

[Acórdãos TCAS](#)**Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul**

<b>Processo:</b>	<b>02012/07</b>
<b>Secção:</b>	<b>Contencioso Tributário</b>
<b>Data do Acórdão:</b>	<b>27-11-2007</b>
<b>Relator:</b>	<b>José Correia</b>
<b>Descritores:</b>	<b>ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL - REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO – PRESSUPOSTOS DA SUA APLICAÇÃO</b>
<b>Sumário:</b>	<p>I) -Por injunção do art. 53º do CIRC, introduzido pela Lei nº 30-G/2000, de 29.12, são automaticamente abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos cujo volume total de proveitos, no exercício anterior, seja inferior a 149.639,37€ a menos que expressamente optem por regime geral.</p> <p>II) – Em relação a um contribuinte que reúne as condições para a sua tributação obrigatoriamente pelo regime geral, a sua declaração de opção por esse regime não produz qualquer efeito.</p> <p>III) -Uma vez que quando se inicia actividade não há exercício anterior que possa ser tomado por referência, terá de ser considerado nesse exercício inicial o montante anual de proveitos estimado indicado na declaração de início de actividade; porém, se face ao volume de proveitos posteriormente declarado relativamente a esse exercício, ocorrerem os requisitos para a inclusão no regime simplificado, será este o regime aplicável.</p> <p>IV) -Os sujeitos passivos que ficam sujeitos ao regime simplificado podem optar pelo regime geral, devendo, para o efeito, fazê-lo na declaração de início de actividade ou em declaração de alterações a apresentar até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime.</p> <p>V) -Efectuada a opção pelo regime geral, a mesma é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada nos termos e prazos referidos nos nºs 8 e 9 do art. 53º do CIRC.</p> <p>VI) -A inclusão automática no regime geral não se encontra sujeita a essa regra de validade, cessando logo que se verifiquem os pressupostos legais para a aplicação do regime simplificado.</p>

**Aditamento:**

1

**Decisão Texto Integral: Acordam nesta Secção do Contencioso do Tribunal Central Administrativo Sul:**

**I-RELATÓRIO**

**I – O MINISTÉRIO DAS FINANÇAS – DIRECTOR – GERAL DOS IMPOSTOS**, com os sinais identificadores dos autos, veio recorrer da sentença que julgou procedente esta ACÇÃO ADMINISTRATIVA ESPECIAL, formulando as seguintes conclusões:

“A- Sendo a prova consubstanciada na declaração de início de actividade clara ao referir-se à previsão de volume de proveitos de 1 mês do ano de 2002, não pode dar-se como provado o facto assente no ponto I da matéria de facto como referido a 2 meses de 2002, assim se especificando o erro na fixação da matéria de facto, conforme o artº. 690º -A do CPC;

B- Constando resumo das declarações anuais de 2002 e 2003, quanto ao volume de proveitos efectivo desses exercícios, no processo administrativo, e sendo esses dados necessários à apreciação da validade da opção pelo regime geral, deveriam os mesmo ter sido levados ao probatório, estando, por isso incompleto o facto dado como provado no ponto 4 da matéria de facto, assim se especificando o erro na fixação da matéria de facto, conforme o artº. 690º -A do CPC;

C- A opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável, a que se refere o artº. 53º do CIRC, depende

sempre do enquadramento do sujeito passivo no regime simplificado, quer porque no ano anterior ao da aplicação do regime o volume de proveitos é inferior ao limite legal, quer porque no ano do início de actividade o volume de proveitos presumido é, também, inferior;

D- Verificados os pressupostos para o enquadramento no regime simplificado, a opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável só pode ser exercida até à entrega da declaração de início ou nas declarações de alterações, até ao fim do 3º mês do exercício da aplicação do novo regime;

E- A idêntica conclusão chega a sentença posta em crise, no segundo parágrafo de fls.6 quando afirma que *"os sujeitos passivos que à luz dos aludidos critérios fiquem sujeitos ao regime simplificado podem optar pelo regime geral, devendo, para o efeito, fazê-lo na declaração de início de actividade, ou em declaração de alterações a apresentar até ao fim do 3º. mês do período de tributação do início da aplicação do regime (artº. 53º, nº. 7 do CIRC)"*, sendo que esta a interpretação de direito vertida na sentença não pode conduzir a uma aplicação em sentido diverso, como o faz a decisão sob recurso, concluindo pela validade da opção ao afirmar que *"para além de ter declarado um volume estimado de negócios que a afastava do regime simplificado de tributação ... a A.. fez ainda a opção pelo regime geral de tributação..."* (cf. Último parágrafo de fls, 6 da sentença e início de fls. 7).;

F- Nas frases antes citadas se concretizam os pontos de oposição entre os factos e o direito alinhados na sentença e a decisão final, na medida que dando por assente o pressuposto da indispensabilidade de enquadramento no regime simplificado para se exercer a opção pelo regime geral, se conclui por considerar relevante a opção para os exercícios de 2003, 2004 e 2005, exercida na declaração de início de actividade, apesar de se considerar enquadrada nesse mesmo regime geral;

G- Há, ainda, oposição entre os fundamentos de facto e a decisão quando se afirma que *"Assim, e muito embora o volume de proveitos declarados no ano de 2002 fosse passível de determinar o enquadramento da A-. no regime simplificado para determinar o lucro tributável da autora, o que é facto é que ela, na sua declaração de início de actividade optou pelo regime geral de tributação e essa opção é válida por três anos, os quais, naturalmente, ainda não se encontram decorridos à data em que foi praticado o acto impugnado"*, apesar de se saber que o enquadramento no ano do início de actividade é o do regime geral;

H- Havendo oposição entre os fundamentos de direito e a decisão tal conduz à nulidade da sentença, nos termos do já referido artº. 668º nº. I al. c) do CPC;

I- Não procedendo a oposição antes descrita, haverá, sempre,

errónea interpretação do art.º 53.º do CIRC, por ser impossível a opção antecipada pelo regime geral de determinação do lucro tributável;

J- Da análise interpretativa dos pressupostos do artigo 53.º do CIRC, quer quanto ao enquadramento inicial e posterior dos sujeitos passivos de IRC quer quanto ao momento e forma de exercer a opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável, concluiu-se por se estabelecer na lei uma interdependência para o exercício da opção e duas condições base: o prévio enquadramento no regime simplificado e a forma e o momento de a exercer;

K- No caso dos autos, não era possível exercer a opção pela determinação da matéria colectável pelo sistema do regime geral e com base na contabilidade organizada no ano do início da actividade, por a contribuinte já se enquadrar nesse regime, atentos os valores e demais pressupostos contidos na declaração de início de actividade, que já o davam enquadrada no mesmo regime geral;

L- E também não era possível nesse momento — o da declaração de início de actividade —, optar pela determinação da matéria colectável pelo regime geral para anos futuros — 2003, 2004 e 2005 —, por se desconhecerem, nessa altura, os volumes de proveitos efectivos dos exercícios imediatamente anteriores, sendo que estes dados são essenciais para o enquadramento no regime simplificado;

M- A opção para os exercícios de 2003, 2004 e 2005 pelo regime geral só era possível e legal depois de conhecidos os resultados dos proveitos dos anos imediatamente anteriores, que no caso, são inferiores a 149.639,37 €, devendo ser efectuada na declaração de alterações, nos termos do art.º 53.º N.º 7, pelo que é irrelevante a opção por esse regime efectuada na declaração de início de actividade.

Nestes termos, e com o duto suprimento desse Tribunal, deve ser declarada nula a sentença do Tribunal de 1a.

Instância por existir oposição entre os fundamentos e a decisão, e se assim não for entendido, deve a mesma ser reformulada por erro na fixação da matéria de facto e por erro de interpretação do art.º 53.º do CIRC por ser irrelevante a opção antecipada pelo regime geral para os exercícios de 2003, 2004 e 2005 exercida na declaração de início de actividade de 2002, com a consequência de se manter na ordem jurídica o despacho impugnado.

Contra alegou a A, para concluir:

“A - Sendo certo que existe lapso de escrita na Doutra Sentença, também é certo que este não prejudica a decisão do Tribunal uma vez que, lendo-se na íntegra e atentamente o Despacho decisório é perceptível a coerência lógica do raciocínio que tem como pressupostos a declaração, pela recorrida, de 13.000,0 € de previsão de proveitos para o mês de Dezembro de 2002 e o montante de 156.000,00 €

referente ao valor total anual estimado dos proveitos, valor este que a recorrida impugnou;

B - Ainda assim, ao contrário do que Doutamente é entendido pela Administração Fiscal e que é o cerne da sua fundamentação neste recurso, mesmo que existisse um erro quanto à apreciação da matéria de facto e a M.a Juiz entendesse que o valor total anual dos proveitos estimado deveria ser fixado em 76.000,00 €, esse erro seria irrelevante pois a recorrida optou, consciente e deliberadamente, pelo regime de determinação do lucro tributável, nos termos da última parte do n.º 2, do art.º 53º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC);

C - Alega ainda, a recorrente, que o Tribunal deveria ter conhecido da situação tributária da recorrida no que concerne aos anos de 2003, 2004 e 2005, por forma a poder decidir, como decidiu, sobre o regime de tributação a ela aplicável naqueles anos, sendo que a defesa desta teoria se consubstancia na premissa de que a opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, formalizada pela recorrida, nenhum efeito terá produzido, pois caso contrário seria válida por um período de três exercícios, independentemente da verificação do volume anual de proveitos efectivo obtido naqueles anos (art.º 53º, n.º 8, do CIRC);

D - É nosso entendimento que as razões invocadas pela recorrente para atacar o Despacho decisório a coberto do erro quanto à matéria de facto fixada não se subsumem ao preceituado o art.º 690-A, do CPC, pelo que não devem ter acolhimento;

E - Invocando oposição entre a fundamentação e a decisão final, a recorrente entendeu apresentar a interpretação que entende mais correcta para o art.º 53º, do CIRC, sem prejuízo de voltar a dedicar, no ponto 4., nova narração sobre o assunto e apesar de já nos números anteriores ter baseado toda a fundamentação nessa interpretação;

F - Depois de enunciar os requisitos cumulativos da referida norma, a recorrente, conclui que o Legislador quis subtrair ao contribuinte a possibilidade de optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável quando este, em função do volume de proveitos estimado, já ali seria enquadrado pela Administração Tributária;

G - Ora, mesmo que a requerida pretendesse declarar um valor anual de proveitos estimado de 156.000,00 €, que nunca pretendeu, nem declarou, o facto de optar pelo regime geral de determinação do lucro tributável importa num efeito jurídico diferente ex vi artº 53º, n.º 8, do CIRC, pelo que ainda assim faria todo o sentido optar-se não só pelo que já se tem mas também pelo efeito pretendido de que aquele regime de determinação do lucro se mantivesse por três

exercícios;

H - A recorrente omite por completo na sua exposição o n.º 8, do art.º 53º, do CIRC, norma fundamental para entender e dar sentido ao problema que aqui se analisa;

I - Parece-nos não ser admissível a interpretação apresentada pela recorrente, pelo que a restante argumentação, baseada unicamente na interpretação vertida nas alegações e conclusões do recurso, cairá pela base uma vez que não se verifica o seu elemento fundamental;

J - Apesar de conformada com a decisão final, a recorrida não pode deixar de realçar que a Doutra sentença não conhece sobre o cálculo aritmético efectuado pela Administração Fiscal, quando extrapola o valor de 13.000,00 € relativo ao volume de negócios esperado para o mês de Dezembro de 2002, para um volume de vendas anual de proveitos estimado de 156.000,00 €;

K - Esta omissão pode acarretar prejuízos graves para a recorrida, tanto que nunca quis declarar um volume de vendas anual estimado daquele montante, nem considera a Administração Tributária legítima para a substituir nas suas obrigações declarativas;

L - Esta sim, deve ser considerada uma omissão que constitui erro na fixação da matéria de facto, nos termos do art.º 690-A, do CPC;

M - Não podemos deixar de mencionar que a recorrida, sempre manifestou, inequivocamente, a intenção de ser enquadrada no regime geral de determinação do lucro tributável, sempre agiu em conformidade com a opção exercida, sempre colaborou com a Administração Fiscal, é uma contribuinte cumpridora e responsável, sendo da maior justiça e legalidade que se respeite a sua escolha.

Neste termos e com o Doutra suprimento desse Tribunal, deve ser negado provimento ao recurso apresentado, mantendo-se a Sentença proferida pelo Tribunal de primeira instância e enquadrando a recorrida no regime geral de determinação do lucro tributável.

A EPGA pronunciou-se no sentido da improcedência do recurso.

Os autos vêm à conferência com dispensa de vistos.

\*

## **2.- FUNDAMENTAÇÃO**

### **2.1.- Dos Factos:**

Nas conclusões A) e B) o recorrente assaca à sentença erro de julgamento sobre a matéria de facto porquanto, sendo a prova consubstanciada na declaração de início de actividade clara ao referir-se à previsão de volume de proveitos de 1 mês do ano de 2002, não pode dar-se como provado o facto assente no ponto I da matéria de facto como referido a 2 meses de 2002; bem como, constando resumo das declarações anuais de 2002 e 2003, quanto ao volume de

proveitos efectivo desses exercícios, no processo administrativo, e sendo esses dados necessários à apreciação da validade da opção pelo regime geral, deveriam os mesmos ter sido levados ao probatório, estando, por isso incompleto o facto dado como provado no ponto 4 da matéria de facto, assim se especificando o erro na fixação da matéria de facto, conforme o artº. 690º-A do CPC.

Pronunciando-se sobre esta questão, a recorrida diz, em substância, que sendo certo que existe lapso de escrita na Doutra Sentença, também é certo que este não prejudica a decisão do Tribunal.

E, na verdade, é evidente o erro cometido na sentença, não obstante a recorrida afirmar que o mesmo em nada influi na decisão.

Por outro lado, constando do processo instrutor documentos referindo o volume de negócios efectivo para o ano de 2003 que foi omitido, nada obsta que se reformule o ponto 4 do probatório de modo a fazer constar o volume de negócios referente a esse exercício pois, que, como veremos na fundamentação infra, esse elemento contribui para a boa decisão da causa.

Relevância assume, ainda, o volume de negócios declarado pela A. relativamente ao exercício de 2002, impondo-se o aditamento dessa matéria.

Assim, são os seguintes os factos relevantes:

#### A)- DOS FACTOS PROVADOS

Compulsados os autos e analisada a prova documental apresentada, encontram-se assentes, por provados, os seguintes factos com interesse para a decisão de mérito:

1. - A A., em 06 de Dezembro de 2002, entregou a declaração de início de actividade, modelo 1698, reportada a 1 mês de 2002, onde inscreveu, no quadro 9, a previsão de 13.000,00 € de proveitos (cfr. doc. junto aos autos a fls. 17 e segs., com a p.i.);
2. - A A., no quadro 19 da declaração referida em 1., optou pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 18 e segs., com a p.i.);
3. - No quadro 10 dessa declaração, os Serviços assinalaram quanto ao enquadramento da A. o seu enquadramento por opção no regime geral de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 18 e segs. com a p.i.).
4. - Apresentou a declaração modelo 22 de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, via Internet, para o exercício de 2003, declarando o volume de negócios efectivo de 102.311,43 €, tendo sido notificada da existência de erros porquanto tinha sido assinalado o campo correspondente ao regime geral e o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime simplificado de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 22, com a p.i e fls. 28 e 29 do

processo instrutor apenso);

5. - A A. foi convidada em Agosto de 2004 a apresentar, em 30 dias, nova declaração (cfr. doc. junto aos autos, a fls. 22, com a p.i);

6. - A A. apresentou uma reclamação graciosa em 09/08/04, junto da Repartição de Finanças de Grândola, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido (cfr. doc. junto ao processo instrutor a fls. 21);

7. - A reclamação graciosa foi indeferida por despacho de 10/05/06 (cfr. doc. junto a fls. 23 dos autos).

Ao abrigo do artº 712º do CPC adita-se a seguinte factualidade:

8.- Para o exercício de 2002, a A. declarou o valor de 4.308,77€ como o total de proveitos (cfr. doc. de fls. 10 do PI apenso).

A decisão da matéria de facto com base no exame das informações e dos documentos, não impugnados, que dos autos constam, todos objecto de análise concreta, conforme referido a propósito de cada uma das alíneas do probatório. Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da impugnação, não se provaram os que não constam da factualidade supra.

\*

## 2.2. Do Direito:

Atentas as conclusões do recurso, que delimitam o seu objecto, a questão a decidir em primeiro lugar é a de saber se ocorre a nulidade da sentença por apresentar contradição dos fundamentos com a decisão, vício previsto no nº I, alínea c) do artigo 668º do CPC.

O recorrente sustenta que a sentença é nula porquanto há oposição entre os fundamentos de facto e a decisão quando se afirma que *"Assim, e muito embora o volume de proveitos declarados no ano de 2002 fosse passível de determinar o enquadramento da A-. no regime simplificado para determinar o lucro tributável da autora, o que é facto é que ela, na sua declaração de início de actividade optou pelo regime geral de tributação e essa opção é válida por três anos, os quais, naturalmente, ainda não se encontram decorridos à data em que foi praticado o acto impugnado"*, apesar de se saber que o enquadramento no ano do início de actividade é o do regime geral.

A disposição do artº 125º do CPPT tem correspondência com o artº 668º do CPC, mormente com a sua al. c) em atenção ao caso concreto, de acordo com a qual é causa de nulidade da sentença a **«oposição dos fundamentos com a decisão»**, sendo que este vício afecta a estrutura lógica da sentença, por contradição entre as suas premissas, de facto e de direito, e a conclusão: - os fundamentos invocados pelo juiz não conduziram ao resultado expresso na decisão; conduziram logicamente, isso sim, a resultado oposto. Ou

seja: - existe aqui um vício real no raciocínio do julgador, uma real contradição entre os fundamentos e a decisão que se analisa em que a fundamentação aponta num determinado sentido e a decisão segue caminho oposto, ou, pelo menos, direcção diferente (v. *Prof. J.A.Reis, CPC Anotado, vol. V, pág. 141 e A.Varela, J.M.Bezerra e Sampaio e Nora, CPC Anotado, pág. 686*).

Na sentença recorrida, deu-se como assente a seguinte factualidade (já reformulada) que releva para a problemática em apreço:

1. - A A., em 06 de Dezembro de 2002, entregou a declaração de início de actividade, modelo 1698, reportada a 1 mês de 2002, onde inscreveu, no quadro 9, a previsão de 13.000,00 € de proveitos (cfr. doc. junto aos autos a fls. 17 e segs., com a p.i.);

2. - A A., no quadro 19 da declaração referida em 1., optou pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 18 e segs., com a p.i.);

3. - No quadro 10 dessa declaração, os Serviços assinalaram quanto ao enquadramento da A. o seu enquadramento por opção no regime geral de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 18 e segs. com a p.i.).

4. - Apresentou a declaração modelo 22 de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, via Internet, para o exercício de 2003, declarando o volume de negócios efectivo de 102.311,43 €, tendo sido notificada da existência de erros porquanto tinha sido assinalado o campo correspondente ao regime geral e o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime simplificado de determinação do lucro tributável (cfr. doc. junto aos autos a fls. 22, com a p.i e fls. 28 e 29 do processo instrutor apenso)".

Foi com base nesta factualidade que o M<sup>o</sup> Juiz julgou a impugnação improcedente com a seguinte fundamentação:

"A questão colocada nos presentes autos prende-se com o enquadramento da Autora no regime de determinação do lucro tributável, sabido que ela fora inicialmente, aquando da apresentação da declaração de início de actividade, em 2002, enquadrada no regime geral e que posteriormente, durante 2003, a Administração Tributária procedeu à alteração desse enquadramento para o regime simplificado, o que a Autora contesta, visando com a presente acção que a AT seja obrigada a reintegrá-la no regime geral.

O artigo 53<sup>o</sup> do CIRC, introduzido pela Lei n<sup>o</sup> 30-G/2000, de 29.12, instituiu o regime simplificado de apuramento do lucro tributável, quer para rendimentos empresariais ou equiparados de pessoas singulares, quer para os rendimentos das pessoas colectivas. Para os sujeitos passivos de IRC, o enquadramento nesse regime simplificado verifica-se quando se encontrem reunidas cumulativamente as seguintes

condições:

- a)- exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;
- b)- não estejam isentos de IRC;
- c)- não se encontrem sujeitos à revisão legal de contas;
- d)- apresentem, no exercício anterior, um volume total de proveitos inferior a € 149.639,37;
- e)- não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Assim, da leitura do referido preceito resulta que são automaticamente abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos cujo volume total de proveitos, no exercício anterior, seja inferior a € 149.639,37, a menos que expressamente optem por regime diferente, caso em que aquele deixa de ter aplicação automática. Mas porque quando se inicia actividade não há exercício anterior que possa ser tomado por referência, há que considerar nesse exercício inicia! o montante anual de proveitos estimado constante da declaração de início de actividade.

Todavia, os sujeitos passivos que à luz dos aludidos critérios fiquem sujeitos ao regime simplificado podem optar pelo regime geral, devendo, para o efeito, fazê-lo na declaração de início de actividade, ou em declaração de alterações a apresentar até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime (art. 53º, nº 7 do CIRC).

Uma vez efectuada essa opção, a mesma é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada nos termos e prazos referidos nos nºs 8 e 9 do art. 53º do CIRC.

Daqui decorre que só quando há uma expressa opção pelo regime geral este se mantém válido por um período de três exercícios, susceptível de renovação, e que a inclusão automática no regime geral não se encontra sujeita àquela regra de validade por três exercícios, cessando logo que se verifiquem os pressupostos legais para a aplicação do regime simplificado.

No caso dos autos, a recorrente indicou na sua declaração de início de actividade, apresentada em 2002, um volume mensal de vendas estimado em €13.000,00 para o período de um mês pelo que foi automaticamente enquadrada no regime geral relativamente a esse exercício.

Acontece porém, que, para além de ter declarado um volume estimado de negócios que a afastava do regime simplificado de tributação (€13.000,00 \* 12 meses daria o valor que foi colocado na declaração - independentemente de quem lá o colocou), a A. fez ainda a opção pelo Regime Geral de Tributação (cfr. ponto 2 da matéria de facto assente).

Daqui decorre que o contribuinte cumpriu claramente a sua obrigação de opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável, cumprindo, deste modo, na íntegra o

disposto no art. 53º, nº 7, alínea a) do CIRC.

Assim, e muito embora o volume de proveitos declarados no ano de 2002 fosse passível de determinar o enquadramento da A. no regime simplificado para determinar do lucro tributável da autora, o que é facto é que ela, na sua declaração de início de actividade optou pelo regime geral de tributação e essa opção é válida por três anos, os quais, naturalmente, ainda não se encontram decorridos à data em que foi praticado o acto impugnado.

Nestes termos, o acto da Administração Fiscal de considerar a A. enquadrada no regime simplificado de tributação é ilegal, porquanto esta, atempadamente procedeu à opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável.”

Ora, é patente que dos fundamentos aduzidos na sentença sob censura não podia nem devia logicamente extrair-se um resultado oposto ao que nela foi expresso, pelo que dos fundamentos da decisão que foram fixados outra decisão não se poderia retirar em silogismo lógico.

Destarte, na sentença os fundamentos não estão em oposição com a decisão não se violando o disposto na alínea c) do n.º I do art.º 668.º do CPC – cfr. artº 125º do CPPT- o que gera a sua nulidade.

Neste contexto, na sentença não se cometeu um erro de actividade jurisdicional, concretamente, aquele que constitui a nulidade prevista alínea c) do nº 1 do artº 668º do CPC.

Termos em que se julga inverificada a nulidade da sentença.

\*

Aquilatemos, então, da ilegalidade ou não do enquadramento da A. no regime simplificado de tributação para o que nos louvaremos na fundamentação jurídica dos *Acórdãos do TCAN de 13-01-2005, tirado no Recurso nº 01570/04e do TCAS de 29/06/2007, no Recurso n.º 1639/07*

A questão colocada nos presentes autos prende-se com o enquadramento da Autora no regime de determinação do lucro tributável, sabido que ela fora inicialmente, aquando da apresentação da declaração de início de actividade, em 2002, enquadrada no regime geral e que posteriormente, durante 2003, a Administração Tributária procedeu à alteração desse enquadramento para o regime simplificado, o que a Autora contesta, visando com a presente acção a reintegração no regime geral.

Na tese da Autora, dado que na declaração de início de actividade que entregou em 06 de Dezembro de 2002, optou pelo regime geral de determinação do lucro tributável indicando a quantia de, modelo 1698, reportada a 1 mês de 2002, onde inscreveu, no quadro 9, a previsão de 13.000,00 € de proveitos, sabido que ela fora inicialmente, enquadrada no regime geral e que, posteriormente, em relação ao exercício de 2003, apresentou a declaração modelo 22 de imposto sobre o rendimento de pessoas colectivas, via

Internet, para o exercício de 2003, declarando o volume de negócios efectivo de 102.311,43 €, tendo sido notificada da existência de erros porquanto tinha sido assinalado o campo correspondente ao regime geral e o sujeito passivo encontrava-se enquadrado no regime simplificado de determinação do lucro tributável, é ilegal o agir da AT porquanto a Autora beneficiava da opção pelo regime geral pelo período de três anos.

Segundo o entendimento da AT sobre a questão, a opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável, a que se refere o art.º 53.º do CIRC, depende sempre do enquadramento do sujeito passivo no regime simplificado, quer porque no ano anterior ao da aplicação do regime o volume de proveitos é inferior ao limite legal, quer porque no ano do início de actividade o volume de proveitos presumido é, também, inferior. E, verificados os pressupostos para o enquadramento no regime simplificado, a opção pelo regime geral de determinação da matéria colectável só pode ser exercida até à entrega da declaração de início ou nas declarações de alterações, até ao fim do 3.º mês do exercício da aplicação do novo regime.

No caso dos autos, não era possível exercer a opção pela determinação da matéria colectável pelo sistema do regime geral e com base na contabilidade organizada no ano do início da actividade, por a contribuinte já se enquadrar nesse regime, atentos os valores e demais pressupostos contidos na declaração de início de actividade, que já o davam enquadrada no mesmo regime geral;

E também não era possível nesse momento — o da declaração de início de actividade —, optar pela determinação da matéria colectável pelo regime geral para anos futuros — 2003, 2004 e 2005 —, por se desconhecerem, nessa altura, os volumes de proveitos efectivos dos exercícios imediatamente anteriores, sendo que estes dados são essenciais para o enquadramento no regime simplificado;

A opção para os exercícios de 2003, 2004 e 2005 pelo regime geral só era possível e legal depois de conhecidos os resultados dos proveitos dos anos imediatamente anteriores, que no caso, são inferiores a 149.639,37 €, devendo ser efectuada na declaração de alterações, nos termos do art.º 53.º N.º 7, pelo que é irrelevante a opção por esse regime efectivada na declaração de início de actividade.

Assim, face ao volume de proveitos declarados e dada a falta de expressa opção pelo regime geral, AT reputa legal a sua actuação de alterar para o regime simplificado a determinação do lucro tributável da autora, regime esse que lhe é automaticamente aplicável por um período de três exercícios, assim improcedendo a pretensão da Autora de ficar reintegrada no regime geral relativamente ao exercício de 2003.

A EPGA sustenta que o recurso não merece provimento porquanto, provando-se que o recorrente optou, na declaração de início de actividade que apresentara em 2002, pelo regime da tributação com base na contabilidade organizada, esta opção era válida por três anos como decorre do n.º 8 do art.º 53.º do CIRC, pelo que terá de ser aceite a predominância da vontade do contribuinte, que fazendo uma estimativa dos valores resultantes da sua actividade, pode optar por um regime que entende ser-lhe mais favorável, evocando, a propósito, o *Ac. do TCAS de 26.06.2007, Recurso n.º 1639/07*.

#### *Quid juris?*

Como se expendeu nos arestos cuja fundamentação vimos seguindo, o artigo 53.º do CIRC, introduzido pela Lei n.º 30-G/2000, de 29.12, instituiu o regime **simplificado de apuramento do lucro tributável**, quer para rendimentos empresariais ou equiparados de pessoas singulares, quer para os rendimentos das pessoas colectivas. Para os sujeitos passivos de IRC, o enquadramento nesse regime simplificado verifica-se quando se encontrem reunidas cumulativamente as seguintes condições:

- a)- exerçam, a título principal, actividade comercial, industrial ou agrícola;
- b)- não estejam isentos de IRC;
- c)- não se encontrem sujeitos à revisão legal de contas;
- d)- apresentem, no exercício anterior, um volume total de proveitos inferior a 149.639,37 €;
- e)- não optem pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável.

Da leitura do referido preceito resulta que são **automaticamente** abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos cujo volume total de proveitos, no exercício anterior, seja inferior a 149.639,37€, a menos que expressamente optem por regime diferente, caso em que aquele deixa de ter aplicação automática. Mas porque quando se inicia actividade não há exercício anterior que possa ser tomado por referência, há que considerar nesse exercício inicial o montante anual de proveitos *estimado* constante da declaração de início de actividade.

Todavia, os sujeitos passivos que à luz dos aludidos critérios **fiquem sujeitos ao regime simplificado** podem **optar** pelo **regime geral**, devendo, para o efeito, fazê-lo na declaração de início de actividade, ou em declaração de alterações a apresentar até ao fim do 3.º mês do período de tributação do início de aplicação do regime. Uma vez efectuada essa opção, a mesma é válida por um período de três exercícios, findo o qual caduca, excepto se for renovada nos termos e prazos referidos nos n.ºs 8 e 9 do art. 53.º do

CIRC.

Donde decorre que só quando há uma expressa **opção** pelo **regime geral** este se mantém válido por um período de três exercícios, susceptível de renovação, e que a inclusão automática no regime geral não se encontra sujeita àquela regra de validade por três exercícios, cessando logo que se verifiquem os pressupostos legais para a aplicação do regime simplificado.

No caso vertente, a recorrente indicou na sua declaração de início de actividade, apresentada em 2002, um volume anual de vendas **estimado** em 156.000 € (130.000x12), optando pelo regime geral de determinação do lucro tributável, pelo que ficou enquadrada no regime geral relativamente a esse exercício.

Porém, em 2003 a AT apurou que nesse exercício de 2002 a recorrida **declarara** proveitos no montante total 4.308,77€ (cfr. doc. de fls. 10 do PI apenso), valor este muito aquém do mínimo da previsão legal para não ser englobada no regime simplificado.

Trata-se então de saber se isso determina o seu automático enquadramento nesse regime simplificado dado que expressou a sua opção pelo regime geral.

Ora, a integração no regime geral de tributação do lucro tributável no primeiro exercício de actividade, ficou a dever-se, não ao facto de ter manifestado essa vontade e tendo em conta os dados constantes da sua declaração de início de actividade, designada e mormente, o valor total anual de proveitos estimados ter sido superior ao limite legal. Dito de outro modo: tendo-se verificado os pressupostos estabelecidos no n.º 1 do art.º 53.º do CIRC, o enquadramento para o exercício de 2002 era obrigatoriamente o regime geral de determinação do lucro tributável, por imposição legal, nos termos do n.º 2 daquele inciso legal, não produzindo efeito a opção inscrita ou manifestada pelo sujeito passivo pois a lei nesse caso não confere essa faculdade.

Donde que a opção não era válida porque o sujeito passivo não reunia todas as condições para o enquadramento no regime simplificado.

Daí que não mereça censura a actuação da AT ao proceder, em 2003, ao enquadramento da recorrente no regime simplificado de tributação.

Face ao volume de proveitos **declarado** relativamente a 2002, e que a fazia abranger obrigatoriamente pelo regime geral, a recorrida, nos termos do art. 53.º do CIRC, concretamente dos seus números 1, 2 e 3, só tinha a possibilidade de formalizar a sua opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável na declaração de início de actividade (modelo n.º 1698), opção que logo aí expressou (no quadro 19) se já nessa altura se encontrassem preenchidos os pressupostos de inclusão no regime

simplificado.

No caso da A, como do teor da sua declaração de início de actividade não resultava a sua inclusão no regime simplificado (face ao volume estimado de vendas) não se tornava necessário que fizesse logo a opção pelo regime geral, opção que aí só se mostra configurada para os casos em que já nessa altura se mostram reunidos todos os pressupostos para a inclusão no regime simplificado.

Nestas situações, a opção deve ser exercida logo que ocorram os pressupostos para a inclusão no regime simplificado, o que no caso da recorrida ocorreu em 2003 quando declarou um volume de proveitos inferior a 149.639,37€, pelo que tinha a obrigação de apresentar a declaração de alteração (para opção pelo regime geral) até ao fim do 3º mês do período de tributação do início de aplicação do regime simplificado.

Não o tendo feito, e verificando-se os requisitos de enquadramento no regime simplificado, foi o mesmo aplicado por um período de três exercícios, regime que só pode cessar após o decurso desse período mínimo de permanência e caso a recorrente impeça a sua renovação pela apresentação de opção pelo regime geral (assim como cessa se for ultrapassado o limite de volume total de proveitos em dois exercícios consecutivos, ou num só exercício em montante superior a 25% desse limite, ou ainda se deixarem de ocorrer os demais requisitos de que depende a aplicação do regime). Do exposto resulta que a recorrente não foi impedida de formalizar a sua opção pela aplicação do regime geral de determinação do lucro tributável, nem ocorre qualquer motivo legal que permita a aplicabilidade desse regime ao exercício de 2003.

Se é verdade que a forma como se encontra elaborada e redigida a declaração de início de actividade (modelo nº 1698) só parece permitir fazer logo aí a opção pelo regime geral no caso de estarem reunidos os pressupostos para a aplicação do regime simplificado - o que é perfeitamente compreensível e legal, pois que só nesse caso se impõe saber se o sujeito passivo prefere outro regime - nada impediu a recorrida de apresentar declaração de alteração de regime quando ocorreram os pressupostos para a inclusão automática no regime simplificado, aí assinalando a sua opção pelo regime geral.

Termos em que improcede o recurso, sendo de manter a sentença recorrida.

\*

Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente.

**Lisboa, 27/11/2007**

(Gomes Correia)  
(Eugénio Sequeira)  
(Manuel Malheiros)