MPEs.

### 1.1. O papel da micro e a pequena empresa na economia.

As micro e as pequenas empresas revelam um papel crucial na economia de um país, estimando-se que, por sua vez, segundo dados de 2019 do Banco Mundial, existam mais de 314 milhões de MPEs em mais de 152 países. Tal representa, em média, 99,1% do tecido empresarial destas jurisdições. Apesar de o conceito de MPEs não ser uniforme em todos os países analisados, uma vez que tem em conta o contexto particular de cada país, podemos ter em consideração que as MPEs desempenham um papel de grande importância no crescimento da economia.

Segundo Ciriaci *et al* (2012), as grandes empresas têm mais facilidade em aumentarem as suas vendas, com o desenvolvimento dos seus produtos ou o melhoramento dos mesmos, a um ritmo muito mais rápido que as MPEs, bem como em conseguirem um maior retorno do seu investimento em investigação e desenvolvimento. Todavia, de acordo com o referido estudo, onde se analisaram 2439 empresas espanholas durante os anos de 2002 e 2009, que introduziram alterações a produtos ou processos no mercado ou na própria entidade, pôde verificar-se que as micro, pequenas e médias empresas têm um crescimento mais acelerado do que as grandes empresas. Tanto no que toca a volume de negócios, como no crescimento de postos de trabalho.

Com uma estrutura mais flexível e de menor dimensão, as MPEs apresentam-se com maior liberdade e flexibilidade para se adaptarem a problemas que possam surgir dos seus clientes ou outros derivados de contextos externos que impliquem alterações significativas no seu modelo de negócio. Segundo Hays e Kamshad (1994), as MPEs conseguem ser mais ágeis e diferenciadoras na resposta a alterações que surjam tanto ao nível dos seus clientes como no mercado onde atuam. Será esta, provavelmente, a vantagem mais diferenciadora que as micro, pequenas e médias empresas possuem relativamente às grandes organizações, aliada à sua capacidade de inovação.

Além do papel crucial que as MPEs têm no crescimento económico de um país, através da maior facilidade na implementação, tanto de novos produtos como na otimização de processos já existentes, as MPEs apresentam-se, ainda, como um grande peso na criação de emprego. Segundo o estudo de Edmiston (2007), que analisa os dados do U.S. Census Bureau relativos a empresas americanas, no período entre 1990 e 2003, conclui-se que são as MPEs as responsáveis pela criação de 79.5 % dos novos empregos. Além de representarem o segmento com maior criação de emprego, as MPEs conseguem também oferecer um conjunto de benefícios extras aos seus trabalhadores, o que configura um vínculo de maior longevidade entre as partes.

A tendência da importância significativa das MPEs inclui Portugal, onde estas empresas possuem um papel preponderante na economia nacional.

Em 2010, segundo dados do INE, existiam em Portugal 1 160 755 micro e pequenas empresas, de um total de 1 168 265 empresas. Em termos percentuais, o tecido empresarial português era composto por cerca de 99,375% de empresas de micro e pequena dimensão, tendência seguida pela grande parte dos países no mundo.

As alterações ocorridas em 2017, face a 2010, foram pouco significativas, destacando apenas o aumento da importância relativa e absoluta do número de pequenas e médias empresas, com as micro e pequenas empresas a ascenderem a 1 252 606 entidades que passaram a representar 99.379% do tecido empresarial nacional, conforme o quadro abaixo apresentado.

**Tabela 1: “Número de entidades por dimensão.”**

| <b>Número de entidades distribuídas por dimensão</b> |                           |                   |         |
|--|---------------------------|-------------------|---------|
| 2017   | Micro e Pequenas Empresas | Total de Empresas | % MS    |
|  | 1,252,606                 | 1,260,436         | 99.379% |

**Fonte:** Dados do INE.

A importância das MPEs na economia nacional não fica apenas restrito ao número de entidades. A sua importância também é evidente no que toca ao

volume de negócios que este tipo de entidades apresenta. Em Portugal, apesar da sua pequena dimensão, as micro e pequenas empresas apresentavam um volume de negócios a rondar os 144 304 milhões de euros, o que representa cerca de 65.6 % do volume de negócios das empresas portuguesas em 2010.

Recorrendo a dados de 2017, podemos observar que, apesar de as MPEs terem aumentado o seu volume de negócios, a sua importância relativa tende a diminuir, conforme a tabela 2. Este fator pode ser justificado com a composição do tecido empresarial português, onde é predominante a existência de médias empresas ou também pelo crescimento de pequenas entidades para médias entidades.

**Tabela 2: “Volume de Negócios, em milhões de euros, por dimensão.”**

| Volume de Negócios por dimensão |                           |                   |        |
|---------------------------------|---------------------------|-------------------|--------|
| 2017                            | Micro e Pequenas Empresas | Total de Empresas | % MS   |
|                                 | 144,523                   | 225,486           | 64.09% |

Fonte: Dados do INE.

Relativamente ao número de trabalhadores, a importância das MPEs é essencial no combate ao desemprego, sendo este tipo de empresas o principal polo empregador da população ativa em Portugal. Relativamente a 2010, existiam cerca de 2,509,740 trabalhadores nas MPEs de um total de 3,844,036 trabalhadores empregues. Nesse mesmo ano, o peso da empregabilidade nas MPEs situava-se nos 65.29%, o que comparativamente a 2017, representa uma redução de cerca de 2 pontos percentuais.

**Tabela 3: “Número de trabalhadores, por dimensão.”**

| Número de trabalhadores por dimensão |                           |                   |         |
|--------------------------------------|---------------------------|-------------------|---------|
| 2017                                 | Micro e Pequenas Empresas | Total de Empresas | % MS    |
|                                      | 2,529,272                 | 3,985,479         | 63.462% |

Fonte: Dados do INE.



**Tabela 4: “Número de titulares, por categoria de rendimento, em sede de IRS.”**

| <b>Categorias</b> | <b>2015</b> | <b>2016</b> | <b>2017</b> | <b>Var 15-16</b> | <b>Var 16-17</b> |
|-------------------|-------------|-------------|-------------|------------------|------------------|
| <b>A</b>          | 3,889,324   | 4,018,824   | 4,158,613   | 3.33%            | 3.48%            |
| <b>B</b>          | 892,248     | 928,350     | 978,923     | 4.05%            | 5.45%            |
| <b>E</b>          | 70,538      | 56,339      | 52,537      | -20.13%          | -6.75%           |
| <b>F</b>          | 521,513     | 570,610     | 590,120     | 9.41%            | 3.42%            |
| <b>G</b>          | 236,413     | 327,714     | 367,906     | 38.62%           | 12.26%           |
| <b>H</b>          | 2,462,388   | 2,414,862   | 2,397,244   | -1.93%           | -0.73%           |

Fonte: AT.

Tendo em conta os dados disponíveis no Portal das Finanças, o número de titulares de rendimentos de Categoria B, em sede de IRS, tem crescido consideravelmente, correspondendo a um aumento de cerca de 10%, no período compreendido entre 2015 e 2017, após uma análise da tabela 4.

Este aumento não se refletiu apenas no número de titulares, mas também no imposto liquidado no fim do período de tributação. O valor liquidado, durante o período compreendido entre 2015 e 2017 teve um crescimento de cerca de 15%, representando um crescimento significativo, tendo em conta a Tabela 5.

**Tabela 5: “Valor liquidado, em milhões de euros, por categoria de rendimento, em sede de IRS.”**

| <b>Categorias</b> | <b>2015</b> | <b>%</b> | <b>2016</b> | <b>%</b> | <b>2017</b> | <b>%</b> | <b>Var 15-16</b> | <b>Var 16-17</b> |
|-------------------|-------------|----------|-------------|----------|-------------|----------|------------------|------------------|
| <b>A</b>          | 51,711      | 62.70%   | 54,444      | 63.13%   | 57,366      | 63.44%   | 5.29%            | 5.37%            |
| <b>B</b>          | 4,112       | 4.99%    | 4,393       | 5.09%    | 4,728       | 5.23%    | 6.83%            | 7.63%            |
| <b>E</b>          | 144         | 0.17%    | 131         | 0.15%    | 161         | 0.18%    | -9.46%           | 23.09%           |
| <b>F</b>          | 1,511       | 1.83%    | 1,775       | 2.06%    | 1,939       | 2.14%    | 17.46%           | 9.20%            |
| <b>G</b>          | 633         | 0.77%    | 861         | 1.00%    | 1,275       | 1.41%    | 36.06%           | 48.08%           |
| <b>H</b>          | 24,366      | 29.54%   | 24,637      | 28.57%   | 24,961      | 27.60%   | 1.11%            | 1.32%            |
| <b>TOTAL</b>      | 82,475      | 100.00%  | 86,243      | 100.00%  | 90,430      | 100.00%  | 4.57%            | 4.86%            |

Fonte: AT.

De acordo com os dados declarados pelos contribuintes de IRS, no período compreendido entre 2015 e 2017 podemos considerar uma clara tendência de preferência pelo regime simplificado de IRS, comparativamente ao regime de contabilidade organizada. Tendo em conta os valores de 2017, considerando apenas os sujeitos passivos, que no período de tributação, receberam exclusivamente rendimentos de Categoria B, observamos que 1,016 milhões de

euros foram tributados segundo o regime simplificado de IRS, enquanto apenas 188 milhões seguiram o regime de contabilidade organizada, segundo a tabela 6.

**Tabela 6: “Rendimento Bruto, em milhões de euros, em sede de IRS”**

Em suma, o papel das MPEs nas economias globais é fundamental para o

|  | 2015   | %       | 2016   | %       | 2017   | %       | 15-17  |
|--|--------|---------|--------|---------|--------|---------|--------|
| <b>A/B</b>   | 12,059 | 14.62%  | 12,250 | 14.20%  | 12,999 | 14.38%  | 7.80%  |
| <b>A/B/F</b>   | 2,622  | 3.18%   | 2,760  | 3.20%   | 2,985  | 3.30%   | 13.87% |
| <b>A/F</b>   | 6,344  | 7.69%   | 6,835  | 7.93%   | 7,076  | 7.82%   | 11.53% |
| <b>B/F</b>   | 139    | 0.17%   | 153    | 0.18%   | 175    | 0.19%   | 25.89% |
| <b>B - Rendimentos Empresariais e Profissionais</b>            | 917    | 1.11%   | 942    | 1.09%   | 1,016  | 1.12%   | 10.81% |
| <b>C - Trab. Ind. Agricult, Comércio, Ind. c/ Contab. Org.</b> | 179    | 0.22%   | 179    | 0.21%   | 188    | 0.21%   | 4.84%  |
| <b>Total</b>   | 82,475 | 100.00% | 86,243 | 100.00% | 90,430 | 100.00% | 9.65%  |

Fonte: AT.

crescimento económico mundial. As MPEs representam cerca de 99% do total de empresas que coabitam na economia mundial, não podendo o seu papel ser menosprezado.

Em Portugal esse papel é ainda mais essencial, onde as MPEs representam, em 2017, 99,379% do total de empresas. Tendo por base o volume de negócios gerados pelas empresas, em Portugal, estas empresas representam cerca de 64.09%, em 2017, da totalidade das empresas. Relativamente ao número de empregados, as MPEs representam um total de 63.46% da população empregue, sendo um dos principais focos de emprego, volume de negócio e número de entidades. Sendo em número elevado, as MPEs representam um grande esforço de monitorização e controlo por parte da AT. Este tema será desenvolvido nos capítulos seguintes.

## 1.2. A necessidade de diminuir os custos de cumprimento fiscais da MPEs.

Com a progressiva evolução e complexidade inerentes aos sistemas fiscais, tornou-se necessário adequar estes sistemas às necessidades do tecido empresarial. Segundo Nabais (2005), a tributação dos rendimentos das empresas não inclui somente o pagamento do IRC, mas sim todos os custos indiretamente imputados ao seu pagamento, como os honorários do contabilista certificado, havendo, desta forma, necessidade de uma tributação diferenciada entre micro e pequenas empresas comparativamente com as grandes empresas.

O estudo da União Europeia *Study on tax compliance costs for SMEs* (2019), analisa o custo de cumprimento das obrigações fiscais em 20 países da União Europeia de acordo com os impostos necessários em cada uma dessas jurisdições. O custo de cumprimento das obrigações fiscais é proporcionalmente muito mais elevado nas empresas de micro, pequena e média dimensão do que nas empresas de grande dimensão.

Em média, nos 20 países analisados, 43% do tempo utilizado a preparar as obrigações fiscais das MPEs destina-se a recolher toda a informação obrigatória, 25% destina-se a preparação das declarações, 21% destina-se à sua elaboração e ainda 11% à sua submissão. Já no que respeita ao custo de cumprimento de obrigações fiscais, este é bastante superior ao volume de negócios nas micro e pequenas entidades comparativamente com o das grandes entidades. Mais concretamente, em média, para as MPEs, o custo de cumprimento médio dos 20 países situa-se nos 23,626 euros, enquanto nas médias e grandes entidades se situa nos 66,721 euros, representando um encargo relativo bastante inferior quando comparado com o volume de negócios de cada tipo de entidade.

Segundo o indicador *time to prepare and pay taxes (hour)*, do *Data World Bank*, as horas imputadas com a preparação, revisão e submissão das declarações de impostos tem seguido uma tendência de redução desde 2005 até 2018. A média, na União Europeia, reduziu cerca de 34.66%, assim como a média da Zona Euro, que registou uma diminuição de 34.24%. Já Portugal seguiu a mesma tendência generalizada de diminuição de tempo utilizado para preparar e pagar imposto, registando uma diminuição de 25.91%, tal como sintetizado na tabela 4. Apesar

da diminuição registada durante o período em análise, alocam cerca de mais 100 horas a preparar e a pagar as suas obrigações fiscais que a Zona Euro, aumentando desta forma as discrepâncias de custos existentes entre uma MPEs e uma empresa média ou grande.

**Tabela 7: “Tempo utilizado para preparar e pagar imposto, em horas”**

| <b>Time to prepare and pay taxes (hours)</b> |        |        |        |        |
|--|--------|--------|--------|--------|
|  | 2005   | 2010   | 2015   | 2018   |
| Zona Euro                                    | 223.70 | 183.80 | 158.80 | 147.10 |
| EU   | 263.40 | 194.90 | 177.30 | 172.10 |
| Portugal                                     | 328.00 | 298.00 | 275.00 | 243.00 |

Fonte: [data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS](http://data.worldbank.org/indicator/IC.TAX.DURS)

Com um sistema fiscal cada vez mais complexo torna-se necessário ajustar as obrigações tributárias às realidades de cada tipo de empresa, sendo a Simplificação o caminho a seguir. Com os elevados custos de cumprimento das obrigações fiscais pelas MPEs torna-se essencial que exista um processo contínuo e de redução desses custos, tanto administrativos como de cumprimento inerentes às declarações fiscais. A simplificação é a chave para esse caminho mais justo entre os vários géneros de empresas. Segundo *Mirrlees et al. (2012)*, a simplificação desempenha um papel fulcral na diminuição dos custos inerentes ao cumprimento das obrigações fiscais. Uma vez que, quanto maior a complexidade do sistema fiscal, maiores são os custos de cumprimento.

É notória a necessidade de simplificação do sistema fiscal dos diversos países. A discrepância dos custos de cumprimentos entre os diversos agentes económicos contribui para os afastar do cumprimento das suas obrigações, sendo imperativa a mudança de paradigma, simplificando as obrigações dos agentes de menor dimensão.

### 1.3. Tributação de rendimentos.

A Constituição da República Portuguesa consagra a tributação de rendimentos no artigo 104.º. Segundo o número 1 do mesmo artigo, “o imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar” (in casu, IRS). Tendo em conta o número 2 do mesmo artigo, “a tributação de empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real” (in casu, IRC).

No caso de tributação dos rendimentos pessoais é notória a preocupação do legislador em definir as características basilares deste imposto. Ele deverá ser único, progressivo e para o seu apuramento este imposto terá de ter em conta as necessidades do respetivo agregado familiar.

O grande problema que se apresenta no imposto sobre rendimentos pessoais, consiste na tributação de rendimentos de categoria B, isto é, rendimentos de trabalho independente, leia-se, rendimentos de empresas singulares e profissionais liberais.

A tributação das empresas tem por base o apuramento do rendimento real destas. Ora, segundo a Constituição, a tributação terá por base o rendimento real auferido durante o período de tributação, podendo este rendimento ser real ou presumido. A Constituição permite assim dois tipos de tributação de acordo com o rendimento. Por um lado, a empresa poderá apurar o rendimento da sua atividade, tendo por base todos os gastos e rendimentos que foram efetuados durante o mesmo período de tributação. Por outro lado, as empresas possuem ainda outra forma de tributação que a constituição salvaguarda que é a tributação com base no rendimento presumido, no caso de ser impossível a comprovação e quantificação direta e exata da matéria coletável.

Deste modo, o número 2 do artigo 104.º da CRP, com a referência à expressão “fundamentalmente” dá a opção de o legislador definir a forma como o rendimento pode ser tributado. Poderá optar pelo rendimento real direto do exercício, ou em casos de simplificação ou ausência de meios que permitam o

apuramento normal do rendimento real, o sujeito passivo será tributado com base no rendimento presumido. Assim sendo, o artigo 104.º da CRP permite a inclusão nos códigos de tributação em causa, leia-se Código do IRS e IRC, de regimes simplificados de tributação. Estes regimes afastar-se-ão, por razões de redução de custos de cumprimento, do apuramento do lucro real ou efetivo.

Para Courinha (2019), a tributação das empresas é efetuada, fundamentalmente, sobre o seu rendimento real, sendo uma exigência constitucional a dependência parcial do lucro fiscal face ao lucro contabilístico. Por via da aplicação da expressão “fundamentalmente”, é permitido que as empresas sejam tributadas através de formas alternativas caso o seu resultado contabilístico apresente distorções que violem outros valores constitucionais consagrados.

Em síntese, a fundamentação legal dos regimes simplificados de tributação assenta na possibilidade, prevista pela Constituição, de forma alternativas de tributação ao lucro real.

#### 1.4. Métodos de determinação da matéria coletável

Após o término de um dado período tributável, é essencial que os sujeitos passivos de imposto reúnam e desenvolvam uma série de procedimentos, tendo como objetivo o apuramento da matéria coletável. Ou, por outras palavras, a base que serve de suporte ao cálculo do imposto a pagar.

Por um lado, o sujeito passivo de imposto, tende, regra geral, pela avaliação ou cálculo direto da sua base de imposto através de procedimentos e critérios objetivos, tendo em conta a natureza de cada tributo e as suas necessidades. Por outro lado, o sujeito passivo poderá ter à sua disposição mecanismos que providenciem uma avaliação indireta da sua matéria coletável com base nos códigos de cada tributo, tema que analisaremos de seguida.

##### 1.4.1 Tributação pelo lucro real.

Segundo o artigo 83.º, no número 1 da LGT, a avaliação direta visa a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, competindo à Autoridade Tributária, regra geral, a sua avaliação, excluindo-se os casos de autoliquidação, onde a competência remete ao sujeito passivo (art. 82.º, nº1, da LGT).

Mais concretamente e, relativamente à tributação de rendimentos coletivos, podemos concluir que o ponto de partida da tributação surge do resultado líquido apurado através da contabilidade (art. 17.º, nº1, do Código do IRC), ao qual serão efetuadas correções nos termos do código do IRC. Consequentemente, o lucro tributável tem por base os rendimentos obtidos por um sujeito passivo em determinado período de tributação, sendo-lhes subtraído os gastos no qual o sujeito passivo incorreu no mesmo período de análise. A estes rendimentos e gastos apurados, segundo métodos diretos, pela contabilidade, são conferidas correções e ajustamentos previstos previamente no Código de IRC.

Desta forma, é ainda possível constatar que existe uma conexão bastante forte entre a contabilidade e a fiscalidade, onde a fiscalidade apresenta uma dependência parcial da contabilidade para o apuramento do lucro tributável.

Em sede de IRS, o tratamento da categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) poderá ser equiparada à tributação dos rendimentos de pessoas coletivas, uma vez que a matéria coletável poderá ser apurada recorrendo à contabilidade organizada, segundo o artigo 28.º, número 1 do Código do IRS.

#### 1.4.2. Tributação por métodos indiretos.

Os casos onde a avaliação indireta poderá ser aplicada encontram-se salvaguardados no artigo 87.º da LGT, nomeadamente: 1) regime simplificado de tributação; 2) impossibilidade de comprovação e quantificação direta e exata dos elementos indispensáveis à correta determinação da matéria tributável de qualquer imposto; 3) a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos daquela que resultaria da aplicação dos indicadores objetivos da atividade de base técnico-científica referidos na presente lei; 4) os rendimentos declarados em sede de IRS se afastarem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimento que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do artigo 89.º-A; 5) os sujeitos passivos apresentarem, sem razão justificada, resultados tributáveis nulos ou prejuízos fiscais durante três anos consecutivos, salvo nos casos de início de atividade, em que a contagem deste prazo se faz do termo do terceiro ano, ou em três anos durante um período de cinco; 6) acréscimo de património ou despesa efetuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100 000, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

Nas palavras de Nabais (2012):



*“Todavia, como salta à vista, estamos aqui perante situações bastante diferenciadas. Assim, podemos distinguir quatro tipos de situações a saber: 1) uma tributação que se aproxima do rendimento normal (por opção) no caso do regime simplificado; 2) uma determinação da matéria coletável por métodos indiretos, no caso da impossibilidade de comprovação e quantificação direta; 3) uma tributação que se aproxima do rendimento normal imposta, no caso de desvio significativo do lucro apurado para menos e no caso de sistemáticos resultados negativos ou nulos; e 4) uma presunção de não declaração de rendimentos, no caso de afastamento do rendimento declarado em face às manifestações de fortuna e ao acréscimo de património ou de consumo evidenciados.”<sup>1</sup>*

Como refere Dourado (2015):

*“Para não serem inconstitucionais, quer os coeficientes escolhidos para o regime simplificado quer os termos comparáveis para a aplicação dos restantes métodos indiretos devem aproximar-se tanto quanto possível, do que seria a situação tributada segundo o rendimento real. Por essa razão, a lei prevê também o recurso a elementos e informações declaradas à administração tributária do ano ou anos mais próximos (art. 90.º n.º1 alínea d) e g)).”<sup>2</sup>*

Para a nossa análise e, no decorrer deste trabalho, importa centrar as atenções nas particularidades da tributação através do regime simplificado. Este regime apresenta traços bastante característicos decorrentes de critérios objetivos, como o caso da presunção de custos, através da utilização de coeficientes, que são aplicados segundo os diversos CAE, sendo apurado desta forma o seu rendimento presumido.

Por outro lado, utiliza os rendimentos brutos declarados pelo contribuinte, ao qual lhe deduz os gastos algebricamente presumidos. Outra característica deste regime consiste no carácter de opção que é conferido ao sujeito passivo de imposto, caso este possua os critérios de exigibilidade previstos no regime.

No caso da tributação de rendimentos das pessoas singulares é oferecido ao contribuinte a opção de beneficiar do Regime Simplificado de tributação para os rendimentos de categoria B, o que significa que engloba todos os profissionais liberais e empresas em nome individual.

Não obstante, no caso da tributação de rendimentos das pessoas coletivas, é também oferecida ao sujeito passivo a opção de beneficiar de um regime simplificado da tributação de rendimentos, caso cumpra os critérios de

---

<sup>1</sup>Cfr. Casalta Nabais (2012), *Direito Fiscal* (7ª ed.), pp. 296-297.

<sup>2</sup> Cfr. Dourado (2015), *Direito Fiscal* p. 220.

exigibilidade. Estes regimes serão abordados mais detalhadamente no Capítulo 2.3.

## 1.5. Princípio da igualdade tributária.

O princípio da igualdade é um princípio jurídico-constitucional, transversal a todos os ramos do direito, que se expressa no nível do Direito Fiscal na obrigação geral que todos os cidadãos de determinada jurisdição se encontrem obrigados ao pagamento de impostos. Como pilar princípio da igualdade está a proibição do arbítrio, isto é, tratar o igual por igual e o diferente por diferente. Neste sentido, no Direito Fiscal é necessário que o pagamento de imposto esteja vinculado à capacidade contributiva do cidadão. O princípio da igualdade tributária é concretizado pelo princípio da capacidade contributiva.

Para Rodrigues (2003), o significado do princípio da capacidade contributiva consiste na tributação do rendimento real do contribuinte, analisando depois, posteriormente as implicações nas regras de incidência e os respetivos métodos de determinação da matéria coletável.

Considerando as palavras de Sanches (2007):

*“A igualdade tributária como objetivo legal e como resultado efetivamente alcançado só pode ter lugar se o legislador fiscal escolher, como objeto de impostos, factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e dotar a Administração fiscal, como órgão de aplicação da lei fiscal, dos meios adequados para obter o seu cumprimento. Para assegurar a igualdade fiscal, a lei tem de garantir uma generalização efetiva na distribuição dos encargos tributários, não apenas por via da sua formulação (previsão normativa), mas também através do seu cumprimento generalizado.”<sup>3</sup>*

Para Nabais (2012), o imposto deverá ser igual para os cidadãos que possuem igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e a existência de diferentes impostos para os cidadãos que possuam diferente capacidade contributiva, na proporção dessa diferença (igualdade vertical).

Nas palavras de Dourado (2015),

*“A tributação da capacidade contributiva apenas de alguns sujeitos passivos deixando outros de fora, tem de ser justificada por um princípio constitucional que, no caso concreto, legitime a violação do princípio da igualdade (aplicando-se a ponderação entre os princípios). A regra é a tributação de todos os sujeitos passivos segundo o princípio da igualdade (capacidade contributiva) e a exceção são as isenções ou uma tributação mais reduzida de uns poucos. A exceção tem de ser justificada com base em princípios ou finalidades extrafiscais que se sobreponham à finalidade de*

---

<sup>3</sup> Cfr. Saldanha Sanches (2007), *Manual de Direito Fiscal*, p.211.

*arrecadação de receita segundo os critérios da igualdade e da capacidade contributiva (art. 2.º, nº1, do Estatuto do Benefícios Fiscais.”<sup>4</sup>*

Seguindo a mesma linha de pensamento, é notório que o princípio da capacidade contributiva tem em vista uma repartição de forma justa e equitativa do sacrifício tributário entre todos os cidadãos, permitindo o cumprimento do princípio da igualdade horizontal entre os cidadãos.

Contudo, a aplicação de métodos indiretos poderá desvirtuar o sistema fiscal, pondo mesmo em causa o princípio da igualdade tributária. Opinião partilhada pelo Tribunal Central Administrativo do Sul<sup>5</sup>, onde refere que a tributação por presunções e estimativas nunca poderá garantir a certeza que a tributação presumida corresponderá à tributação real.

Por outro lado, Silva (2013), conclui que a distinção entre matéria coletável e base tributável é importante para distinguir o enviesamento provocado pelos métodos indiretos. A aplicação dos métodos indiretos tem apenas como objetivo a reconstrução da base tributável e não somente determinar qualquer rendimento. O autor conclui assim que a aplicação de regimes simplificados assentes em métodos indiretos contribui de forma distinta para o apuramento de um rendimento real o que não interfere com o princípio da igualdade tributária.

Na nossa opinião, a utilização de métodos indiretos contribui para a aplicação do princípio da igualdade tributária, maioritariamente quando nos referimos à aplicação do regime simplificado de tributação.

Como analisado anteriormente, os custos de cumprimento das obrigações fiscais são bastantes distintos quando comparados com a dimensão da empresa. É notório que as médias e grandes empresas, apesar de suportarem custos superiores com o encargo de imposto, os montantes que afetam à entrega das suas obrigações fiscais são bastante menores do que comparados com micro e pequenas empresas. Esta situação é justificada através da natureza fixa e variável destes custos suportados pelas empresas, onde os custos fixos têm,

---

<sup>4</sup> Cfr. Dourado (2015), *Direito Fiscal* p. 199

<sup>5</sup> Ver mais no Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul, Processo nº 03275/09, de 25 de novembro de 2009. Disponível em: [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt)

naturalmente um peso muito superior nas MPEs, enquanto as médias e grandes empresas beneficiam de economias de escala na diluição dos custos fixos.

Não obstante, temos ainda a natureza do regime simplificado. Este regime tem por base o apuramento da base tributável de forma presumida. É importante distinguir que o regime apenas apura a base tributável do sujeito passivo e não tem intuito de apurar qualquer tipo de rendimento. No apuramento da base tributável pelo regime simplificado, este tem por base o rendimento providenciado pelo contribuinte, aplicando coeficientes que visam apurar a capacidade contributiva do sujeito passivo.

## Capítulo II

### O regime simplificado.

#### 2.1. A necessidade de Simplificação Fiscal.

Os sistemas fiscais desenvolvidos tendem a ser mais complexos, uma vez que as economias desenvolvidas apresentam uma maior complexidade de transações económicas e uma necessidade crescente de arrecadar receita fiscal para fazer face às despesas estatais.

Para Tran-Nam (2014), um dos fatores característicos na existência de complexidade fiscal surge quando um sistema apresenta múltiplos impostos. Para os mesmo autores, será a complexidade inerente à leitura e interpretação das leis são fatores que induzem complexidade fiscal crescente.

As reformas fiscais devem seguir um caminho que promova a equidade entre os agentes económicos, promovendo a eficiência económica do sistema. Para Mirrlees *et al* (2012), um sistema fiscal deverá possuir um conjunto de características chave, tais como a simplicidade, a estabilidade, a transparência e ainda a neutralidade. Estas características são vitais para um sistema fiscal saudável.

Como forma de definir uma política fiscal saudável é importante perceber em que vertentes esta se deverá reger para a sua aplicação. Segundo a Comissão Europeia, no relatório *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability (2013)*, uma política fiscal eficiente só é conseguida tendo em conta dois grandes aspetos. Por um lado, a equidade e a eficiência fiscal, combatendo a economia informal, promovendo a equidade entre os agentes económicos que cumprem as suas obrigações e os que procuram mecanismos de evasão fiscal e fraude. Por outro lado, a simplificação de procedimentos terá de ser um objetivo central.

A melhoria destes procedimentos aproxima a relação entre a Autoridade Tributária e o contribuinte. Ela tanto beneficia as empresas como a Autoridade

Tributária. As empresas beneficiarão com a redução de custos, o que contribui para o cumprimento das obrigações fiscais que lhes são atribuídas. Enquanto a Autoridade Tributária melhora os seus procedimentos de controlo dos contribuintes, reduzindo os custos do mesmo.

Para Lopes (2008), os custos de cumprimento das obrigações fiscais estão relacionados com três grandes tipos de custos: i) os custos monetários; ii) os custos de tempo; e ainda, iii) os custos psicológicos. Os custos monetários consistem nos custos incorridos no processo de recolha e tratamento dos dados contabilísticos no cálculo do apuramento do imposto a entregar ao Estado. Já os custos de tempo encontram-se relacionados com o custo de oportunidade do tempo incorrido no preenchimento de obrigações fiscais. Os custos psicológicos estão associados aos sentimentos negativos provocados pela entrega das obrigações fiscais, tais como stress e ansiedade.

Já para a OCDE (2014), os custos de cumprimentos consistem nos custos incorridos para executar as ações necessárias para o cumprimento das obrigações fiscais necessárias. Estes custos podem ser divididos em; i) custos administrativos; ii) custos relativos à alteração de procedimentos internos; iii) custos de administração e execução; iv) custos financeiros; v) custos indiretos; vi) custos de oportunidade; e, ainda, vii) custos macroeconómicos.

Os custos de cumprimento das obrigações fiscais tendem a ser regressivos quando comparados com o volume de negócios que os sujeitos passivos apresentam. Este fator tem como principal explicação o facto de que os custos de cumprimentos têm duas componentes distintas: i) os custos variáveis; e, ii) os custos fixos. Os custos variáveis crescem de acordo com o volume de negócios da empresa, enquanto as grandes empresas conseguem minimizar os custos fixos devido às economias de escala inerentes à sua dimensão. Desta forma, apesar do pagamento dos impostos ser naturalmente superior nas empresas de maior dimensão, o custo de cumprimento das obrigações tributárias tem um menor impacto em empresas de maior dimensão (Lopes 2008, 2012).

O grande objetivo da simplificação consiste na diminuição dos custos de cumprimento por parte do contribuinte, tanto ao nível monetário como em termos de afetação de tempo, reduzir os pontos suscetíveis de litigância entre os contribuintes e a autoridade tributária (Dodge, 2013). A simplificação fiscal deve contribuir para mitigar os custos de cumprimento suportados pelo sujeito passivo, simplificando o apuramento do imposto a pagar (Brys, 2011; Martins, 2008).

Com a progressiva inovação financeira e a potencial evasão fiscal, os sistemas fiscais têm-se tornado cada vez mais complexos, tendência crescente a nível mundial, aumentando os custos inerentes ao seu cumprimento (Mirrlees et al., 2012). Na mesma linha de pensamento, mostra-se que a complexidade dos códigos fiscais são um forte entrave ao seu cumprimento, (Richardson, 2006) impulsionando a simplificação fiscal como um contributo essencial para a redução da fraude e evasão fiscal.

Para as MPEs, os principais motivos que aumentam os custos de cumprimento das obrigações fiscais estão relacionados, por um lado, com as frequentes alterações dos códigos tributários e, por outro lado, com a complexidade crescente tanto dos mecanismos contabilísticos, como dos mecanismos fiscais, o que aumenta a necessidade de consultoria externa para o cumprimento dos prazos rígidos da entrega dos impostos (Commission, 2007).

Segundo a PwC, 2020, é evidente a diminuição dos custos de cumprimento das obrigações fiscais em 2020, quando comparados com 2006. Em 2020 representam um dispêndio de 225 horas, na Europa e Ásia Central, enquanto, na mesma região, em 2006, representavam um total de 473 horas. Esta diminuição representa cerca de 50% volvidos quatorze anos.

A evolução tem sido constante e as reformas fiscais tem contribuído cada vez mais para que a simplificação fiscal seja uma realidade consagrada nos códigos tributários.



## 2.2. Regime Simplificado

A criação de regimes fiscais especiais para os sujeitos passivos com menor dimensão corresponde a uma medida de simplificação fiscal e de modernização da Administração Tributária.

Para Aguiar (2007), a tributação simplificada resume-se a dois grandes grupos de métodos. Por um lado, considera-se o apuramento da coleta tendo por base o lucro real e, em alternativa, temos o apuramento da coleta com base no lucro presumido. No apuramento da coleta através do lucro real existem ainda duas alternativas a ter em conta. Na primeira, podemos utilizar uma simplificação contabilística que consiste na aplicação de uma contabilidade de caixa e, simultaneamente, a empresa poderá ainda estar dispensada da entrega de algumas das declarações fiscais obrigatórias. De outra forma, de acordo com o apuramento do imposto através do lucro presumido, o rendimento apurado tem por base diversos indicadores, tais como volume de vendas, metros quadrados das instalações ou número de empregados.

Segundo Bucci (2019), os métodos de avaliação presuntiva são uma importante forma de combate à evasão fiscal, aumentando a receita tributária. Para a autora, existem três grandes métodos de avaliação presuntiva do lucro tributável. Por um lado, existe o método de avaliação presuntiva através da recolha de dados através de uma terceira parte relacionada com a empresa. Este método é tão mais eficaz quanto a abrangência da recolha de dados por parte da autoridade tributária. Em alternativa, temos o método presuntivo através da análise do sujeito passivo tendo em conta as suas características, testando desta forma a fiabilidade das suas declarações, através da comparabilidade de sujeitos passivos em circunstâncias idênticas. Por último, temos o método do lucro mínimo presuntivo que consiste na aplicação de uma taxa mínima ao lucro presumido, através de coeficientes que variam segundo o setor de atividade.

No estudo de Kleven *et al* (2011), que analisa as declarações de rendimentos apresentadas em 2007, na Dinamarca, a uma amostra com mais de 40 000 sujeitos passivos pode observar-se que nos casos onde existe reporte por parte de terceiros a evasão fiscal registada é de apenas 0.7%. Nos casos onde existe

apenas reporte por parte do indivíduo e a Autoridade Fiscal não tem qualquer controlo no rendimento auferido, os casos de evasão fiscal ascendem a 37%, sendo este número mais preocupante e prova que o reporte por parte de terceiros se torna uma medida eficaz de controlo da evasão fiscal.

De acordo com a OCDE (2015) existem cinco formas de simplificar a contribuição das MPEs. Em primeiro lugar, surge a tributação presuntiva ou por métodos indiretos, que surge como alternativa à tributação pelo lucro real, utilizando uma *proxy* que calcula a base tributável do imposto a pagar. Em segundo lugar, refere-se a tributação através de um montante de imposto fixo. Surge como a forma de tributação mais simples, tendo por base a determinação de um imposto fixo a pagar por parte da empresa, com revisão constante, com principal enfoque nas atividades económicas mais suscetíveis de evasão fiscal. Em terceiro lugar, é sugerido o regime de tributação consoante as características do negócio em causa, recorrendo a indicadores que permitam o apuramento de rendimentos médios, como o caso da área disponível, do número de mesas ou até do número de funcionários disponíveis, o que permite a criação de uma base tributária presuntiva utilizada posteriormente no cálculo do imposto. Em quarto lugar, podemos recorrer ao volume de negócios da empresa. Desta forma a base tributável é considerada de acordo com a dimensão do negócio e suas receitas adjacentes, sendo tributada de acordo com os rendimentos que declara e sujeita a uma taxa de imposto de acordo com o setor de atividade onde se enquadra. Em último lugar, podemos considerar o regime de contabilidade de caixa, sendo que, neste caso são tidos em conta todos os pagamentos e recebimentos da empresa no seu período de tributação, conseguindo-se desta forma apurar a base tributável da empresa em causa.

Não existe um consenso científico entre os métodos indiretos utilizados nas diversas jurisdições. Porém, é notório que existe um esforço constante na criação e redesenho dos sistemas fiscais existentes como forma de dar respostas, tanto às necessidades dos contribuintes, como a necessidades de receita tributária por partes dos Estados. Podem ainda existir outros métodos que permitam a tributação indireta dos rendimentos, cabendo a cada Estado dar

a resposta mais criativa e mais justa, atendendo às necessidades inerentes ao modelo económico que cada Estado apresenta.

Os métodos indiretos de tributação constituem uma forma de tentar reduzir a evasão e fraude fiscal por parte dos sujeitos passivos. Por outras palavras, a complexidade crescente da legislação tributária e as suas alterações significativas constituem um dos principais custos de cumprimento por parte dos sujeitos passivos, principalmente quando nos referimos a MPEs. Desta forma, com a simplificação tributária e, neste caso concreto com a aplicação de métodos indiretos de tributação, o sujeito passivo passa a estar dispensado de mecanismos complexos de apuramento de imposto, contribuindo assim para um maior cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Para Lopes (2008), quanto mais complexa for a legislação fiscal, menor será a propensão dos sujeitos passivos voluntariamente executem as suas obrigações tributárias. Pelo contrário, torna-se mais que evidente que a simplificação do regime de tributação diminui a incerteza relativamente às obrigações tributárias, coincidindo com uma maior predisposição à sua entrega.

Urge nesta conjuntura a necessidade de as Autoridades Tributárias criarem mecanismos que contrariem uma tendência de evasão e fraude fiscal nas economias desenvolvidas. Estes mecanismos devem dar resposta às necessidades crescente de receitas por parte dos países desenvolvidos, sendo um desses exemplos o regime de tributação simplificado. Tendo em conta que as economias tendencialmente apresentam um elevado número de MPEs, e algumas dessas atividades são consideradas de elevado risco de fuga e fraude fiscal, o regime simplificado surge como forma de recolher alguns rendimentos que essas entidades potencialmente não declaravam.

A necessidade de aumento de receita fiscal por partes dos Governos é cada vez mais uma realidade, aliada às bandeiras políticas de combate constante à evasão e fraude fiscal. A Autoridade Tributária está desta forma pressionada a minimizar os efeitos que a fuga dos impostos tem nas contas públicas e na manutenção da credibilidade e aceitação do sistema fiscal em vigor. Se, por um lado, aumentar a receita é uma prioridade, é importante não esquecer que não

poderá ser a qualquer custo e é bastante importante racionalizar os custos com uma monitorização mais presente e constante ao lado do tempo.

Como é impossível monitorizar todos os contribuintes presentes numa jurisdição, e, tendo em conta que o planeamento utilizado na fraude e evasão fiscal são cada vez mais complexos, a progressiva utilização de regimes simplificados contribui de alguma forma para que este problema seja minimizado. Por outras palavras, sendo o tecido empresarial caracterizado pela existência de mais de 99% de MPEs, com a adesão destas empresas a regime de tributação simplificados, a AT tem uma menor necessidade de monitorizar a aplicação deste regime. Desta forma, a AT conseguirá realocar os recursos, dando primazia ao controlo dos grandes contribuintes.

É nesta conjuntura que surge a possibilidade de criação de regimes simplificados de tributação, para dar resposta aos problemas apresentados anteriormente, não sendo Portugal uma exceção.

Para Courinha (2019), a uniformização do Regime Simplificado em IRS e IRC, em 2014, tem quatro objetivos essenciais. O primeiro, consiste na diminuição dos custos de cumprimento por parte das MPEs, nomeadamente os custos que são incorridos por este tipo de empresas na elaboração das suas declarações fiscais. Em segundo lugar, e diretamente relacionado com o primeiro, a AT visa promover uma melhoria na relação entre o contribuinte. Desta forma, a simplificação de processos tem por objetivo promover a entrega voluntária dos impostos através de um regime mais previsível. Em terceiro lugar, podemos observar a contínua exigência da AT para uma diminuição da alocação de recursos aos pequenos contribuintes, permitindo uma maior monitorização dos contribuintes de média e grande dimensão. Em último lugar, o regime simplificado tende a premiar a eficiência económica, uma vez que o regime prevê um nível fixo de custos. Caso a empresa consiga minimizar os custos incorridos abaixo dos custos previstos pelo regime, o sujeito passivo beneficia de uma poupança fiscal, quando comparado com o regime geral de tributação.

O regime simplificado, como forma de tributação da categoria B em sede de IRS ou da matéria coletável, em sede de IRC, surgiu na Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, entrando em vigor a partir do dia 1 de janeiro de 2001.

Para Martins (2008), uma vantagem do regime simplificado consiste na eliminação dos custos incorridos no apuramento do lucro tributável. O regime simplificado apura o imposto a pagar multiplicando a receita bruta por um coeficiente previamente estabelecido no código do imposto em causa. Podendo induzir, por consequência, numa poupança dos custos com um sistema de contabilidade organizada. Segundo Martins (2008), o coeficiente único no cálculo do imposto a pagar pode ser uma falha deste regime, uma vez que todos os setores de atividades acabariam por pagar a mesma taxa, independentemente da sua lucratividade.

O regime simplificado encontra-se previsto no artigo 87º, alínea a) da Lei Geral Tributária, que contempla as formas de cálculo da matéria tributável tendo por base métodos indiretos para o seu cálculo. É importante salientar que este método indireto é subsidiário do método direto, sendo prevista a sua aplicação em casos excecionais, contemplados no artigo 88º da LGT.

Segundo Silva (2015), o regime simplificado não constitui um verdadeiro método indireto de apuramento da matéria tributável. Por um lado, porque é uma opção do sujeito passivo recorrer à sua aplicação e, por outro lado, porque tributa o rendimento presumido através indícios/presunções que se aproximam do rendimento real.

### 2.3. Regime Simplificado em IRS.

No que diz respeito ao regime simplificado de IRS, segundo a redação do artigo 28.º do Código do IRS de 2019, podem ser tributados rendimentos de empresariais e profissionais, isto é, empresários em nome individual, que desenvolvam atividades comerciais, industriais, agrícolas e ainda os profissionais liberais, desde que:

- a) O volume de negócios não ultrapasse os 200 000 € no período de tributação anterior; e,
- b) O volume de negócios não exceda os 200 000 € em 2 períodos de tributação consecutivos ou em 25%, num único período.

Em sede de IRS, o regime simplificado é uma das formas de apuramento do imposto a pagar, deixando o legislador a oportunidade de, caso seja da vontade do contribuinte, optar pelo apuramento do imposto, tendo por base um regime de contabilidade organizada, opção consagrada no artigo 28º, ponto 1 e ponto 3 do CIRS de 2019. Na situação em que o contribuinte opte por um regime de contabilidade organizada, a sua opção terá de ser formulada à Autoridade Tributária através da declaração de início de atividade ou até ao fim do mês de março mediante a apresentação da declaração de alterações. Nos casos onde esta declaração não seja enviada à Autoridade Tributária até ao fim do mês de março, os seus efeitos só entrarão em vigor no período de tributação seguinte.

No início de atividade, poderão existir algumas dúvidas relacionadas com a aplicação do regime simplificado de tributação, em sede de IRS. Tendo em conta o número 10, do artigo 28.º do Código do IRS, caso não seja exercida a opção pelo regime da contabilidade organizada, os sujeitos passivos poderão beneficiar do regime simplificado de tributação. Importa assim perceber como é que eles poderão beneficiar. Aquando da entrega da declaração de início de atividade, o sujeito passivo efetua uma estimativa dos rendimentos que espera que venha a auferir no decurso do seu primeiro período de tributação. Caso a estimativa de rendimentos seja inferior ao limite em que este poderá beneficiar da aplicação do regime simplificado (200 000€), e este não exerça a opção pelo regime da

contabilidade organizada, então ficará enquadrado no regime simplificado até que expresse a sua vontade em contrário ou ultrapasse os limites para a sua aplicabilidade.

Apesar da sua redação atual, o artigo 28.º já sofreu diversas alterações ao longo do tempo. Para que possamos perceber algumas das temáticas em causa nos Processos analisados posteriormente, é importante contextualizar algumas destas alterações.

### **1. Artigo 28.º válido dezembro de 2014.**

Na versão do artigo, válida até março de 2010, apenas eram abrangidos pelo regime simplificado, em sede de IRS, os rendimentos inferiores a:

a) volume de vendas: 149 739,37€;

b) valor líquido dos restantes rendimentos desta categoria: 99 759,58€.

Na versão de abril do mesmo ano, o legislador simplificou os critérios de exigibilidade, considerando apenas o valor de rendimentos líquidos que o sujeito passivo auferia durante o período de tributação, concedendo um teto máximo de 150 000 € que vigorou até dezembro de 2013. No ano de 2014, o limite máximo de rendimentos brutos voltou a sofrer alterações, cifrando-se nos 200 000 €, opção válida até aos dias de hoje.

Nas versões do artigo 28.º válidas até dezembro de 2014, o legislador previa a permanência obrigatória, por períodos de 3 anos, prorrogável, no regime de tributação escolhido pelo sujeito passivo, quer no regime de contabilidade organizada, quer no regime simplificado.

### **2. Artigo 28.º válido até dezembro de 2016.**

O OE de 2015, veio alterar a redação do artigo 28.º, eliminando o período mínimo de permanência em qualquer dos regimes, de 3 anos. Com esta alteração, o sujeito passivo permaneceria no regime por si escolhido à data da declaração de

início de atividade ou, fruto da sua vontade expressa na declaração de alterações, até que este expressasse a sua vontade num sentido oposto.

### Coeficientes

Os coeficientes utilizados no apuramento da matéria coletável encontram-se previsto no artigo 31.º do CIRS de 2019, sendo sintetizados na tabela seguinte.

**Tabela 8: “Coeficientes aplicáveis segundo o artigo 31.º do CIRS”**

| Rendimento   | Coeficiente |
|--|-------------|
| Venda de mercadorias e produtos (hotelaria e similares, restauração e bebidas)   | 0.15        |
| Prestação de Serviços (hotelaria e similares, restauração e bebidas)   |             |
| Rendimento de atividades profissionais previstas no artigo 151.º   | 0.75        |
| Restantes rendimentos não previstos no artigo 151.º  | 0.35        |
| Rendimentos (know how)   | 0.95        |
| Subsídios ou subvenções não destinados à exploração  | 0.30        |
| Subsídios destinados à exploração  | 0.10        |
| Restantes rendimentos não previstos nos pontos anteriores  |             |
| Prestação de serviços a sociedades abrangidas pelo regime de transparência fiscal  |             |
| Prestação de serviços a sociedades, que durante mais de 183 dias, o sujeito passivo detenha, pelo menos 5% das partes do capital ou direitos de voto | 1           |



|  |      |
|--|------|
| Prestação de serviços a sociedades, que durante mais de 183 dias, o sujeito passivo, cônjuge ou unidos de facto e os ascendentes e descendentes detenham, pelo menos 25% das partes do capital ou direitos de voto |      |
| Rendimentos de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento, localizados em área de contenção. <sup>6</sup>  | 0.50 |

Fonte: CIRS.

Estes coeficientes sofreram inúmeras alterações ao longo do tempo de vigência do regime, nomeadamente com a especificação de um número maior de casos e do respetivo coeficiente.

Até março de 2010, estavam apenas previstos dois coeficientes de apuramento de matéria coletável. O primeiro, respeitava à venda de mercadorias e produtos e o outro coeficiente, que inseria todas as outras formas passíveis de obtenção de rendimentos não enquadráveis no primeiro.

Na versão que vigorou até dezembro de 2014, a lista de coeficientes já era mais extensa, consagrando cinco hipóteses de tributação consoante a forma de obtenção do rendimento. De salientar a aplicação de um coeficiente diferente às profissões que se encontra inseridas na tabela anexa ao artigo 151.º do Código do IRS. Este coeficiente representou uma grande parte dos litígios relativos a esta temática. Estes litígios deviam-se, em grande parte, ao facto de existirem profissões que, apesar de não se encontrarem literalmente inseridas nesta tabela, as funções que desempenhavam nessa atividade eram semelhantes a atividades que estavam inseridas na Tabela.

Como tratar essas profissões? Esta fora a grande problemática inerente à vigência desta redação, gerando litigância entre as partes, desde março de 2010, até dezembro de 2014.

Para solucionar este problema, o OE 2015, alterou a redação do coeficiente em causa. Na sua nova redação, ficou evidenciado que “especificamente” as

---

<sup>6</sup> Cfr. Alteração promovida pelo OE 2020.

atividades que são mencionadas na Tabela anexa ao artigo 151.º poderão ser tributadas segundo este coeficiente, diminuindo assim a amplitude de atividades enquadráveis neste campo. Esta alteração contribuiu para solucionar definitivamente quais as profissões que eram enquadráveis neste campo.

Aos rendimentos obtidos no âmbito da aplicação do coeficiente de 0.75 e 0.35, poderão ser deduzidos, depois de apurado o rendimento tributável as despesas comprovadamente suportadas no âmbito de regimes de proteção social obrigatórias, quando estas não foram deduzidas a outro título no apuramento do imposto a pagar.

### **Benefício do início de atividade**

Tendo em conta o número 10 do artigo 31.º do Código do IRS, os coeficientes de 0.75, 0.35 e 0.10 poderão ser reduzidos fruto do início de atividade do sujeito passivo, caso, nesse mesmo período de tributação, este não aufera simultaneamente rendimentos de categoria A e/ou H.

Caso cumpra os requisitos evidenciados, no primeiro ano de atividade, o coeficiente a aplicar aos seus rendimentos será reduzido em apenas 50% e no segundo ano de atividade, o coeficiente a aplicar será reduzido a apenas 75%. Com esta medida, o legislador pretende beneficiar o empreendedorismo dos cidadãos, reduzindo a tributação no início das suas atividades.

Importa ainda salientar, segundo o número 11 do mesmo artigo, que este benefício não é válido para o sujeito passivo que tenha cessado a sua atividade num período inferior a 5 anos, como forma de prevenir comportamentos abusivos dos sujeitos passivos.

### **Prejuízos fiscais**

Fruto de o regime simplificado dispensar a elaboração de contabilidade organizada, não poderão ser apurados prejuízos fiscais no decorrer da vigência da tributação segundo o regime simplificado.

No entanto, caso o sujeito passivo tenha sido tributado anteriormente pelo regime de contabilidade organizada e no decorrer desse período tenha apurado prejuízos fiscais, estes poderão ser deduzidos por um período de 12 anos, mesmo quando este altera o seu regime de tributação, segundo o número 4 do artigo 55.º do mesmo Código.

## Taxas

Os rendimentos declarados na Categoria B de IRS são obrigatoriamente englobados e tributados segundos as taxas progressivas do imposto.

**Tabela 9: “Taxas Progressivas de IRS 2020”**

| Rendimento Coletável              | Taxas (percentagem) |        |
|-----------------------------------|---------------------|--------|
|                                   | Normal              | Média  |
| <b>Até 7 112</b>                  | 14,50               | 14,500 |
| <b>De mais 7 112 até 10 732</b>   | 23,00               | 17,367 |
| <b>De mais 10 732 até 20 322</b>  | 28,50               | 22,621 |
| <b>De mais 20 322 até 25 075.</b> | 35,00               | 24,967 |
| <b>De mais 25 075 até 36 967.</b> | 37,00               | 28,838 |
| <b>De mais 36 967 até 80 882.</b> | 45,00               | 37,613 |
| <b>Superior a 80 882.</b>         | 48,00               | ---    |

*Fonte: Código do IRS*

## Tributação autónoma

Segundo o número 8 do artigo 73.º do Código do IRS, estão excluídos de algumas tributações autónomas, todos os sujeitos passivos que sejam tributados segundo o regime simplificado. A exclusão de tributação autónoma é válida para

os encargos relacionados com viaturas ligeiras de passageiros, despesas relacionadas com ajudas de custos a funcionários e ainda quaisquer compensações de deslocações em viatura própria.

### **Pagamento por conta**

Segundo o artigo 102.º, número 1 do Código do IRS, todos os titulares de rendimentos de categoria B estão sujeitos ao pagamento por conta de imposto. Este deverá ser realizado em três tranches, respetivamente em julho, setembro e dezembro, até ao dia 20 de cada um dos meses em causa.

### **Dedução condicionada de despesas**

Através da Lei 117/2017 de 29 de dezembro, a dedução de despesas, relacionada com atividades profissionais evidenciadas na tabela anexa ao artigo 151.º e as restantes atividades de prestações de serviço que não são enquadráveis na referida tabela, encontram-se condicionadas à verificação efetiva que os gastos suportados foram relacionados com as referidas atividades. Mais concretamente, é dedutível de imediato, sendo por esta lógica despesas fixas associadas à operacionalização das atividades profissionais, 10% no caso de atividades profissionais enquadráveis na referida tabela e 50% nas restantes atividades de prestação de serviços, sendo aplicado, caso o sujeito passivo não verifique as despesas mencionadas abaixo, respetivamente, um coeficiente de 0.85 e 0.5 no apuramento do rendimento tributável.

Segundo o número 13 do artigo 31.º do Código do IRS, serão acrescidas ao rendimento coletável todas as despesas que resultem da diferença positiva entre 15% do rendimento bruto auferido e o somatório das despesas evidenciadas na tabela 7.

**Tabela 10: “Despesas dedutíveis”<sup>7</sup>**

| <b>Despesas dedutíveis</b>  | <b>Limite Máximo</b> |
|---|----------------------|
| a) Montante de dedução específica previsto na alínea a) do número 1 do artigo 25.º, ou, o excedente do montante suportado com | Totalidade           |

<sup>7</sup> Cfr. Código do IRS, número 13 e 14 do artigo 31.º.

|   |            |
|---|------------|
| contribuições para regimes de proteção social referidos no número 2 do artigo 31.º.   |            |
| b) Despesas com pessoal e encargos a títulos de remunerações, ordenados ou salários, nos termos previsto na alínea c) do número 1 do artigo 119.º   | Totalidade |
| c) Rendas de imóveis afetos à atividade profissional ou empresarial que constem de faturas segundo o número 2 do artigo 78.º-E.   | 0.25       |
| d) 1.5% do valor patrimonial tributário dos imóveis dos imóveis afetos à atividade, ou no caso de atividades hoteleiras ou de alojamento local, considera-se 4%.  | 0.25       |
| e) Outras despesas relacionadas com a atividade comprovadas através de fatura, designadamente despesas com materiais de consumo corrente, eletricidade, água, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, rendas de locação financeira, quotizações para ordens e outras organizações representativas de categorias profissionais respeitantes ao sujeito passivo, deslocações, viagens e estadas do sujeito passivo e dos seus empregados. | 0.25       |
| f) Importações ou aquisições intracomunitárias de bens e serviços relacionados com a atividade.   | Totalidade |

**Fonte:** Código do IRS.

Para que possa ser executada a correta afetação das despesas mencionadas na tabela acima descrita o sujeito passivo terá ainda de identificar, conforme o número 15 do artigo 31.º os seguintes aspetos:

- i) As faturas e outros documentos referidos nas alíneas c) e e) da tabela, que titulam despesas e encargos relacionados exclusiva ou parcialmente com a sua atividade empresarial ou profissional, através do Portal das Finanças, sendo aplicável com as necessárias adaptações o disposto nos números 2 a 8 do artigo 78.º-B;
- ii) Os imóveis afetos exclusiva ou parcialmente à sua atividade empresarial ou profissional e, de entre estas, a afetação a atividades hoteleiras ou de alojamento local, através do Portal das Finanças;

iii) As importações e aquisições intracomunitárias de bens efetuadas, específica e exclusivamente, no âmbito da sua atividade empresarial ou profissional são indicadas na declaração de rendimentos prevista no artigo 57.º.

Apenas quando o sujeito passivo cumpra todos requisitos do número 13, 14 e 15 do artigo 31.º do Código do IRS, e aqui mencionados, este poderá beneficiar da aplicação do coeficiente na totalidade, caso, as despesas relacionadas com a atividade superem os 15% do rendimento bruto da sua atividade.

É ainda importante realçar que apenas ocorrem ajustamentos ao rendimento tributável quando a diferença entre os 15% do rendimento brutos e as despesas mencionadas na tabela 7 é positiva, sendo essa diferença acrescida ao apuramento da matéria coletável efetuada pelo coeficiente. Quando esta diferença é negativa, ou seja, o sujeito passivo suportou mais despesas que o limite de 15% do seu rendimento, estas não serão deduzidas à sua matéria coletável, podendo beneficiar da dedução máxima de 25% e 65%, de acordo com a sua atividade profissional ou empresarial estar ou não enquadrada na tabela anexa ao artigo 151.º respetivamente.

Esta medida terminou com a dedução imediata de despesas ocorrida no desenvolvimento da atividade profissional ou empresarial do sujeito passivo. O sujeito passivo encontra-se agora obrigado a comprovar que as despesas em que ocorreu se relacionam com a sua atividade, estando limitado às que a Lei consagrou no número 13 do artigo 31.º do Código do IRS.

## 2.4. Temas problemáticos na aplicação do regime simplificado, em sede de IRS.

Após uma análise da legislação pertinente relativa à aplicação do regime simplificado em sede de IRS estamos em condições de prever os possíveis pontos que constituam divergências interpretativas entre a AT e o contribuinte.

Em primeiro lugar, com as sucessivas alterações das condições e dos limites pelo qual o sujeito passivo pode beneficiar do regime simplificado, esta alteração poderá trazer conflito entre as partes. Nomeadamente, com a alteração do limite máximo de rendimentos brutos a oscilar entre os 99 759,58 €<sup>8</sup> para os 150 000<sup>9</sup> € e, posteriormente, para 200 000<sup>10</sup> €. Fruto destas alterações, nos anos em que estas ocorrem, a AT tenderá a vincular todos os sujeitos passivos ao regime de contabilidade organizada.

Por outras palavras, caso o sujeito passivo estivesse vinculado ao regime simplificado e nesse mesmo ano ultrapasse o montante de rendimentos ilegível no ano N, mas, fruto da alteração do limite máximo, em N+1, o sujeito passivo passava, novamente a enquadrar-se no regime simplificado. Nestes casos, a AT poderá forçar a alteração para o regime de contabilidade organizada, ignorando a alteração do novo limite máximo de rendimentos admissíveis, uma vez que, na redação anterior, o sujeito passivo deixava de poder beneficiar deste regime de tributação

Em segundo lugar, surge como potencial ponto de conflito entre as partes, o fim da obrigatoriedade de vinculação a qualquer um dos regimes por um período de 3 anos<sup>11</sup>. Posto isto, findo o período de permanência obrigatória ao regime de contabilidade organizada, a AT poderá vincular o sujeito passivo ao regime simplificado de tributação, caso este não expresse a sua vontade em contrário e aufera rendimentos inferiores ao limite máximo do regime simplificado. Deste modo, no entendimento da AT, o sujeito passivo estava enquadrado,

---

<sup>8</sup> Cfr. versão do artigo 28.º, do Código do IRS, em vigor até 31 de março de 2010.

<sup>9</sup> Cfr. versão do artigo 28.º, do Código do IRS, em vigor até 31 de dezembro de 2013.

<sup>10</sup> Cfr. versão do artigo 28.º, do Código do IRS, em vigor desde 1 de janeiro de 2014.

<sup>11</sup> Cfr. versão do artigo 28.º, do Código do IRS, em vigor até 31 de dezembro de 2014.

forçosamente, no regime de contabilidade organizado, uma vez que não reunia os critérios para a aplicação do regime simplificado. Terminado este período, como esta não havia sido uma escolha do sujeito passivo, mas sim uma imposição legal e, como o sujeito passivo não expressara vontade de continuar no regime de contabilidade organizada, a AT poderá enquadrar o sujeito passivo no regime simplificado.

Apesar de bastante complexo, a resolução poderá passar por considerar a vontade que fora expressa pelo sujeito passivo antes de qualquer vinculação forçada a um dos regimes. A vontade do sujeito passivo prevalecerá sobre qualquer possível enquadramento restritivo da AT, uma vontade que o legislador salvaguarda que a opção por qualquer dos regimes será por vontade do sujeito passivo. Conforme é referido no número 5, do artigo 28.º, desde 1 de janeiro de 2001, o sujeito passivo só poderá alterar a sua opção, caso entregue a declaração de alterações, que poderá vigorar no próprio ano de entrega, caso seja efetuada até ao fim do mês de março. Caso contrário, esta alteração apenas será efetivada no período de tributação seguinte. Este número ainda acrescenta que, uma vez escolhida a opção de tributação, esta manter-se-á válida até que o sujeito passivo entregue, novamente, uma declaração de alterações.

Outros dos pontos que poderá levar a litígio entre as partes poderá ser a aplicação do coeficiente de tributação aos rendimentos do sujeito passivo. A lista de coeficientes passíveis de aplicação é cada vez mais vasta colmatando o vazio legal neste campo. A progressiva adição de coeficientes vai de encontro às necessidades do sujeito passivo se enquadrar num coeficiente que representa o mais fiavelmente possível a sua atividade, e por consequência, as despesas presumidas inerentes ao funcionamento da mesma. Desta forma, o problema passará mais concretamente no enquadramento de atividades na tabela anexa ao artigo 151.º, mais concretamente na verba “1519 Outros prestadores de serviços”<sup>12</sup>. A diferença entre esta verba e o número do artigo 31.º, que salvaguarda a aplicação de um coeficiente menor às atividades que não se

---

<sup>12</sup> Cfr. Portaria número 1011/2001.



enquadram em mais nenhum dos coeficientes evidenciados nesse mesmo artigo parece-nos bastante ténue.

Tendo em conta a diferença bastante significativa entre os coeficientes que se aplicam à tabela anexa ao artigo 151.º (0.75) e o coeficiente que se aplica às atividades que não se enquadram em mais nenhum número do artigo (0.35), parece-nos óbvio que sempre que a atividade levante dúvidas, o sujeito passivo tenderá a aplicar o coeficiente mais reduzido. Por outro lado, a AT tenderá a aplicar o coeficiente mais elevado. Esta problemática surge ainda como maior força antes da adição da expressão “especificamente”, alterada no OE 2015, no número que trata das atividades profissionais e empresariais constantes na referida tabela.

A solução que nos parece mais correta consiste numa análise casuística da atividade em causa e das suas especificidades. Desta forma, caso a atividade do qual o sujeito passivo auferir rendimentos, possua características intrínsecas em todo semelhantes a atividades que constam na referida tabela, então estas terão de ser tratadas como tal, sendo-lhe aplicável um tratamento semelhante às atividades que estão consagradas na referida tabela. Caso contrário, não sendo possível enquadrar a atividade em nenhuma das mencionadas na tabela, tenderá a ser-lhe aplicado o tratamento contrário.

Por último, consideramos que a necessidade de comprovação de despesas poderá trazer litigância entre as partes, sendo o seu cálculo bastante complexo.

Antes da entrada em vigor desta alteração, o regime simplificado presumia uma despesa inerente à atividade, a qual estava objetivamente considerada aquando a aplicação de um coeficiente de tributação aos rendimentos brutos do sujeito passivo. Com a alteração, o legislador apenas considera uma pequena parte como despesa presumida. Cabe, posteriormente ao sujeito passivo, comprovar que incorreu num maior custo, através de custos diretamente relacionados com a atividade. A problemática poderá ser mesmo essa, tocará ao sujeito passivo a prova da conectividade do gasto incorrido com a atividade por este executada, aliado aos requisitos necessários para a simples consideração de gasto.

Este será sem dúvida um tema complexo, onde se tenderá a analisar casuisticamente cada situação. Caso o sujeito passivo nutra todas as obrigatoriedades formais aliadas a suportes que consigam comprovar que o gasto foi mesmo efetivo e se encontra diretamente relacionado com o bom funcionamento da sua atividade, não teremos dúvidas que este possa ser considerado, caso contrário, este poderá ser mesmo desconsiderado.



## Capítulo III

### Litigância Fiscal no CAAD

#### 3.1. Arbitragem Tributária em Portugal

##### 3.1.1 Objetivos da Arbitragem Tributária

De acordo com o tema que nos propomos analisar na presente dissertação, torna-se fulcral fazer um breve enquadramento do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária em Portugal. Desta forma, iremos fazer menção à sua introdução no panorama jurídico, aos seus objetivos e às principais vantagens e desvantagens que os tribunais arbitrais apresentam face aos tribunais judiciais.

O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária foi implementado em Portugal através do Decreto-lei 10/2011 de 20 de janeiro, entrando em vigor a 1 de julho de 2011. A arbitragem tributária apresenta-se no panorama jurídico como um meio diferenciado e revolucionário na resolução de litígios fiscais. Este processo alternativo contempla uma terceira parte, o árbitro, que poderá ter carácter coletivo ou singular, podendo este ser nomeado pelas partes intervenientes no litígio, ou nomeado pelo CAAD, sendo as suas sentenças de valor jurídico equiparado às sentenças proferidas pelos tribunais judiciais.<sup>13</sup>

A introdução da arbitragem tributária apresenta 3 objetivos nucleares: i) reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos pelos sujeitos passivos; ii) maior celeridade na resolução de litígios fiscais; iii) reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Cfr. preâmbulo do DL 10/2011.

<sup>14</sup> Cfr. preâmbulo do DL 10/2011.

### 3.1.2. Diferenças entre o Tribunal Judicial e o Tribunal Arbitral.

O Tribunal Judicial tem competência para se pronunciar sobre um leque bastante alargado de temática, proferindo jurisprudência sobre a legalidade de atos ou decisões da AT, podendo estes, estar relacionados, ou não, com a legalidade de uma dada tributação.

Por outro lado, o TA, apresenta um leque mais restrito de atuação, onde apenas tem competência para apreciar a ilegalidade de atos relacionados com: i) liquidação de tributos; ii) autoliquidação; iii) retenção na fonte; iv) pagamentos por conta; v) fixação de matéria tributável que não de origem a qualquer tributo; e, vi) fixação de valores patrimoniais.<sup>15</sup>

A limitação dos tribunais arbitrais não se cinge apenas à competência dos tributos, mas também à magnitude deste, não podendo o TA julgar processo que ultrapassem os dez milhões de Euros, enquanto o Tribunal Judicial não apresenta qualquer limitação.

Apesar de algumas limitações de competência, uma das grandes vantagens que os Tribunais Arbitrais apresentam face aos Tribunais Judiciais é a celeridade na tomada de decisão. O Regime Jurídico da Arbitragem Tributária estabelece que a emissão das decisões terá um prazo máximo de seis meses, que poderá ser prorrogado por um prazo máximo de seis meses. Segundo CAAD, 2020, o prazo médio de pronuncia de decisão arbitral cifra-se em quatro meses e quinze dias. Relativamente aos tribunais judiciais a decisão poderá estender-se por vários anos.

As decisões proferidas pelos tribunais arbitrais não são, regra geral, passíveis de recurso para instâncias superiores. No entanto existem duas exceções: i) Recurso ao Tribunal Constitucional em casos onde a decisão arbitral recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada; ii) Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos casos em que a decisão arbitral

---

<sup>15</sup> Cfr. número 1 do artigo 2.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

esteja em oposição, quanto à mesma questão de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.<sup>16</sup>

Pelo oposto, nas decisões proferidas pelo Tribunal Judicial, podem ser apresentados recursos para instâncias superiores, como o Tribunal Central Administrativo (2ª instância) ou o Supremo Tribunal Administrativo.

Tendo a mesma validade jurídica as decisões proferidas pelo Tribunal Judicial ou pelo Tribunal Arbitral, caberá ao sujeito passivo escolher a opção que lhe seja mais vantajosa.

### 3.1.3. Vinculação da Autoridade Tributária à decisão do CAAD.

A Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, visa estabelecer os meandros de vinculação da Administração Tributária às decisões proferidas pelos tribunais arbitrais.

Neste sentido, a Direção Geral dos Impostos, a Direção Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo encontram-se vinculadas à jurisdição dos tribunais arbitrais.<sup>17</sup> Ainda assim, a vinculação às decisões do TA encontra-se limitada a dez milhões de euros. Não obstante, as decisões de valor superior a quinhentos mil euros exigem que o árbitro presidente tenha exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários ou possua o grau de mestre em direito fiscal e, nos litígios superiores a um milhão de euros, o árbitro presidente deverá possuir o grau de doutor em Direito Fiscal ou tenha exercido funções públicas de magistratura nos tribunais tributários.<sup>18</sup>

Quando o TA decide a favor do contribuinte, e não caiba recurso ou impugnação à AT, deverá esta: i) praticar o ato tributário legalmente devido em substituição do ato objeto da decisão arbitral; ii) restabelecer a situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado, adotando os atos e operações necessários para o efeito; iii) rever os atos tributários que se encontrem numa relação de prejudicialidade ou de dependência com os atos

---

<sup>16</sup> Cfr. os números 1 e 2 do artigo 25.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

<sup>17</sup> Cfr. artigo 1.º da Portaria 112-A/2011.

<sup>18</sup> Cfr. artigo 3.º da Portaria 112-A/2011.

tributários objeto da decisão arbitral, designadamente por se inscreverem no âmbito da mesma relação jurídica de imposto, ainda que correspondentes a obrigações periódicas distintas, alterando-os ou substituindo-os, total ou parcialmente; iv) liquidar as prestações tributárias em conformidade com a decisão arbitral ou abster-se de as liquidar.<sup>19</sup>

Chegados a esta fase, reunimos todas as informações essenciais para a concretização e compreensão da presente dissertação. O objetivo da mesma prende-se em perceber quais são os temas que geram litigância relativo ao regime simplificado em sede de IRS, através da análise das decisões tributária que incidem sobre este tema.

---

<sup>19</sup> Cfr. número 1 do artigo 24.º do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária.

### 3.2. Metodologia

A investigação científica consiste em várias etapas que têm como objetivo dar resposta a um conjunto de questões, com base nas problemáticas e objetivos previamente identificados e no método de investigação mais apropriado. A escolha de método de pesquisa mais apropriado permite controlar o processo de pesquisa desde o início até ao momento de tirar as conclusões, permitindo responder de forma clara e objetiva (Christiani, 2016).

A metodologia escolhida para a presente dissertação consiste numa abordagem qualitativa, de carácter empírico. Esta escolha tem por base a análise de jurisprudência dos tribunais arbitrais que, pela sua especificidade de circunstâncias, não poderiam ser expressas por outros métodos. Neste sentido, a estratégia utilizada consiste no estudo de caso. Esta estratégia permite analisar as especificidades de um determinado fenómeno, permitindo uma análise aprofundada com o intuito de compreender a complexidade, desenvolvendo conhecimento relativo ao fenómeno que se encontrava pouco explorado.

Tendo por base o tema escolhido na presente dissertação, o recurso de observação escolhido consiste nos acórdãos do Tribunal Arbitral. Neste sentido, torna-se fundamental compreender a raciocínio do TA e da AT em matéria de regime simplificado em sede de IRS, através de uma análise minuciosa e crítica destas decisões, contribuindo para o conhecimento de ambas as partes.

Deste modo, será através de uma análise qualitativa, concretizada pela estratégia do estudo de caso que pretendemos dar resposta às questões de investigação por nós evidenciadas no ponto seguinte.



### 3.3. Questões de Investigação.

Para a realização de qualquer tipo de investigação é necessária a definição de uma pergunta ou uma série de perguntas às quais a investigação pretenderá dar um contributo na sua resolução. A aplicação do regime simplificado assume especificidades complexas causando, por vezes, posições divergentes entre a Autoridade Tributária e os Contribuintes relativa à aplicação deste regime.

Tendo em conta as especificidades deste regime e, sendo este uma opção que o legislador oferece ao contribuinte no apuramento da matéria tributável, a presente investigação pretende identificar e analisar os pontos mais frequentes onde existe divergência de posição entre a Autoridade Tributária e o Contribuinte desencadeando litígios fiscais na aplicação do regime simplificado.

Nesta sequência, a presente investigação pretende oferecer uma resposta às seguintes questões:

- A. Que tipo de matérias geram litigância entre a AT e o Contribuinte na aplicação do regime simplificado, em sede de IRS?
- B. Qual é o sentido maioritário das decisões do CAAD relativos aos litígios afetos à aplicação do regime simplificado, em sede de IRS?

### 3.4. Definição da amostra.

De modo a conseguir dar resposta às questões em análise, iremos analisar a jurisprudência dos tribunais arbitrais que funcionam no CAAD. Na definição da amostra, seleccionámos os acórdãos relativos às decisões dos tribunais arbitrais sobre o regime simplificado em IRS, mais concretamente todos os acórdãos dos tribunais arbitrais entre 2012 e 2019, inclusive, excluindo apenas o Processo número 118/2012T por este não ter transitado em julgado e o Processo 190/2016-T uma vez que o sujeito passivo entregou o pedido de pronúncia arbitral fora do prazo, resultando numa seleção de 37 acórdãos, mais especificamente:

**Tabela 11: “Definição da amostra do TA”**

| <b>Data do acórdão</b>  | <b>Processo nº</b> | <b>Valor do Processo</b> |
|-------------------------|--------------------|--------------------------|
| 08 de janeiro de 2012   | 97/2012-T          | 2 643.37€                |
| 3 de dezembro de 2012   | 81/2012-T          | 41 547.70€               |
| 28 de março de 2014     | 266/2013-T         | 65 807.98€               |
| 07 de abril de 2014     | 252/2013-T         | 23 870.51€               |
| 28 de maio de 2014      | 253/2013-T         | 10 815.49€               |
| 20 de julho de 2015     | 772/2014-T         | 28282.78€                |
| 12 de outubro de 2016   | 107/2016-T         | 23 869.33€               |
| 30 de novembro de 2016  | 183/2016-T         | 11 164.33€               |
| 09 de janeiro de 2017   | 370/2016-T         | 30 595.62€               |
| 01 de março de 2017     | 760/2015-T         | 18 656.43€               |
| 28 de julho de 2017     | 40/2017-T          | 1 250.00€                |
| 28 de julho de 2017     | 141/2017-T         | 174.82€                  |
| 04 de setembro de 2017  | 196/2017-T         | 5 149.03€                |
| 20 de setembro de 2017  | 114/2017-T         | 9 547.00€                |
| 17 de outubro de 2017   | 107/2017-T         | 17 997.67€               |
| 27 de outubro de 2017   | 295/2017-T         | 15 717.37€               |
| 19 de fevereiro de 2018 | 97/2017-T          | 37 076.39€               |
| 21 de fevereiro de 2018 | 251/2017-T         | 25 870.64€               |
| 12 de março de 2018     | 522/2017-T         | 19 461.70€               |
| 22 de março de 2018     | 530/2017-T         | 24 006.74€               |
| 23 de março de 2018     | 135/2017-T         | 1 938.97€                |
| 27 de março de 2018     | 484/2017-T         | 37 879.16€               |
| 5 de abril de 2018      | 623/2017-T         | 1 762.70€                |
| 6 de abril de 2018      | 570/2017-T         | 1 108.39€                |
| 18 de abril de 2018     | 529/2017-T         | 37 834.72€               |
| 20 de abril de 2018     | 372/2017-T         | 2 112.27€                |
| 17 de maio de 2018      | 434/2017-T         | 2 847.78€                |
| 28 de maio de 2018      | 49/2018-T          | 1 077.38€                |
| 22 de outubro de 2018   | 262/2018-T         | 98 346.08€               |
| 19 de novembro de 2018  | 299/2018-T         | 19 481.93€               |

|                        |            |             |
|------------------------|------------|-------------|
| 21 de dezembro de 2018 | 283/2018-T | 19 963.37€  |
| 28 de dezembro de 2018 | 230/2018-T | 20 187.80€  |
| 7 de fevereiro de 2019 | 323/2018-T | 177 502.05€ |
| 25 de março de 2019    | 399/2018-T | 1 052.36€   |
| 29 de outubro de 2019  | 421/2019-T | 948.33€     |
| 29 de outubro de 2019  | 300/2018-T | 54 528.61€  |
| 31 de outubro de 2019  | 150/2019-T | 25 175.37€. |

**Fonte:** Elaboração própria.

### 3.5. Apresentação e discussão dos acórdãos do CAAD – TA.

#### 3.5.1. Breve descrição dos casos.

Para uma análise sobre o tratamento dos pontos de conflito entre a AT e o sujeito passivo, começámos por analisar cada acórdão de forma a sintetizar e reunir informação que nos permita dar uma resposta objetiva às questões que nos propusemos responder.

Devido à complexidade da matéria em estudo optámos por sintetizar as operações que foram objeto de litigância entre a AT e o sujeito passivo no quadro seguinte.

**Tabela 12: “Descrição sumária dos Acórdãos do TA”.**

| <b>Acórdão:<br/>Processo<br/>n.º</b>  | <b>Objeto de<br/>Litígio</b>  | <b>Descrição Sumária</b>   | <b>Decisão<br/>do TA</b>    |
|---|---|--|-----------------------------|
| 97/2012-T<br>252/2013-T<br>253/2013-T<br>266/2013-T<br>266/2013-T<br>772/2014-T<br>760/2015-T<br>370/2016-T<br>11/2017-T<br>295/2017-T<br>97/2017-T<br>539/2017-T<br>484/2017-T<br>529/2017-T<br>434/2017-T<br>262/2018-T<br>299/2018-T | Alteração de vinculação por parte da AT do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado de tributação. | O sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime de contabilidade organizada de tributação, tendo essa vontade sido expressa na declaração de alteração. Em n-1 o sujeito passivo não ultrapassou o limite ilíquido dos rendimentos de categoria B, estabelecido no artigo 28º, n.2 do CIRS. Em n, o sujeito passivo entregou a declaração de IRS, segundo o regime de contabilidade organizada, a qual foi corrigida pela AT, pelo regime simplificado de tributação, fruto do sujeito passivo não ter ultrapassado o limite de rendimentos da categoria B, a qual originou uma liquidação adicional do imposto. A AT argumenta que, findo a permanência, por imposição legal, do regime de contabilidade organizada, o sujeito passivo só poderá permanecer enquadrado neste regime se o assim manifestar. O Sujeito Passivo, contesta, alegando | A favor do Sujeito Passivo. |

|  |   |  |                                    |
|--|---|--|------------------------------------|
| <p>283-2019-T<br/>230/2018-T<br/>232/2018-T<br/>300/2018-T</p>                               |   | <p>que só passará para o regime simplificado de tributação se entregar a declaração de alterações a expressar essa vontade. O TA teve de decidir sobre a legalidade da vinculação forçada ao regime simplificado e da respetiva liquidação adicional do imposto.</p>   |                                    |
| <p>107/2016-T</p>  | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação segundo a tabela do artigo 151º CIRS.</p> | <p>O sujeito passivo argumenta que exerce a atividade cujo CAE não é enquadrável no artigo 151º do CIRS, pelo qual argumenta que deverá ser tributado segundo o coeficiente de 0.1, recomendado na circular 5/2014 no ponto 4, invés do 0.75 apresentado pela AT. AT alega que o sujeito passivo exerce uma atividade prevista no artigo 151º do CIRS e que este não lhe deixou alternativa quando preencheu o campo 440 do anexo B, tributado pelo coeficiente 0.75, invés do 443, tributado pelo coeficiente 0.1 como sugere o sujeito passivo, a qual originou uma liquidação adicional de IRS. O TA teve de decidir se à luz do artigo 31º do CIRS, o coeficiente aplicar neste caso e a legalidade da respetiva liquidação adicional.</p> | <p>A favor do Sujeito Passivo.</p> |
| <p>141/2017-T<br/>196/2017-T<br/>251/2017-T<br/>510/2017-T<br/>372/2017-T<br/>399/2018-T</p> | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação segundo a tabela do artigo 151º CIRS.</p> | <p>O sujeito passivo afirma que a sua atividade deverá ser tributada pelo coeficiente de 0.1, invés do coeficiente de 0.75 apresentado pela AT, uma vez que a sua atividade principal é enquadrável na alínea b) do n.2 do artigo 3º do CIRS. Segundo a redação anterior do artigo 31º do CIRS, n.2 alínea e), são tributados os rendimentos “decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária”, o que confirma com o artigo 3º. A AT argumenta que o CAE do sujeito passivo é enquadrável no artigo</p>  | <p>A favor do Sujeito Passivo.</p> |

|   |   |   |                       |
|---|---|---|-----------------------|
|   |   | <p>151º do CIRS e desta forma deverá ser tributado recorrendo ao coeficiente de 0.75, originando uma liquidação adicional de imposto.</p> <p>No processo 399/2018T é ainda analisado o respetivo CAE do cônjuge do sujeito passivo, na qual é dado o mesmo tratamento que no processo 135/2017T, apresentado mais à frente.</p>   |                       |
| 107/2017-T  | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação segundo a natureza da atividade principal do Sujeito Passivo.</p> | <p>O sujeito passivo defende que o coeficiente a aplicar aos seus rendimentos referentes aos anos de 2011, 2012 e 2013, era 0.2, uma vez que os rendimentos que este auferir se enquadram na definição de vendas de mercadorias. Já a AT enquadra a profissão do sujeito passivo, que consiste no fabrico de próteses à medida, na definição de prestação de serviços, aplicando o coeficiente de 0.7 em 2011 e 2012, e 0.75 em 2013. Esta diferença de enquadramento gerou uma liquidação adicional de imposto.</p> <p>O TA teve de decidir se a atividade do sujeito passivo se enquadrava na definição de venda ou prestação de serviço e a legalidade da liquidação adicional de imposto.</p> | <p>A favor da AT.</p> |
| 135/2017-T<br>183/2017-T<br>107/2017-T<br>49/2018-T<br>421/2018-T<br>421/2019-T<br>150/2019-T | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação à atividade principal do Sujeito Passivo</p>                      | <p>O sujeito passivo obtém rendimentos de dois setores diferentes. O principal relativo à atividade de cabeleireiro e o segundo referente à atividade de estética. No preenchimento da declaração, o sujeito passivo argumenta que o CAE referente à atividade de cabeleireiro não se encontra prevista na tabela do artigo 151º do CIRS, sendo, desta forma apurando através do coeficiente de 0.1. A AT entende que, apesar de o CAE não estar previsto na tabela do</p>  | <p>A favor da AT.</p> |

|                          |   |   |                       |
|--------------------------|---|---|-----------------------|
|                          |   | <p>artigo 151º do CIRS, deverá ser apurado segundo o coeficiente de 0.75, uma vez que se encontram inseridas nessa mesma tabela atividades semelhantes, procedendo à respetiva liquidação adicional de imposto.</p> <p>O TA teve de decidir a legalidade da liquidação adicional de imposto e o respetivo coeficiente a aplicar à atividade em causa.</p>   |                       |
| 49/2018-T                | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação segundo a tabela do artigo 151º CIRS.</p> | <p>O sujeito passivo possui o CAE com a designação “instalação de canalizações” auferindo no ano de 2014 rendimentos referentes a vendas de produtos, tributadas, segundo o coeficiente de 0.75 e rendimentos de prestação de serviços tributados segundo o coeficiente de 0.1, preenchendo a declaração segundo a lógica apresentada. A AT argumenta que ambos os rendimentos deverão ser tributados segundo o coeficiente de 0.75. Na sua génese, ambos surgem da mesma atividade económica e apesar de não estar previsto na tabela do artigo 151º do CIRS o CAE específico, consagrando atividades semelhantes, devendo assim ser aplicado o coeficiente de 0.75 a todos os rendimentos, procedendo à respetiva liquidação adicional de imposto.</p> <p>O TA teve de decidir sobre o coeficiente aplicável aos rendimentos da atividade e da respetiva legalidade da liquidação adicional de imposto.</p> | <p>A favor da AT.</p> |
| 421/2019-T<br>570/2017-T | <p>Aplicação do Coeficiente de tributação segundo a</p>                             | <p>O sujeito passivo possui um CAE com a designação “Outras Atividades Desportivas”, obtendo, no decorrer no ano de 2016, rendimentos provenientes da sua atividade. Para o Sujeito Passivo, a sua</p>  | <p>A favor da AT.</p> |

|            |   |   |                             |
|------------|---|---|-----------------------------|
|            | tabela do artigo 151º CIRS.   | <p>atividade não se encontra prevista no artigo 151.º do Código do IRS, aplicando o coeficiente de 0.35. Noutra perspetiva, a AT enquadra esta atividade no conceito do CAE de “Desportista”, aplicando o coeficiente de 0.75, procedendo a uma respetiva liquidação adicional de imposto no montante gerado pela diferença de aplicação do coeficiente.</p> <p>O TA teve de decidir sobre o coeficiente aplicável aos rendimentos da atividade e da respetiva legalidade da liquidação adicional de imposto.</p>   |                             |
| 40/2017-T  | Dedução de Contribuições obrigatórias relacionadas com a atividade. | <p>O sujeito passivo exerce a profissão de advogado, estando vinculado, por opção, no regime simplificado de tributação. Na declaração de IRS de 2015, o sujeito passivo deduziu as contribuições com a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores ao seu rendimento de categoria B. A AT argumenta a ilegalidade desta dedução, uma vez que só poderá ocorrer quando estes não foram deduzidas a outro título, nomeadamente segundo o artigo 25º do CIRS, tendo o sujeito passivo beneficiado da dedução pelo regime de proteção social consagrado nesse artigo.</p> <p>O TA teve de decidir sobre a legalidade da dedução específica da contribuição obrigatória para a Caixa de Previdência dos Advogados e Solicitadores.</p> | A favor do Sujeito Passivo. |
| 522/2017-T | Pedido de Alteração para o regime simplificado.                     | <p>O sujeito passivo estava vinculado ao regime de contabilidade organizada por renovação automática em 2013. Em 2014, dentro do prazo limite, o sujeito passivo entregou a declaração de alteração com vista à vinculação à tributação pelo regime simplificado. Este pedido foi indeferido pela AT,</p>   | A favor da AT.              |



|           |  |   |                       |
|-----------|--|---|-----------------------|
|           |  | <p>uma vez que o sujeito passivo teria de permanecer no regime de contabilidade organizada no triénio como início em 2013, como estabelece a redação do artigo 28º, n.5 do CIRS vigente na data dos factos.</p> <p>O sujeito passivo entregou a declaração referente ao ano de 2014 segundo o regime simplificado, declaração essa que conferiu alterações pelo indeferimento do pedido, sendo o sujeito passivo tributado segundo o regime de contabilidade organizada, procedendo à respetiva liquidação adicional de imposto.</p> <p>O TA teve de decidir a legalidade do indeferimento do pedido de alteração por parte da AT e a respetiva liquidação adicional.</p>   |                       |
| 81/2012-T | <p>Pedido de Alteração para o regime simplificado.</p> | <p>O sujeito passivo encontrava-se submetido ao regime de contabilidade organizada até 2009. Em 2010, dentro dos prazos legais, o sujeito passivo procedeu a entrega da declaração de alterações, alterada pela AT, em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010. Nesse mesmo ano, o sujeito passivo procedeu a entrega da respetiva declaração de imposto, segundo o regime simplificado.</p> <p>A AT procedeu à respetiva correção oficiosa da declaração, resultando numa liquidação adicional de imposto. De salientar que esta correção ignorou tanto os rendimentos declarados pelo contribuinte, como as deduções por este invocadas.</p> <p>O TA teve de decidir a legalidade da aplicação do regime de tributação aliado à liquidação adicional de imposto.</p> | <p>A favor do SP.</p> |

|            |  |  |                       |
|------------|--|--|-----------------------|
| 623/2017-T | <p>Redução do coeficiente de tributação derivado do início de atividade.</p> | <p>O sujeito passivo registou 2 rendimentos referentes à categoria B alusivos a atividades enquadráveis pelo artigo 151º do CIRS, seus e do seu cônjuge.</p> <p>O cônjuge do sujeito passivo entregou a sua declaração com a redução dos coeficientes fruto do início de atividade, consagrados no artigo 31º, n.10 do CIRS.</p> <p>A AT alega a ilegalidade da redução dos coeficientes, uma vez que esta só poderá ser usufruída quando o sujeito passivo não obtenha rendimentos simultâneos de categoria A ou H no mesmo período de tributação. O sujeito passivo contestou a decisão uma vez que deixou de auferir rendimentos da categoria A antes de iniciar a sua atividade por conta própria a 1 de dezembro do mesmo período de tributação. A AT contesta a argumentação dado que ambos os rendimentos foram auferidos no mesmo período de tributação. Procedendo à respetiva liquidação adicional de imposto com base no coeficiente integral.</p> <p>O TA teve de decidir se no âmbito do artigo 31º do CIRS, o sujeito passivo poderia usufruir da respetiva redução do coeficiente e ainda sobre a legalidade da respetiva liquidação adicional.</p> | <p>A favor da AT.</p> |
|------------|--|--|-----------------------|

**Fonte:** Elaboração própria.

### 3.5.2. Operações objeto de litígios.

Após a análise do quadro resumo de todas as decisões do tribunal arbitral sob o nosso escrutínio, é importante sintetizar os dados observados para perceber quais o tipo de operações que gera um maior volume de litigância.

Em virtude dessa análise, podemos concluir, por número de processos observado, que os temas que geram uma maior litigância são os seguintes: 1) Alteração da vinculação por parte da AT do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado de tributação (20 casos); 2) Aplicação incorreta de coeficientes de tributação por parte do sujeito passivo (13 casos), onde a interpretação do tribunal varia consoante o caso concreto; 3) Deduções de contribuições obrigatórias relacionadas com a atividade (1 caso); 4) Pedido de alteração para o regime simplificado (2 casos); e, por último, 5) Redução do coeficiente de tributação derivado do início de atividade (1 caso).

### 3.5.3. Análise das decisões dos acórdãos.

Recorrendo a uma análise da nossa amostra (Tabela 9), constatámos que dos 37 acórdãos selecionados, em apenas 21,6 % dos litígios a decisão do Tribunal Arbitral foi favorável à Autoridade Tributária e Aduaneira. Concluímos assim que a maioria das decisões promulgadas pela Tribunal Arbitral é assim favorável ao contribuinte (78.4%), das quais se destaca a alteração de vinculação por parte da AT do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado de tributação, no qual a AT perdeu todos os casos aqui descritos (20).

**Tabela 13: “Sentido da decisão do TA”**

| Sentido da decisão do TA                                 | Nº de Acórdãos | %     |
|--|----------------|-------|
| Número de decisões proferidas pelo TA favoráveis à AT    | 8              | 21.6% |
| Número de decisões proferidas pelo TA desfavoráveis à AT | 29             | 78.4% |

Fonte: Elaboração Própria.

### 3.5.4 Questões fomentadas nos diferentes acórdãos.

Após uma análise breve aos acórdãos escolhidos para a nossa análise, importa agora evidenciar as tenências que se têm verificado nas decisões. Nesse sentido, torna-se essencial apreciar as questões que estão no centro das divergências entre a AT e o sujeito passivo, aquando da aplicação do regime simplificado de tributação em sede de IRS. Na elaboração da nossa análise iremos evidenciar a argumentação que cada uma das partes apresenta na defesa da sua posição, assim como a matéria de direito utilizada pelo TA como o objetivo justificar a sua decisão.

Importa, ainda, evidenciar as problemáticas que foram centrais nas divergências entre as partes, que se podem sintetizar em: 1) Vinculação forçada, por parte da AT, ao regime simplificado de tributação; 2) Definir a natureza do CAE dos sujeitos passivo e enquadrá-lo nos coeficientes de tributação; 3) Dedução de Contribuições obrigatórias para o exercício da profissão; 4) Análise do diferimento temporal da aplicação da redução dos coeficientes fruto do início de atividade; e ainda, 5) Pedido de alteração para o regime simplificado de tributação.

Todavia, atendendo à diferença notória do número de acórdãos que a amostra reúne com o número de temas que suscitaram divergências entre as partes, decidimos agrupar os acórdãos consoante os temas em análise mencionados anteriormente. Esta decisão surge mediante a análise individual de cada um dos acórdãos, concluindo que a problemática tida em conta em cada grupo era bastante semelhante, pela qual esta será analisada em grupo. Ainda para simplificação da compreensão dos conteúdos abordados, iremos analisar inicialmente as decisões favoráveis à AT e posteriormente as decisões em sentido contrário.

A análise dos temas evidenciados anteriormente irá centrar-se em dois grandes momentos. Num primeiro momento, iremos proceder a um breve resumo da problemática em questão com o intuito de contextualizar o problema, posteriormente iremos fazer uma compilação das alegações pelo TA como resposta à litigância. Num segundo momento, iremos elaborar um comentário

aos argumentos evidenciados pela AT para proceder a correções ao lucro tributável à luz do regime simplificado.

#### 3.5.4.1. Favoráveis à AT.

|  |
|--|
| I. Aplicação do Coeficiente de Tributação.   |
| Acórdãos – Processos n.º:<br>183/2016-T; 107/2017-T; 135/2017-T; 49/2018-T; 421/2019-T; 150/2019-T.  |
| <p>A questão central de todos os processos consiste no enquadramento da atividade por parte da AT na tabela proveniente do artigo 151.º do Código do IRS, enquanto o sujeito passivo refuta este enquadramento.</p> <p>Nestes processos, a atividade do sujeito passivo não se encontra literalmente prevista na tabela anteriormente mencionada, defendendo a AT que não deverá ter uma interpretação restritiva, sendo, por isso, o enquadramento das atividades mencionadas na referente Tabela.</p> <p>Por outro lado, o sujeito passivo não concorda com esta posição. Consequentemente, argumenta que a letra da lei é bastante clara, referido que apenas as atividades que se encontram enunciadas na respetiva lista lhes deverá ser aplicado o coeficiente evidenciado pela alínea b) do número 2 do artigo 31.º do Código do IRS. Com as suas atividades não se encontram enunciadas na lista citada, o coeficiente aplicável será o mencionado na alínea e), do número 2 do artigo <i>supra</i>, pois é claro que o legislador oferece ao sujeito passivo um campo específico para os rendimentos que não são enquadráveis em nenhuma das alíneas anteriores do artigo 31.º número 2 do código do IRS. Teve então o Tribunal de esclarecer qual das posições prevalecia face aos argumentos distintos relacionados com os casos que o Tribunal apreciou. É então impreterível perceber e evidenciar os argumentos utilizados pelo TA no sentido de dar razão à AT.</p> <p>No Processo <b>183/2016-T</b>: No entendimento do TA, é necessário ir ao cerne da questão para perceber se o CAE em causa (atividades de cobrança e avaliação de créditos) se enquadra ou não nas atividades mencionadas na Tabela do artigo 151.º do Código do IRS.</p> |

Para o Tribunal, é necessário perceber a natureza e as funções desempenhadas no CAE em análise com o intuito de perceber se este poderá ser enquadrado no parágrafo 15 da referida Tabela, outras atividades exclusivamente de prestação de serviços. Além disso, a Circular 5/2014 remete que qualquer atividade que se enquadre no artigo 3.º, número 1, alínea b) do Código do IRS será incluída na Tabela, posição com a qual o Tribunal concorda.

Importa agora analisar o artigo 3.º do Código do IRS, mais propriamente a sua alínea b). Esta alínea consagra que são considerados rendimentos os “(...) *auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, (...)*”<sup>20</sup>. Há, então, que dissecar a definição de prestação de serviços, para perceber se esta atividade é enquadrável na Tabela.

Segundo o Código Civil, no artigo 1154.º, prestação de serviços ocorre quando uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição.

Para o TA é seguro que a atividade exercida pelo sujeito passivo constitui um exemplo claro de uma prestação de serviços, à qual deverá ser aplicado o coeficiente 0.75, conferindo assim razão à AT.

Já no **Processo 107/2017-T**, está em causa a natureza da atividade do sujeito passivo, que corresponde ao fabrico de próteses dentárias. A questão central deste acórdão consiste em perceber se a atividade do sujeito passivo se enquadra numa mera compra e venda de bens, posição defendida pelo sujeito passivo, ou se, por outro lado, se trata de uma prestação de serviços, mais concretamente, um contrato de empreitada. Caso seja a primeira opção, será aplicado o coeficiente 0.2. Caso contrário, o sujeito passivo será enquadrado no coeficiente 0.7 em 2011 e 2012, e posteriormente 0.75 em 2013.

O Tribunal socorreu-se de jurisprudência para perceber a distinção entre os conceitos de venda de bens e contratos de empreitada, tendo concluído que, face às especificidades da atividade em concreto, esta se enquadraria no contrato de empreitada.

---

<sup>20</sup> Cfr. artigo 3.º, número 1, alínea b) do Código do IRS.

Em suma, o TA considera o rendimento declarado pelo sujeito passivo gerado por uma atividade que se enquadra no conceito de prestação de serviços, a qual deverá ser tributada como tal, dando, por sua vez, razão à AT.

No **Processo 150/2019-T**, a discussão realiza-se com o objetivo de enquadrar a atividade específica de Administrador Judicial, na Tabela prevista no artigo 151.º do Código do IRS. Para o sujeito passivo, esta Tabela não prevê a atividade em causa enquanto para a AT é notório que esta se insere na Tabela. O Tribunal começou por analisar as funções desempenhadas por um Administrador Judicial, funções essa que se encontram estabelecidas no Código de Insolvência e Recuperação de Empresas, mais concretamente nos artigos 33.º, 55.º e 241.º.

No entendimento do TA, a Tabela prevista no artigo 151.º do Código do IRS contém a definição de atividades no seu sentido mais amplo, sendo necessário perceber o âmbito de incidência real da atividade.

Desta forma, o TA entende que a atividade, referida na Tabela em análise, Administrador de Bens coaduna-se com a atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, sendo notórias as suas semelhanças.

Para concluir, percebe-se que a interpretação dada por este Tribunal à Tabela prevista no artigo 151.º é no sentido amplo, e que quando estas atividades são analisadas ao pormenor as semelhanças entre as funções praticadas pelas atividades em análise são evidentes, pelo qual se atribui razão à AT

Relativamente aos **Processos 421/2019-T**, o tribunal procura um enquadramento da profissão de Árbitro na definição de desportista, uma vez que esta atividade se encontra estabelecida na Tabela prevista do artigo 151.º. O Tribunal serve-se dos regulamentos que tutelam a atividade do sujeito passivo com o intuito de perceber se a sua prática é indissociável à atividade desportiva (posição da AT), ou esta não se enquadra na Tabela (posição do Sujeito Passivo).

Na opinião do Tribunal, e face ao apurado nos regulamentos que tutelam as referidas atividades, a sua prática é essencial à prática de atividade desportista e como tal esta deverá ser enquadrada na Tabela em causa, dando assim razão à AT.

Com base na análise dos acórdãos anteriormente citados, chegamos à conclusão que o TA procura perceber a natureza das atividades com o intuito de possivelmente as enquadrar na Tabela respeitante ao artigo 151.º do Código do IRS.

Para o Tribunal, as profissões que constam na Tabela mencionada, têm um carácter mais amplo definido pelo legislador, exemplificado no Acórdão 150/2019-T: *“Assim, por exemplo, o código 1001 refere Arquitetos, mas não existem códigos específicos para o Arquiteto Paisagista ou para o Arquiteto de Interiores.”*<sup>21</sup>. Desta forma, para sua apreciação dos factos, o TA procura perceber as funções principais que as atividades dos sujeitos passivos remetem, com o intuito de encontrar semelhanças entre estas e as que estão previstas na Tabela. Em caso afirmativo, então o TA dá o mesmo tratamento que as profissões estabelecidas, dando razão à AT.

O TA, recorre ainda à Circular 5/2014<sup>22</sup>, para perceber se as atividades praticas pelo sujeito passivo se inclui na definição do conceito de prestação de serviços.

---

<sup>21</sup> Cfr. Acórdão 150/2019-T, página 14.

<sup>22</sup> Cfr. Circular 5/2014 de 20 de março de 2014.

“I. Rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º Art.º 31.º, n.º 2, b) — Rendimentos abrangidos

1. Encontram-se abrangidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código, independentemente da atividade exercida estar, nos termos do artigo 151.º do Código do IRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, incluindo a atividade com o código "1519 Outros prestadores de serviços", uma vez que o normativo em causa não remete para as atividades identificadas de forma específica na tabela de atividades, ao contrário do que sucede na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS para efeitos de retenção na fonte.

2. Estão ainda incluídos no âmbito da incidência do normativo em causa os rendimentos provenientes da prática de atos isolados referentes a atividades abrangidas na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, a que se refere a alínea i) do n.º 2 do mesmo artigo.

Art.º 31.º, n.º 2, b) — Rendimentos excluídos

3. Excluem-se dos rendimentos previstos na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS, os decorrentes de prestações de serviços efetuadas pelo sócio a uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IRC, por se encontrarem excecionados da aplicação dos coeficientes, ao abrigo do disposto no corpo do n.º 2 deste artigo 31.º.

4. Fora do âmbito de aplicação deste normativo estão também os rendimentos provenientes das prestações de serviços que, por força do artigo 4.º do Código do IRS, sejam enquadráveis na alínea a) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código (atividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias), uma vez que as atividades comerciais e industriais elencadas no artigo 4.º que operam através de prestações de serviços, de que constituem exemplo os serviços de transporte, serviços hoteleiros e similares, serviços de restauração e serviços prestados por agências de viagens, são enquadráveis na alínea a) do n.º 1 deste artigo 3.º e



Como tal, o Tribunal tenta enquadrar as atividades dos sujeitos passivos no artigo 3.º, número 1, b) e em caso afirmativo, tenta ainda que as atividades dos sujeitos passivos recaiam no conceito de prestação de serviços do Código Civil. Pensamento em todo idêntico ao acolhido pela AT.

Noutra perspetiva, o sujeito passivo apenas remete para uma interpretação restritiva do artigo 31.º, número 2 alínea b), quando é referido que apenas é aplicado o coeficiente de 0.75 a rendimentos constantes na Tabela mencionado pelo artigo 151.º. O sujeito passivo, que a intenção do legislador é de criar uma Tabela no sentido amplo, sendo várias as profissões que poderão ser enquadradas na referida Tabela.

## II. Aplicação da redução dos coeficientes fruto do início de atividade.

### Acórdãos – Processos n.º: 623/2017-T

No Processo **623/2017-T**, o sujeito passivo invoca que tem condições para a aplicação da redução dos coeficientes de tributação, pelo número 10 do artigo 31.º do Código do IRS, na tributação dos rendimentos de categoria B. De facto, este iniciara atividade em dezembro de 2016, mas nesse mesmo ano também declarou rendimentos de categoria A, não ficando provado a que meses é que estes dizem respeito. No entendimento do sujeito passivo, apesar do referido número 10 consagrar que nesses períodos de tributação o sujeito passivo não possa auferir rendimentos, nem de categoria A, nem categoria H, facto é que existe uma separação clara no recebimento de estes dois tipos distintos de rendimentos. No entendimento do sujeito passivo, o artigo remete para a interpretação que para poder beneficiar desta redução, o sujeito passivo não pode receber rendimentos da Categoria A e/ou H desde o momento que inicia atividade na categoria B até ao fim do ano fiscal em causa, situação evidente no caso em análise.

---

não na alínea b) do n.º 1 do mesmo artigo (cf. Circular n.º 5, de 12/03/2001, da Direção de Serviços do IRS).”

A AT, discordando da posição do sujeito passivo, uma vez que o IRS incide sobre os rendimentos declarados de 1 de janeiro a 31 de dezembro, sendo indissociável o período de tributação ao ano civil, emitiu uma liquidação adicional de imposto, onde apura o rendimento com base no coeficiente integral, e não no coeficiente reduzido.

Teve o TA de decidir se o benefício consagrado no número 10 do artigo 31.º do Código do IRS se poderia aplicar ao caso em estudo. Nomeadamente, conferir razão ao sujeito passivo, que considera que no ano civil existem dois períodos de tributação, ou no entender da AT que apenas existe um.

Com o intuito de poder responder a esta questão, e dado que a norma não é clara e inequívoca, o Tribunal teve de socorrer-se dos elementos lógico, histórico, sistemático e racional para poder apreciar o caso.

Quanto ao elemento histórico, o Tribunal conclui que a Reforma do IRS de 2014 teve como principal intuito a orientação para a família, para a simplificação e ainda para a mobilidade social. Desta forma, o Tribunal entendeu que, face a conjuntura económica vigente à data, o legislador teve o intuito de criar estímulos ao autoemprego, beneficiando os cidadãos empreendedores. Apesar dos estímulos, os trabalhos preparatórios evidenciaram que a atribuição deste benefício merecia toda a cautela necessária para não promover a evasão fiscal.

Entendeu este tribunal que o elemento sistemático é inequívoco quanto a uma tributação indissociável face ao ano civil, uma vez que caso o legislador quisesse oferecer uma interpretação diferente da expressão período de tributação, então tê-lo-ia feito, como no Código do IRC.

Argumenta o Tribunal, ainda, que o legislador não teve em mente, pelo elemento teleológico, a proteção dos rendimentos de Categoria B, independentemente de o sujeito passivo iniciar atividade em dezembro (como neste caso) ou em março, em situações onde é evidente que o sujeito passivo auferiu rendimentos de Categoria A e B, ainda que não em simultâneo.

Em suma, o TA interpreta que a AT tem razão neste processo, uma vez que não é possível separar o conceito de período de tributação com o conceito de ano civil, em sede de IRS. Assim, tendo o sujeito passivo auferido no mesmo período de tributação, leia-se ano civil, rendimentos de categoria A e B, não é possível que este beneficie da redução do coeficiente de apuramento da matéria coletável.

Não deixa dúvidas o número 10 do artigo 31.º do Código do IRS, mais propriamente quando se refere que os sujeitos passivos não poderão beneficiar da redução de coeficiente de apuramento da matéria tributável, caso estes tenham auferido rendimentos de Categoria A e/ou H no mesmo período de tributação em que iniciaram atividade no âmbito da categoria B.

O problema centra-se, somente, na definição da expressão período de tributação, questão central do processo *supra* referido. O sujeito passivo entende que o período de tributação, no caso concreto, apenas se inicia quando o sujeito passivo inicia atividade em categoria B até ao dia 31 de dezembro, dividindo o ano civil em dois períodos de tributação. Por outras palavras, no entendimento do contribuinte, o ano civil era repartido em dois períodos de tributação: o primeiro respeitante ao período onde recebia rendimentos de categoria A, e o segundo momento coincidia com os rendimentos de categoria B.

Noutra perspetiva, o entendimento da AT revela-se contrário. É impossível separar o período de tributação do ano civil devido à natureza do próprio imposto. Caso tivesse sido esta a intenção do legislador este teria de facto diferenciado estes dois períodos temporais, assim como o fez no Código do IRC.

Na nossa opinião, a decisão do TA vai de encontro à fundamentação legal do imposto e todo o seu enquadramento, tendo a AT razão na sua argumentação.

III. Pedido de alteração para o regime simplificado de tributação.

Acórdãos – Processos n.º: 522/2017-T

No **Processo 522/2017-T**, o sujeito passivo auferiu rendimentos da categoria B desde 2001, tendo optado desde então pelo regime de contabilidade organizada. O sujeito passivo manteve-se neste regime de tributação até ao triénio 2013-2015, uma vez que não exerceu dentro do prazo legal a opção pelo regime simplificado. Em causa está a liquidação adicional de imposto que a AT efetuou, ao tributar o sujeito passivo de acordo com o regime da contabilidade organizada. O sujeito passivo discorda, invocando a aplicação retroativa da revogação do número 5 do artigo 28.º do Código do IRS, pela Lei 82-E/2014 de 31/12, que termina com a obrigatoriedade de permanência num regime de tributação por um período mínimo de 3 anos.

O TA argumenta que o último ano de permanência no regime de contabilidade organizada havia terminado em 2012, pelo que, caso fosse opção do contribuinte mudar de regime, teria até 31 de março de 2013 para poder expressar a sua vontade. Como nenhuma vontade foi expressa, iniciar-se-ia um novo ciclo compreendido entre 2013 e 2015. Ao reiniciar-se este novo ciclo, nunca a opção do sujeito passivo, realizada em janeiro de 2014, pelo regime simplificado de tributação poderia ser tornada válida no decurso desse mesmo ano, uma vez que a Lei fora aprovada em 31/12/2014.

Por outro lado, defende ainda o Tribunal que o sujeito passivo não poderá defender-se com o período transitório<sup>23</sup> consagrado pelo OE 2014, aquando a alteração do montante máximo para optar pelo regime simplificado. Neste período transitório é estabelecido que todos contribuintes com contabilidade organizada poderiam, até ao fim de janeiro de 2014, proceder à respetiva alteração para o regime simplificado, situação distinta do caso em análise.

Conclui-se, que o TA não aceita a fundamentação legal do pedido do sujeito passivo, conferindo razão à AT.

---

<sup>23</sup> Cfr. número 9 do artigo 177.º do OE 2014.

É evidente a interpretação incorreta, por parte do sujeito passivo, de uma alteração legislativa posterior ao pedido de alteração entre o regime de tributação. À data dos factos, o número 5 do artigo 28.º do Código do IRS era bastante claro. Conferido uma obrigatoriedade de permanecer durante um ciclo mínimo de 3 anos num dos regimes de tributação de rendimentos de categoria B. Se o ciclo do sujeito passivo se inicia em 2013, é evidente que, sem nenhuma alteração em contrário, este se mantenha até ao ano de 2015 inclusive.

Apesar da alteração legislativa provocada pela Lei 82-E/2014, de 31 de dezembro ter revogado o ponto referido anteriormente, esta não poderá ser aplicada à data dos acontecimentos.

Com tal, a nossa opinião vai em sentido favorável à interpretação do TA e consequentemente favorável à interpretação dada pela AT.

#### 3.5.4.2. Desfavoráveis à AT.

I. Vinculação forçada, por parte da AT, ao regime simplificado de tributação.

Acórdãos – Processos n.º:

97/2012-T; 252/2013-T; 253/2013-T; 266/2013-T; 772/2014-T; 760/2015-T; 370/2016-T; 114/2017-T; 295/2017-T; 97/2017-T; 530/2017-T; 484/2017-T; 529/2017-T; 434/2017-T; 262/2018-T; 299/2018-T; 283/2018-T; 230/2018-T; 323/2018-T; 300/2018-T.

A AT demonstra uma interpretação errónea dos números 4 e 5 do artigo 28.º do Código do IRS, vinculando forçosamente os sujeitos passivos ao regime simplificado. Quer isto dizer que, uma vez que o sujeito passivo auferia rendimentos inferiores ao montante máximo de exigibilidade, à data dos factos, do regime simplificado, na interpretação da AT, este contribuinte fica obrigatoriamente no enquadramento do regime simplificado, ainda que este não tenha expressado essa vontade.

Ficou demonstrado que todos os sujeitos passivos que, em anos anteriores, declarassem rendimentos ilíquidos superiores ao montante máximo imposto

para o enquadramento em regime simplificado, no ano seguinte recebessem montantes inferiores aos exigidos pelo regime, seriam obrigatoriamente enquadrados neste regime, uma vez que não tinham declarado, por sua vontade, prosseguir no regime de contabilidade organizada. Na opinião da AT é evidente, que para a manutenção do regime de contabilidade organizada, o sujeito passivo teria de expressar a sua vontade de permanecer enquadrado neste. Independentemente dos anos obrigatórios de permanência no regime de contabilidade organizada, dado que essa não fora uma escolha do sujeito passivo, mas sim uma obrigatoriedade legal fruto deste não nutrir todos os critérios necessários à aplicação do regime simplificado.

Assim, atendendo à posição da AT, é fundamental compreender os argumentos que conduzem as decisões do Tribunal Arbitral a favor do sujeito passivo:

**i) Processo 97/2012-T:** A discussão centra-se no enquadramento dos rendimentos auferidos em 2009, pelo sujeito passivo, no regime simplificado de tributação. O sujeito passivo vinha a ser tributado segundo o regime de contabilidade organizada desde 2001, sendo que em 2007, fruto da alteração legislativa proveniente do OE 2007, ficaria então obrigado a um período de permanência mínimo de 3 anos, iniciado nesse mesmo ano. Desta forma, iniciar-se-ia um ciclo de 3 anos, em vigor entre 2007 e 2009 inclusive. A AT, tendo em conta os rendimentos declarados em 2008, enquadrou o sujeito passivo a partir de 1 de janeiro de 2009 no regime simplificado de tributação, tendo em conta que os rendimentos por este declarados não ultrapassavam os critérios de exigibilidade do regime simplificado. Invoca, ainda, a AT que a permanência no regime da contabilidade organizada deveria ser comunicada, uma vez que a tributação, segundo este regime, consistia numa imposição do código e não de uma escolha do contribuinte. O TA não concordou com a argumentação da AT, uma vez que o OE 2007 é bastante claro quanto à obrigatoriedade de permanência em qualquer um dos regimes num mínimo de 3 anos, o qual se aplica a este caso em concreto. Deste modo, o contribuinte não teria de realizar nenhuma escolha até 2010. O TA vai ainda mais longe proferindo que, mesmo em 2010, o sujeito passivo não necessitaria de realizar essa mesma escolha. Uma vez que a lei é bastante clara, sendo tal referido, no número 5 do artigo 28.º do Código do IRS, à data. Quer isto dizer que, apenas

se o sujeito passivo comunicar uma decisão de alteração, é que esta se poderá repercutir na tributação dos seus rendimentos, sendo a posição da AT desprovida de fundamentação legal.

**ii) Processo 760/2015-T:** Apesar da discussão ser em todo bastante semelhante à anteriormente mencionada, o TA acrescenta que a AT parte de um princípio artificial que não se encontra expresso na letra da lei. Este princípio consiste que para a alteração do regime de tributação, esta terá de ser impreterivelmente opção do sujeito passivo. Nos casos onde o sujeito passivo é enquadrado obrigatoriamente no regime de contabilidade organizada, fruto dos rendimentos ilíquidos que auferiu, esta alteração não consiste numa opção do contribuinte, mas sim motivada por uma imposição legal. Caso a situação se inverta e os rendimentos auferidos sejam inferiores, a AT reenquadra o sujeito passivo no regime simplificado, independentemente da escolha anterior do sujeito passivo. Assim sendo o TA, acrescenta que como o contribuinte não expressa nenhuma vontade posterior a este acontecimento, este parte do pressuposto da manutenção do regime da contabilidade organizada.

**iii) Processo 114/2017-T:** Mais uma vez com uma situação análoga, o TA esclarece que não existe uma relação entre a interpretação da AT e a letra da lei. Na interpretação do tribunal, não é por o sujeito passivo ter obtido rendimentos ilíquidos enquadráveis no regime simplificado que este tenha de ser tributado por esta modalidade, visto que é inequívoca a escolha do sujeito passivo pela tributação segundo a contabilidade organizada.

**iv) Processo 295/2017-T:** Neste acórdão, o TA salienta o raciocínio contraditório ao entendimento do artigo 28.º do Código do IRS, consolidado na Circular 2/2016, de 6 de maio. Nesta Circular, é referido que “os sujeitos passivos que exercem a opção pela determinação de rendimentos com base na contabilidade nas condições previstas no n.º 4 do artigo 28.º do Código do IRS, permanecem neste regime até manifestação em contrário, não sendo relevantes as variações do montante anual ilíquido do rendimento da categoria B que vierem a ocorrer.” Neste caso em concreto, como o sujeito passivo se enquadrava no regime da contabilidade organizada desde 2001, consequência

da sua opção, esta permanecerá válida até que se este se pronuncie em sentido contraditório.

**v) Processo 434/2017-T:** O TA acrescenta ainda que a lei do OE 2014, que altera o montante máximo de rendimentos ilíquidos enquadráveis no regime simplificado, nada altera o funcionamento do regime visando apenas oferecer esta opção de tributação mais simplificada a um número mais alargado de contribuintes. Desta forma, um sujeito passivo que tenha optado devidamente pelo regime da contabilidade organizada não poderá ser enquadrado no outro regime por causa de em determinado ano ter obtido rendimentos inferiores ao limite máximo consagrado no regime simplificado. Não podendo a AT enquadrar o sujeito passivo noutra regime contrário à sua vontade anteriormente expressa.

Após a análise *supra* dos acórdãos relacionados com o enquadramento do regime simplificado de tributação, podemos concluir que a AT utiliza uma interpretação incorreta da letra da lei. No raciocínio da AT, é notório um equívoco na interpretação do artigo 28.º, número 2, 4 e 5 do Código do IRS em vigor à data dos factos. Por um lado, a AT tentou enquadrar todos os sujeitos passivos que auferissem rendimentos brutos inferiores a 200 000 € (ou 150 000€ na sua redação anterior) no regime simplificado de tributação. A AT argumentava que os sujeitos passivos não teriam realizado uma escolha no momento anterior, dado que estavam obrigados a permanecer no regime da contabilidade organizada por não cumprirem os requisitos para serem tributados de outra forma. Pese embora, a AT ignorou que apesar dos contribuintes estarem obrigados a permanecer neste regime, esta tinha sido uma escolha expressa, segundo a sua vontade, na sua declaração do início da atividade.

De acordo com a posição da AT, a partir do momento em que os sujeitos passivos recebessem rendimentos inferiores ao montante máximo consagrado no requisito do regime simplificado, até março do ano seguinte, estes teriam, conforme a lei, de proceder à entrega da declaração de alterações. Expressando a sua vontade de permanecer no regime de contabilidade organizada. Em caso



contrário, a AT alterava oficiosamente o regime pelo qual o sujeito passivo é tributado.

Todavia, esta interpretação carece de legalidade, uma vez que, para ser posta em prática, a lei teria de referir algo como os sujeitos passivos ficam obrigatoriamente sujeitos à tributação segundo o regime simplificado, caso cumpram os requisitos evidenciados no número 2 do artigo 28.º do Código do IRS. Porém, verifica-se o contrário. Isto é, caso o sujeito passivo declare rendimentos ilícitos superiores ao limite máximo do regime, este fica obrigatoriamente sujeito à tributação segundo o regime de contabilidade organizada e a interpretação utilizada pela AT não é de todo válida. O ponto 5 do mesmo artigo não deixa dúvidas na interpretação da letra da lei. Só nos casos, onde por vontade expressa do sujeito passivo, este comunique à AT que pretende alterar o seu regime de tributação é que esta alteração pode ocorrer, como o tribunal assim o referiu. Caso contrário, será válida a última vontade que foi expressa por este.

É ainda notório que a AT ignora o carácter de permanência consagrada no número 5 do mesmo artigo. É evidente, que por sua vontade, ou por obrigatoriedade legal imposta pelo artigo 28.º do Código do IRS, os ciclos de três anos (em vigor à data dos factos *supra* referidos), são válidos em ambas as situações e para ambos os regimes, tanto para a contabilidade organizada como para o regime simplificado, não podendo a AT contrariar o expresso na lei.

O tribunal foi unânime em considerar, inúmeras vezes, que as posições defendidas pela AT tinham por base pressupostos incorretos, dando sempre razão ao sujeito passivo. Na nossa opinião é claro que o comportamento da AT não vai de encontro à letra da lei.

|   |
|---|
| II. Aplicação do Coeficiente de Tributação.   |
| Acórdãos – Processos n.º:<br>107/2016-T; 141/2017-T; 196/2017-T; 251/2017-T; 510/2017-T; 372/2017-T;<br>399/2018-T. |

Nestes processos está em causa o enquadramento das atividades profissionais desenvolvidas pelo sujeito passivo na Tabela anexa ao artigo 151.º do Código do IRS. Ou, se por outro lado, estas se enquadram nos “rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores”<sup>24</sup>. Na génese da discussão, está em causa o facto da atividade exercida pelo sujeito passivo não se encontrar literalmente expressa na Tabela em causa, sendo importante perceber o objeto da atividade para que esta se possa enquadrar ou não nesta Tabela.

Nestes processos, a AT interpreta que os rendimentos obtidos pelos sujeitos passivos podem ser enquadrados na verba “outras prestações e serviços” da Tabela, sendo, por conseguinte aplicável o coeficiente de 0.75. Por outro lado, o sujeito passivo argumenta que como a sua atividade não se encontra previamente prevista na Tabela, sendo aos seus rendimentos aplicável o coeficiente de 0.1, previsto para os outros rendimentos em que o legislador não prevê enquadramento específico.

**No processo 196/2017-T**, o Tribunal explica o raciocínio da aplicação do coeficiente de 0.75, como:

*“25.1. O legislador não fazer qualquer distinção entre tipos de prestações de serviço nominalmente previstas na lista e as prestações a que são aplicáveis a verba 1519;*

*25.2. O Código do IRS, quando pretende fazer corresponder um regime diferenciado de prestações nominalmente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º, o fazer com clareza (mesmo antes da alteração que entrou em vigor em 2015);*

*25.3. Não se conseguir antecipar diferenças substanciais do ponto de vista da obtenção do rendimento entre as atividades listadas e as restantes;*

*25.4. O legislador não atualizar com frequência a tabela criando, dessa forma – a aplicação de coeficientes diferentes – problemas de igualdade justificados apenas pela criatividade na qualificação do serviço ou*

---

<sup>24</sup> Cfr. artigo 31.º do Código do IRS.

*modernidade do mesmo. Este elemento justifica, pelo menos, maior clareza do ponto de vista legislativo.*<sup>25</sup>

Nestes 4 pontos salientados pelo Tribunal, conseguimos assim perceber a maior complexidade que o tema apresenta e as sucessivas decisões sobre o mesmo.

Caindo, agora, no caso em concreto, o sujeito passivo obtém rendimentos de uma atividade relacionada com a Construção Civil.

Para o TA, importa perceber as características das atividades com o intuito de perceber o enquadramento que poderá ser dado a atividades relacionadas com a Construção Civil. Neste sentido, a dúvida consiste em perceber se esta atividade se encontra prevista na Tabela em causa, sendo-lhe aplicado o coeficiente em causa, 0.75, posição da AT. Ou se, por outro lado, as características da atividade não se poderão relacionar com este enquadramento, como defende o sujeito passivo, sendo-lhe aplicável, à data dos factos, o coeficiente de 0.1.

O Tribunal conclui que a interpretação da Tabela não poderá ser executada em sentido restrito. Caso o legislador optasse por esse meio, tê-lo-ia evidenciado, tal como fizera no âmbito do artigo 101.º do Código do IRS, como a expressão “especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º”. Neste sentido, é necessária uma compreensão das características basilares da atividade praticada pelo sujeito passivo com o intuito de perceber se estas apresentam semelhanças intrínsecas com as atividades evidenciadas na Tabela referida.

No caso em concreto, a atividade de Construção Civil não se encontra evidenciada na Tabela, sendo necessário uma análise da atividade para perceber o enquadramento correto. Para este Tribunal, a atividade concreta do sujeito passivo é considerada Construção Civil, prevendo o próprio Código do IRS que a atividade de Construção Civil se enquadra numa atividade de natureza comercial, raciocínio contrário ao da AT, que a considerava uma prestação de serviços.

---

<sup>25</sup> Cfr Acórdão 372/2017-T, página 13.

Ainda que a AT, através da circular 5/2001, evidencie que só poderá ser considerada atividade de Construção Civil, caso o sujeito passivo possua um alvará, para o TA, a qualificação de um rendimento não poderá ter por base um mero requisito legal em detrimento da natureza da atividade.

**No processo 399/2018-T**, o raciocínio é em todo semelhante ao processo anterior, tendo em conta que os rendimentos do marido são para o TA, obtidos através da atividade de Construção Civil. Relativamente aos rendimentos do seu cônjuge, o tratamento é diferente, já que a atividade que este exerce se encontra relacionado com a atividade de Cabeleireiro, sendo proferida razão à AT neste campo, como explicado no **Processo 135/2017-T**.

**Nos Processos 107/2016-T, 196/2017-T, 251/2017-T e 510/2017-T**, a atividade do sujeito passivo não se encontra estabelecida na Tabela anexa ao artigo 151.º. Para o TA, a única interpretação possível cinge-se à letra da lei, sendo este o último nível de natureza interpretativa, e dado que as atividades que os sujeitos passivos praticam não se encontram previamente previstas na referida Tabela, então não lhes poderá ser dado o mesmo tratamento casos eles aí fossem mencionadas. Desta forma, o TA dá razão ao sujeito passivo, sendo-lhe aplicável o coeficiente mais reduzido.

Nos Processos *supra* referidos, nomeadamente, os Acórdãos relacionados com a atividade de Construção Civil, é evidente um equívoco no enquadramento destas atividades por parte da AT. Apesar das atividades não ser consideradas no seu sentido lato, de Construção Civil, num primeiro momento, quando são analisadas as suas características intrínsecas ao correto desempenho da função é evidente que são em todo semelhantes a arte de recriar algo.

A AT considerava que estes rendimentos, por não serem adjacentes à construção civil, mas sim atividades inerentes ao processo, recaiam no conceito de prestações de serviços, pelo que o seu tratamento correspondia ao tratamento dado aos serviços que constam na Tabela acima descrita. Podemos,

assim, constatar que este procedimento se deve a uma falha na análise das características das atividades em causa, sendo inequívoco que estas não poderão nunca ser enquadradas no conceito de prestação de serviços, nomeadamente, quando o próprio Código do IRS as considera atividades industriais.

Entende ainda, este Tribunal, que a circular 5/2001 é bastante limitativa. No que diz respeito ao enquadramento de rendimentos, uma vez que nunca poderá ser analisado somente os requisitos legais inerentes ao desempenho das funções, mas terá de se ter, sim, em conta as características da atividade em causa.

Relativamente aos Processos onde a atividade do sujeito passivo não se enquadrava na Tabela anexa ao artigo 151.º, podemos concluir que o TA fez uma interpretação estrita da letra da lei. Neste raciocínio, o TA teve apenas em consideração se estavam ou não presentes, as atividades do sujeito passivo, sendo em condição necessária e suficiente para decidir em favor do sujeito passivo.

|  |
|--|
| III. Pedido de alteração para o regime simplificado de tributação. |
|--|

|                                     |
|-------------------------------------|
| Acórdãos – Processos n.º: 81/2012-T |
|-------------------------------------|

|  |
|--|
| A AT evidenciou um equívoco provocado por uma alteração legislativa consagrada no OE 2010. Este Orçamento de Estado alterou a redação do artigo 28.º, número 2. Consequentemente passaram a estar abrangidos pelo regime simplificado todos os contribuintes que auferissem num período de tributação rendimentos brutos inferiores a 150 000€, invés da sua anterior redação, 99 759.98€. |
|--|

|   |
|---|
| Desta forma, é importante perceber que tratamento que é dado aos contribuintes que beneficiassem da tributação segundo o regime simplificado, e que no ano anterior, isto é 2009, recebessem rendimentos superior aos 99 759.98€. Poderiam continuar a beneficiar da tributação segundo o regime simplificado fruto da alteração do montante máximo, ou estariam obrigados à tributação segundo o regime da contabilidade organizada? Segundo a posição da AT, o sujeito passivo que aufera |
|---|

rendimentos superior aos limites do regime simplificado ficam obrigatoriamente enquadrados no regime de contabilidade organizada, uma vez o enquadramento, leia-se aplicação retroativa da lei fiscal, é considerado pela AT incorreto.

Considerando a posição da AT, é importante analisar os argumentos que o TA proferiu, dando razão ao sujeito passivo.

**i) Processo 81/2012-T:** A discussão tem enfoque na liquidação adicional de imposto gerada pela AT. Esta liquidação tem origem numa alteração automática de vinculação do regime simplificado de tributação para o regime de contabilidade organizada. Essa alteração é justificada pelos rendimentos que o sujeito passivo expôs na declaração de rendimentos de 2009. Estes rendimentos foram superiores ao máximo estabelecido para a aplicação do regime simplificado, e como tal, o contribuinte ficaria obrigatoriamente enquadrado no regime de contabilidade organizada no ano seguinte (2010). Todavia, com a alteração em vigor do OE 2010, o montante máximo de rendimentos abrangidos pelo regime simplificado aumentou (150 000€), em vigor a partir de 1 de janeiro de 2010. Teve o TA de decidir se, com a alteração legislativa, o sujeito passivo continuaria a reunir condições para permanecer no regime simplificado, ou se seria obrigatoriamente enquadrado no regime de contabilidade organizada, como defende a AT. Para o Tribunal foi bastante claro que a alteração provocada pelo OE 2010, apenas diz respeito a uma alteração de enquadramento para efeitos de determinação o regime de tributação da matéria tributável e em nada diz respeito à constituição ou não de factos tributáveis. Tendo em conta este raciocínio, a aplicação desta norma seria imediata, segundo o número 3, do artigo 12.º da LGT.

O TA acrescenta ainda, que se o raciocínio da AT prevalecesse, então existiriam diversos critérios para se poder usufruir do regime simplificado em 2010. Por um lado, os sujeitos passivos que iniciassem atividade nesse ano seriam regidos pelo montante mais elevados, ao que os

restantes sujeitos passivos com atividades estabelecidas anteriormente a 2010 beneficiariam do montante mais reduzido, o que não tem qualquer fundamento para este tribunal.

O TA prevê, ainda, que não existem quaisquer dúvidas quanto à retroatividade da lei, uma vez que a entrada em vigor da alteração legislativa reporta a rendimentos recebidos no ano anterior à sua vigência, sendo esta a condição para a sua aplicação. E mesmo que fosse caso de um imposto retroativo, diz a doutrina que a retroatividade não se aplica a regimes mais favoráveis ao contribuinte.

Após a análise do acórdão citado parece-nos incorreto o raciocínio da AT, relativamente à alteração do limite máximo de rendimentos brutos do regime simplificado,

Na nossa opinião torna-se explícito que o legislador, na alteração legislativa do OE 2010, visa somente alargar o regime simplificado de tributação a um número maior de beneficiários, além da clarificação dos critérios exigíveis. Em outra perspetiva, a alteração legislativa apenas consiste numa alteração de procedimento tributário e nunca uma alteração de factos tributários pelo que a sua entrada em vigor é imediata à aprovação da lei<sup>26</sup>.

Seguindo o nosso raciocínio, podemos observar que caso a interpretação da AT prevalecesse, teríamos dois critérios diferentes para a exigibilidade do regime simplificado, o que seria contrário a intenção do legislador.

Apesar de apenas existir um caso, concordamos com o entendimento do TA relativo ao caso *supra*, considerando a posição da AT incorreta.

---

<sup>26</sup> Cfr. Parecer da Direção de Serviços de Consultoria Jurídica e Contencioso.

#### IV. Dedução de Contribuições obrigatórias para o exercício da profissão

Acórdãos – Processos n.º: 40/2017-T

No **Processo 40/2017-T**, a AT procedeu a uma liquidação adicional de imposto respeitante à dedução incorreta da contribuição para a Caixa de Providência dos Advogados e Solicitadores (doravante “CPAS”). No entendimento da AT, como o sujeito passivo tinha obtido, em simultâneo, rendimentos de categoria A, então este já teria deduzido as prestações proteção social pelo artigo 25.º do Código do IRS, leia-se as contribuições para a Segurança Social, ou equivalente. Nesta lógica, a AT argumenta, assim que a dedução para o CPAS já teria sido deduzida a outro título. Isto é, segundo o artigo 25.º do mesmo código, sendo assim ilegível a sua dedução segundo o número 2, do artigo 31.º, mais propriamente pela expressão “quando não tenham sido deduzidas a outro título”. Em suma, a AT conclui que a o sujeito passivo já beneficiava da dedução prevista pelo artigo 25.º, ficando assim impossibilitado de uma dupla dedução de contribuições de proteção social.

O TA pronunciou-se relativamente à questão da ilegalidade da liquidação adicional. No seu entendimento, as deduções para o CPAS são obrigatórias para os sujeitos passivos que exerçam atividades de advocacia, consagrado no número 1 do artigo 29.º do Regulamento do CPAS. Neste caso concreto, como o sujeito passivo declara rendimentos relativos ao exercício da advocacia.

Para o TA, o número 2 do artigo 31.º do Código do IRS é claro, consagrando a dedução de contribuições conexas às atividades geradoras de rendimentos. Ora como a contribuição para o CPAS é obrigatória para o exercício da atividade, então está terá de ser dedutível nos termos do artigo 31.º. Resulta assim que as deduções previstas no artigo 25.º em nada estão relacionadas com as previstas no artigo 31.º, tendo tratamentos distintos. Neste sentido, o TA decidiu a favor do sujeito passivo.



No nosso entendimento é notória a confusão da AT no tratamento de rendimentos de categoria A e B. Se por um lado o artigo 25.º do Código de IRS prevê deduções específicas com contribuições obrigatórias para regimes de proteção social aos rendimentos de categoria A. Em nenhum local nos é referido que este limite salvaguarda contribuições respeitantes à categoria B de rendimentos. Por outro lado, o número 2 do artigo 31.º refere que se possa deduzir contribuições obrigatórias para o exercício da profissão e a ela esteja conexas.

Sendo impossível dissociar as contribuições para o CPAS da profissão exercida pelo sujeito passivo, parece-nos bastante lógico que estas possam ser dedutíveis dentro dos limites legais estabelecidos, concordando assim com a decisão do TA.

### 3.6 Análise Sumária.

Após concluirmos a análise e discussão dos acórdãos do TA, temos condições para podermos dar resposta às questões de investigação por nós evidenciadas como tema deste presente trabalho.

A primeira pergunta consistia em perceber as matérias, no âmbito do regime simplificado, que geram litigância entre a AT e o Sujeito Passivo. Concluimos que a AT procura, por vezes, interpretações da lei que lhe permitem efetuar correções para tentar arrecadar um maior volume de receitas. É especialmente dado enfoque às questões relacionadas com o enquadramento das atividades profissionais e empresariais no âmbito da sua tributação. Quer seja pelo coeficiente que se possa aplicar, quando este não é claro, quer pelo regime de tributação a adotar pelo sujeito passivo. As primeiras redações do regime simplificado, nomeadamente até 2014, apresentavam claras áreas cinzentas, onde a AT procurava uma interpretação mais restritiva para que a sua posição prevalecesse. Nomeadamente com as alterações da redação do artigo 28.º do Código do IRS, onde o montante máximo de rendimentos elegível para a aplicação do regime simplificado aumentou de 99 759,58€ até março de 2010, para 150 000€ até dezembro de 2013 e, posteriormente, 200 000€ até à atualidade.

Quanto às operações em concreto, como foi por nós mencionado anteriormente, as inspeções fiscais desenrolaram-se maioritariamente nos casos relativos a: i) Alteração do regime de tributação do sujeito passivo, no qual a AT procurava demonstrar que o Sujeito passivo passaria a estar obrigado à tributação pelo regime simplificado, fruto de passar a reunir os pressupostos necessários à sua aplicação, aliados a alterações deste; ii) Enquadramento das atividades profissionais e empresariais no coeficiente de tributação, nos quais a AT procurava que fosse aplicado o coeficiente mais elevado, em detrimento da posição do Sujeito Passivo que procurava o enquadramento contrário; iii) Dedução de despesas relacionadas com contribuições relacionadas com regimes de proteção social, onde a AT evidencia que estas deduções já teriam sido efetuadas ao abrigo de outro artigo, pelo que o seu efeito não poderia ser duplicado; iv) Pedido de alteração para o regime simplificado de tributação, onde

a AT demonstrava que o Sujeito Passivo não reunia todas as condições para que esta alteração de vinculação materializasse no ano em que o Contribuinte a promovera; v) Benefício de início de atividade através da redução do coeficiente a aplicar, no qual a AT procurava demonstrar que o sujeito passivo não poderia beneficiar desta vantagem uma vez que este não reunia todos os requisitos para a sua aplicação.

Relativamente à segunda questão de investigação: perceber qual era o sentido maioritário das decisões do CAAD relativos aos litígios afetos no âmbito do regime simplificado, concluímos que dos 37 acórdãos analisados, o TA apenas deu razão por 8 vezes à AT. O sentido predominante das decisões do Tribunal é favorável ao Sujeito Passivo. Partindo desta premissa, importa perceber a razão pelo qual a AT tem uma baixa taxa de sucesso. Desta forma, tornou-se essencial perceber os principais problemas que advêm da aplicação do regime simplificado de tributação, e posteriormente analisar os argumentos utilizados por ambas as partes para ter um correto entendimento da decisão proferida pelo TA. Após a nossa análise em todos os processos em cima descritos, resulta a seguinte sinopse.

Tendo em consideração a alteração forçada, por parte da AT, da vinculação do sujeito passivo para o regime simplificado de tributação, importa salientar que a AT perdeu todos os casos onde litigou. Este desfecho é, contudo, explicado por uma lacuna da AT aquando da defesa da sua posição. Pesem embora as alterações legislativas, nomeadamente a alteração do critério de exigibilidade do volume de negócio ter passado para o limite de 200 000 euros, aliado ainda ao fim da permanência obrigatória por um período de 3 anos a qualquer um dos regimes de tributação, a AT não poderia ter alterado forçosamente a vinculação para o regime simplificado de tributação sem o consentimento do sujeito passivo. Ainda que o sujeito passivo esteja obrigatoriamente sujeito ao regime de contabilidade organizada, fruto de este não reunir todos os critérios admissíveis para o regime simplificado de tributação, não é, somente, por uma alteração legislativa dos critérios que a AT poderá alterar o regime de tributação. Importa, então, perceber que, apesar de não ser uma escolha do momento, uma vez que o contribuinte estava forçosamente enquadrado no regime de contabilidade organizada, a sua escolha inicial também recaia sobre este regime. Ficou claro

que somente quando o Sujeito Passivo expresse a sua vontade é que a alteração se poderá efetivar.

Em segundo lugar, surge o tema do enquadramento do CAE do Sujeito Passivo nos coeficientes de tributação sendo este o tema mais complexo. O próprio tribunal não teve uma opinião inequívoca quanto ao sentido da sua posição. Importa, então, salientar que a AT, teve alguns lapsos em certas atividades, nomeadamente nas atividades relacionadas com Construção Civil. Neste tipo de atividade ficou claro que esta não poderia ser enquadrada como atividades de prestação de serviços. O próprio Código do IRS as define como atividades de natureza comercial e industrial, dando então o TA razão ao contribuinte. Nas restantes atividades, o TA optou por raciocínios díspares. No primeiro momento, antes da adição da palavra “especificamente” à alínea b) do número 1 do artigo 31.º do mesmo Código, o TA optou por tentar enquadrar as atividades profissionais e empresariais na Tabela anexa ao artigo 151.º do mesmo Código. Neste sentido, quando as características das funções desempenhadas pelo sujeito passivo eram análogas às definidas na referida Tabela, então era dada razão à AT. Com a adição da expressão, o TA optou por uma interpretação mais restrita, apenas analisando se atividade em causa constava ou não na Tabela, à data dos factos. Caso se enquadrasse, então a razão era mais uma vez favorável à AT. Todavia, é importante salientar que foi maior o número de casos onde o raciocínio da AT apresentou lacunas (7) do que os casos onde lhe foi conferida razão (6).

Outro lapso em que a AT incorreu reside no facto da negação da dedução de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social inerentes à atividade do sujeito passivo. No entendimento da AT, esta dedução já beneficiara da dedução prevista pelo artigo 25.º do Código do IRS. No entendimento do TA este raciocínio é falacioso, uma vez que a dedução desse artigo nada tem a ver com a dedução prevista no regime simplificado, pelo que não existe nenhuma duplicação da dedução com a AT previa. A posição da AT demonstra assim uma interpretação errada uma vez que o regime simplificado (artigo 31.º) prevê que existam as deduções de contribuições obrigatórias decorrentes do exercício da atividade que em nada colidem com o artigo 25.º.

Relativamente ao benefício da redução dos coeficientes aplicáveis aos rendimentos de atividades profissionais e empresariais, o raciocínio da AT foi o mais correto. No caso em concreto, o sujeito passivo auferiu rendimentos de categoria A e B no mesmo período de tributação. No entender da AT, o sujeito passivo nunca poderia beneficiar desta redução uma vez que o número 10 do artigo 31.º confere que só poderão ser beneficiados os sujeitos passivos que não tenham auferido rendimentos simultâneos de categoria B com categoria A e/ou categoria F. Deste modo, embora o sujeito passivo quisesse dividir o período de tributação em dois momentos, quando o sujeito passivo auferiu rendimentos de categoria A e no segundo momento quando este arrecadou rendimentos de categoria B, o Tribunal não aceitou. O Código do IRS é bastante claro quando define período de tributação, não podendo este ser alterado como no Código do IRC, posição em todo semelhante à da AT.

Relativamente ao último tema que gerou litigância entre as partes, o pedido de alteração do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado, o raciocínio da AT prevaleceu num dos casos, caindo no outro. No caso onde o raciocínio da AT prevaleceu, o sujeito passivo não evidenciou todas as condições exigíveis para alterar para o regime simplificado de tributação, nomeadamente a permanência obrigatória de 3 anos, em vigor à data dos factos. A AT argumentou que, no fim do ciclo de permanência dos 3 anos, o sujeito passivo não procedera à entrega da declaração de alterações expressando a sua vontade em alterar o seu regime de tributação. Como tal, iria reiniciar-se um novo ciclo por mais 3 anos. O Sujeito Passivo pediu antes, no ano em que fora revogada a permanência obrigatória de 3 anos em qualquer um dos regimes. Deste modo, a escolha do sujeito passivo torna-se efetiva para períodos posteriores à sua tomada de posição, nunca podendo ser aplicado retroativamente à sua declaração. Ainda que tenha terminado o período de permanência, estando certos, assim os argumentos utilizados pela AT. Por outro lado, no outro processo, a AT equivocara-se aquando da alteração legislativa do montante máximo em que o sujeito passivo poderá beneficiar do regime simplificado, mais concretamente com a alteração consagrada no OE 2010. Caso o limite não se alterasse, o sujeito passivo ficaria obrigatoriamente enquadrado no regime de contabilidade organizada, frutos dos rendimentos que este arrecadara no ano

anterior. A AT vinculou o Sujeito passivo ao regime de contabilidade organizada, ignorando a alteração legislativa, sendo este o motivo que o TA utilizou para dar razão ao Sujeito Passivo.



## Capítulo IV

### Conclusões e tendências futuras.

Tendo em conta a análise previamente efetuada é possível enumerar algumas conclusões no âmbito da aplicação do regime simplificado de tributação em sede de IRS.

O número de MPEs tem vindo a crescer ao longo dos tempos, tendo um papel essencial na economia. Surge, neste contexto, a problemática relativa à aplicação do regime simplificado de tributação de rendimentos, em sede de IRS. O regime simplificado é introduzido com o intuito de racionalizar os recursos que a Autoridade Tributária tem à sua disposição para monitorizar os diversos agentes económicos, surgindo também como um meio alternativo de tributação das MPEs, com o intuito de simplificar o processo de tributação e a consequente monitorização por parte da AT. O regime simplificado, em sede de IRS, ganhou cada vez mais beneficiários em Portugal, fruto das sucessivas alterações legislativas que alargaram a amplitude do regime.

Todavia, estas alterações legislativas também trouxeram uma maior complexidade ao regime. Através do nosso trabalho, foi possível constatar as principais problemáticas que estas alterações provocaram, nomeadamente a vinculação forçada do sujeito passivo, por parte da AT, ao regime simplificado de tributação, as divergências na definição da natureza do CAE do sujeito passivo para que este possa ser corretamente enquadrado nos respetivo coeficiente de tributação, a dedução de Contribuições Sociais obrigatórias para o exercício da atividade, a análise do diferimento temporal da aplicação da redução dos coeficientes fruto do início de atividade e ainda o pedido de alteração do sujeito passivo para o regime simplificado de tributação. Em todos estes casos, a AT efetuou correções na matéria tributária dos sujeitos passivos, sendo geradas correções adicionais de imposto.

Posto isto, nos trinta e sete casos analisados, os contribuintes não concordaram com as correções de que foram alvo. Neste sentido, os contribuintes pediram a constituição de tribunais arbitrais para analisar a legalidade das respetivas



correções. Compete, então, aos tribunais julgar a legalidade das correções efetuadas pela AT, analisando a matéria de facto conjuntamente com as alegações de ambas as partes envolvidas no processo.

De acordo com o presente trabalho é possível traçar uma ligeira tendência nas decisões proferidas pelo TA, considerando maioritariamente ilegal as correções efetuadas pela AT. Dos trinta e sete casos por nós estudados, vinte e nove culminaram em decisões favoráveis ao sujeito passivo.

Esta tendência é especialmente notória na alteração de vinculação, efetuada pela AT, do regime de contabilidade organizada para o regime simplificado. No total, recolhemos vinte acórdãos relacionados com a temática, onde a AT perdeu a totalidade destes. Neste sentido, ficou claro que, no entendimento do Tribunal, o sujeito passivo será tributado segundo a sua opção. A AT só poderá enquadrar o sujeito passivo num regime de tributação distinto da sua escolha quando os critérios exigíveis para a sua aplicação não se verificarem. O TA esclareceu, ainda, que a intenção do legislador em aumentar sucessivamente o limite de rendimentos máximos para a aplicação do regime simplificado apenas visa poder aumentar o número de beneficiário deste.

No entanto, relativamente à correta aplicação do coeficiente de tributação, não é possível definir uma tendência clara das decisões do TA. Nos treze casos apresentados, seis resultaram em decisões favoráveis à AT e sete favoráveis ao Contribuinte. Este será, certamente, o tema mais complexo, que resulta em diferentes interpretações. Neste sentido, podemos concluir que este tema continuará a gerar alguma controvérsia, sendo importante uma análise casuística da profissão/atividade como forma a solucionar o problema.

Relativamente aos pedidos de alteração para o regime simplificado, podemos observar que também não existe uma tendência inequívoca. Desta forma, nos dois casos por nós analisados, existe um caso favorável a cada uma das partes. Importa salientar que o caso favorável à AT não teria o mesmo desfecho se a data dos factos fosse posterior a 31 de dezembro de 2014. Anteriormente a esta data, o sujeito passivo estaria obrigado a manter a sua escolha por um ciclo mínimo de três anos, condição que foi abolida até aos dias de hoje. Por outro lado, no caso favorável ao sujeito passivo, podemos encontrar alguma

semelhança com a jurisprudência produzida relativa à vinculação forçada ao regime simplificado. Entende, assim, o Tribunal que as alterações de critérios de exigibilidade do regime simplificado apenas visam uma maior abrangência de beneficiários. Neste sentido, um sujeito passivo que supere os limites do regime simplificado, no ano anterior à mudança de critérios, fica sujeito à aplicação destes novos critérios no ano de alteração.

Não obstante, no acórdão relativo à dedução de despesas relativas a contribuições obrigatórias relacionadas com a atividade exercida pelo sujeito passivo, é claro o entendimento do Tribunal. Dando razão ao sujeito passivo, o TA argumenta que estas contribuições, quando obrigatórias para o exercício da atividade, serão deduzidas ao abrigo do artigo 31.º do Código do IRS.

Por fim, relativamente ao benefício da redução do coeficiente de tributação relacionado com o início de atividade, o Tribunal foi inequívoco, dando razão à AT. Entendeu o Tribunal que, caso o sujeito passivo aufera rendimentos de categoria A e/ou H em simultâneo com a categoria B, no mesmo período de tributação, este não poderá beneficiar da redução do coeficiente.

Segundo a nossa opinião, as interpretações do Tribunal, relativamente ao regime simplificado em sede de IRS revelaram-se justas, não optando por prejudicar nenhuma das partes pelos erros praticados.

Acresce que, a correta aplicação do regime simplificado não deriva de uma ciência exata, pelo que deverão existir discrepâncias interpretativas entre as partes. Todavia, o presente estudo ajudou a esclarecer alguns dos pontos mais críticos do presente regime, contribuindo para uma maior segurança jurídica dos contribuintes.

Não obstante, o presente estudo apresenta algumas limitações. Pode concluir-se, logo à partida e, apesar de a amostra ser constituída por trinta e sete acórdãos, que as linhas orientadoras observadas são de aplicação restrita a toda a jurisprudência relativa ao regime simplificado, em sede de IRS. A outra limitação cinge-se ao facto de a nossa amostra ser apenas constituída por acórdãos do CAAD. Recomendamos, assim, que em futuras investigações relacionadas com o tema se alargue a amostra até aos tribunais judiciais.

## Bibliografia

- Aguiar, N., & Lopes, J. C. (2007). Regimes Simplificados de Tributação Empresarial (II Parte). *Fiscalidade - Revista de Direito e Gestão Fiscal - Nº30*, pp. 60-73.
- Brys, B., Matthews, S., & Owens, J. (2011). *Tax Reform Trends in OECD Countries*. OECD Publishing.
- Bucci, V. (2019). Presumptive Taxation Methods: a review of the empirical literature. *Journal of Economic Surveys*, 00 , pp. 1-26.
- CAAD. (2020). *O exemplo do CAAD - Centro de Arbitragem Administrativa*. Lisboa: CAAD.
- Christiani, T. A. (2016). Normative and Empirical Research Methods: Their Usefulness and Relevance in Study of Law as an Object. *Procedia Social and Behavioral Sciences*, 219, 201-207.
- Ciriaci, D., Moncada-Paternò, P., & Voigt, P. (2012). Does size or age of innovayive firms affect their growth persistence? - Evidence form panel of innovative Spanish firms. *Joint Research Centre - Institute for Prospective Technological Studies*, 03, 1-25.
- Commission, E. (2007). *Simplified Tax Compliance Procedures For SMEs - Final Report of the External Group*. Bruxelas: European Comission.
- Commission, E. (2013). *Tax reforms in EU Member States: Tax policy challenges for economic growth and fiscal sustainability European Economy*. Bruxelas: European Commission.
- Courinha, G. (2019). *Manual de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*. Lisboa: Almedina.
- Dâmaso, M., & Martins, A. (2016). Tax Simplification for Small Firms: The View of Portuguese Accountants and Tax Auditors. *Journal of Management Policy and Practice*, 17 (2), 101 - 114.
- DATA, T. W. (12 de 2019). Time to prepare and pay taxes (hours).

- Dodge, J. M. (2013). Some Income Tax Simplification. *Florida State University Law Review*, 41:71, 71 - 142.
- Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- Edmiston. (2007). The role of small and large businesses in economic development. *Economic Review - Second Quarter 2007*, 73 - 97.
- Estatística, I. N. (12 de 2019). *INE*.
- Hay, M., & Kamshad, K. (1994). Small firm growth: intentions, implementation and impediments. *Business Strategy Review - Study on tax compliance costs for SMEs*, 5(3) , 49-68.
- Kleven, J. H., Knudsen, M. B., Kreiner, C. T., Pedersen, S., & Saez, E. (2011). Unwilling or unable to cheat? Evidence from a tax audit experiment in Denmark. *Econometrica*, 79(3) , 651-692.
- Lopes, C. M. (2008). *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal? - Os custos de cumprimento da tributação do rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Lopes, C. M. (2012). Compliance Costs of Corporate Income Taxation in Portugal. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 1(10), 68-80.
- Martins, A. (2013). Tax and accounting simplification for professionals and small businesses: lessons from the Iberian experiences. *Revista de Economia e Administração*, 7(1), 41-55.
- Mirrlees, J., Blundell, R., Johnson, P., Besley, T., Gammie, M., Poterba, J., & Adam, S. (2012). The Mirrlees Review: A Proposal for Systematic Tax Reform. *National Tax Journal*, 65(3), 655-683.
- Nabais, J. C. (2005). *Estudos de Direito Fiscal – Por um Estado Fiscal Suportável*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2012). *Direito Fiscal (7ª ed.)*. Coimbra: Almedina.
- OCDE. (2015). *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*. Paris: OECD Publishing.
- OCDE. (2018). *Tax Policy Reform 2018*. Paris: OECD Publisher.

- PwC. (2 de janeiro de 2020). *Paying Taxes*. Obtido de pwc.com: <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2020.pdf>
- Richardson, G. (2006). Determinants of tax evasion: A cross-country investigation. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 150-169.
- Rodrigues, J. P. (2003). *Estudos em Homenagem ao Cons. J.M. Cardoso da Costa*. Coimbra: Coimbra Editores.
- Sanches, J. L. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Coimbra Editores.
- Silva, F. M. (2013). A análise do princípio da tributação pelo rendimento real das empresas perante os métodos indiretos, o pagamento especial por conta e as tributações autónomas. *Dissertação de mestrado em Direito de Empresas pelo ISCTE - não publicada*.
- Silva, S. T. (2015). *Direito Fiscal - Teoria Geral* (2ª ed.). Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra.
- Tran-Nam, B., & Evans, C. (2014). Towards the Development of a Tax System Complexity. *Index Fiscal Studies*, 35(3), 341-370.