

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 683/2020-T

Tema: IRS. Regime simplificado. Qualificação de rendimentos. Lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS.

Sumário

I - O regime simplificado de tributação consagrado no artigo 31.º do CIRS é qualificável como método de avaliação indireta aplicado em situação não patológica da relação jurídica tributária, uma vez que, mediante coeficientes aplicáveis aos rendimentos obtidos, presume custos e, assim, determina o rendimento líquido da categoria B.

II - A aplicação do regime simplificado pode ser sempre afastada mediante o exercício, pelo sujeito passivo, do direito de optar pelo regime de determinação do rendimento líquido da categoria B segundo contabilidade organizada.

III - Os coeficientes aplicáveis aos rendimentos com origem em prestações de serviços e são, fundamentalmente, determinados mediante a sua classificação por integração em atividade nominal ou especificamente prevista na Lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS, aprovada pela Portaria 1011/2001, de 21 de agosto ou pelo código de Classificação das Atividades Económicas.

IV - É de qualificar como comissionista, integrável na atividade nominal e especificamente prevista na Lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS com o código 1319 Comissionista, o agente que, no quadro de um contrato de representação comercial (ou de agência), e com poderes de representação, se obriga a prospectar, agenciar, promover e comercializar imóveis, em nome e por conta do principal, sendo remunerado através de comissões determinadas em certa percentagem dos valores das operações.

DECISÃO ARBITRAL

1. Relatório

A... e B... (doravante, Requerentes), casados, contribuintes fiscais nos ... e ..., respetivamente, ambos residentes na Av. ..., n.º..., ... Esq., ...-... no Montijo, com o código de Serviço de Finanças ...-..., vieram ao abrigo do disposto no Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (doravante “RJAT”) apresentar, em cumulação, pedido de pronúncia arbitral tendo em vista a anulação das seguintes liquidações de IRS:

- a) A relativa ao ano fiscal de 2016, com o n.º 2020..., com uma coleta total de € 25.387,20 e um valor a reembolsar de € 6.860,64, o que se traduziu, em "acerto de contas", num montante a pagar € 3.468,48, com juros compensatórios incluídos;
- b) A relativa ao ano fiscal de 2017, com o n.º 2020..., com uma coleta total de € 32.012,71 e um valor a reembolsar de € 4.655,04, o que se traduziu, em "acerto de contas", num montante a pagar de € 7.628,72, com juros compensatórios incluídos;
- c) A relativa ao ano fiscal de 2018, com o n.º 2020..., com uma coleta total de € 39.548,52 e um valor a reembolsar de € 2.944,93.

Os Requerentes pedem, também, que lhes seja reconhecido o direito a juros indemnizatórios.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (doravante também identificada por “AT” ou simplesmente “Administração Tributária”).

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT em 30-11-2020.

Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o Conselho Deontológico designou o signatário como árbitro do tribunal singular, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

Em 18-01-2021, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados das alíneas a) e) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, o tribunal arbitral coletivo foi constituído em 03-05-2021.

A AT apresentou resposta, defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 7-06-2021, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído, à face do preceituado na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º, e do n.º 1 do artigo 10.º, ambos do RJAT e é competente.

As partes estão devidamente representadas gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade (artigo 4.º e n.º 2 do artigo 10.º, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

A cumulação de pedidos é legítima (Artigo 3.º do RJAT e 104.º do CPPT).

O processo não enferma de nulidades.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

- A)** Os Requerentes apresentaram, em tempo, a declaração anual de rendimentos, em tributação conjunta: (i) a respeitante a 2016, em 24-04-2017, identificada com o n.º n.º...; (ii) a respeitante a 2017, em 15-05-2018, identificada com o n.º...; (iii) a respeitante a 2018, em 8-04-2019, identificada com o n.º n.º... .
- B)** A liquidação da declaração relativa a 2016, apresentada pelos Requerentes, apurou a coleta líquida de € 21.207,98 a que acresceu a sobretaxa (resultado) no montante de € 30,57 e apurou, em acerto de contas, um reembolso a seu favor de € 10.329,12.
- C)** A liquidação com base na declaração oficiosa de correção relativa a 2016, aqui impugnada, apurou a coleta líquida de € 23.334,12 a que acresceram a sobretaxa (resultado) no montante de € 910,15 e juros compensatórios de € 401,62, e apurou, em acerto de contas, um reembolso a seu favor de € 6.860,64.
- D)** A diferença a mais liquidada em 2016, em resultado do ato de alteração praticado nos termos do artigo 65.º do Código do IRS (CIRS), objeto do pedido de anulação, é, pois, de € 3.468,48.

- E)** A liquidação da declaração relativa a 2017, apresentada pelos Requerentes, apurou a coleta líquida de € 23.317,22 a que acresceu a sobretaxa (resultado) no montante de € 827,48 e apurou, em acerto de contas, um reembolso a seu favor de € 12.283,75.
- F)** A liquidação com base na declaração oficiosa de correção relativa a 2017, aqui impugnada, apurou a coleta líquida de € 29.906,66 a que acresceram a sobretaxa (resultado) no montante de € 1.234,24 e juros compensatórios de € 632,52, e apurou, em acerto de contas, uma nota de cobrança de 7.628,72.
- G)** A diferença a mais liquidada em 2017, em resultado do ato de alteração praticado nos termos do artigo 65.º do Código do IRS (CIRS), objeto do pedido de anulação, é, pois, de € 7.628,72
- H)** A liquidação da declaração relativa a 2018, apresentada pelos Requerentes, apuraria a coleta líquida de € 26.053,63 e apuraria, em acerto de contas, um reembolso a seu favor de € 16.304,87. A liquidação da declaração relativa a 2018 foi, porém, cancelada manual e definitivamente pelos competentes Serviços da AT e, em sua substituição, foi gerada, também oficiosamente, uma liquidação corretiva que apurou a coleta total de € 39.548,62, determinando um reembolso a favor dos Requerentes no montante de € 2.944,93.
- I)** A diferença a mais liquidada em 2018, em resultado do ato de alteração praticado nos termos do artigo 65.º do Código do IRS (CIRS), objeto do pedido de anulação, é, pois, de € 13.359,94.
- J)** Todas as declarações apresentadas pelos Requerentes integravam o Anexo B, Rendimentos de atividades profissionais e empresariais e no campo 404 do Quadro 4A (Rendimentos de prestações de serviços não previstas nos campos anteriores): (i) na relativa a 2016, o valor de € 13.293,00; na relativa a 2017, o valor de € 36.977,77; na relativa a 2018, o valor de 65.147,37.
- K)** A Requerente, mulher, titular dos rendimentos profissionais ou empresariais, tinha, no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT (SGRC, na AT, o seguinte registo, reportado a 31-12-2018: *Sujeito Passivo (SP) A... NIF ... coletado na categoria B (Regime simplificado) de IRS – CAE Principal 82990 - OUT.*

ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E. e, em IVA, sujeito ao regime normal trimestral, desde 22-03-2012.

- L) As declarações apresentadas pelos Requerentes com referência aos anos fiscais de 2016 e 2017 foram liquidadas originariamente por aplicação do coeficiente de 0,35 aos rendimentos da categoria B.
- M) Tendo sido cancelada definitiva e manualmente a liquidação efetuada com referência à declaração apresentada pelos Requerentes relativamente ao ano fiscal de 2018, que relevava também da aplicação do coeficiente de 0,35 aos rendimentos da categoria B, foi direta e oficiosamente efetuada uma liquidação "corretiva" pelos competentes serviços da AT, com base na aplicação do coeficiente de 0,75, vigente à data.
- N) A Requerente, mulher, tem todos os rendimentos titulados por "Recibos Verdes" emitidos no sistema informático da AT, dos quais consta, para qualificação dos rendimentos auferidos, a expressão "Comissão (comissões) respeitantes às vendas de..."
- O) Na sua quase totalidade, tais recibos são emitidos a uma única entidade, a sociedade C..., Unipessoal, Limitada, com o número único de identificação
- P) A vinculação da Requite à sociedade C... encontra-se titulada por um contrato subscrito em 9 de julho de 2015, denominado *Contrato de Representação Comercial*.
- Q) Os requerentes foram notificados, em "processo de divergência sobre a atividade do SP" relativamente aos anos de 2016 a 2018 que correu termos na Direção de Finanças de Setúbal e no âmbito do qual exerceram os direitos de audição prévia por escrito, sendo que a Direção de Finanças decidiu pela existência de erro na qualificação dos rendimentos e corrigiu todas as declarações por eles apresentadas com referência aos anos em questão, aplicando, para determinação do rendimento líquido total, o coeficiente de 0,75.

2.2. Factos não provados e fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos foram dados como provados com base nos documentos juntos pela Requerente e no processo administrativo.

Não há controvérsia sobre a matéria de facto.

3. Matéria de direito

No procedimento instaurado por divergências, a AT entendeu, em suma, que a Requerente, mulher, obtinha rendimentos profissionais e empresariais a serem tributados no âmbito da atividade especificamente prevista na Lista a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS sob o código 1319 - Comissionistas, e não sob o código 1519 - Outros prestadores de serviços, correspondendo-lhe, na tipificação das atividades económicas, o código CAE 82990 - Outras atividades de serviços e prestação de apoio às empresas, n.e.

Esta modificação da qualificação económica do sujeito passivo determinou, também, a aplicação, feita pela AT, para efeitos do apuramento do rendimento líquido da categoria B, do coeficiente de 0,75 em vez do coeficiente de 0,35 que vinha sendo aplicado automaticamente em função do campo do Quadro 4A do anexo B da declaração modelo 3 de IRS, ambos previstos no artigo 31.º, n.º 1, do Código do IRS, aos rendimentos declarados que, por sua vez, não foram objeto de qualquer correção.

3.1. Posições das Partes

Os Requerentes, em defesa da procedência do pedido, alegam, nomeadamente, que:

1. Atenta a Classificação Portuguesa das Atividades Económicas, constatamos que o sujeito passivo B, exerce uma atividade com o código CAE 82990 – atividade de serviços administrativos e de apoio prestados às empresas, desde 22/03/2012, data do início de atividade, e,

2. Está, este, assim, enquadrado na Secção N, justamente a de atividades administrativas e dos serviços de apoio.
3. Na verdade, o serviço prestado, plasma-se num Contrato de Representação Comercial, o qual refere que a Primeira Contraente (C...) concede à Segunda Contraente (sujeito passivo B – A...) o direito de representação da marca da Primeira, obrigando-se a Segunda a prosperar, agenciar, promover e comercializar em nome e por conta da Primeira, imóveis.
4. Os poderes necessários para desenvolver as suas práticas comerciais, com vista a promover a celebração de contratos, são conferidos pelo Contrato de Representação Comercial, sendo que, nos termos do nº 1 da Cláusula Terceira, a Primeira Contraente obriga-se a fornecer à Segunda Contraente o acesso à rede de imóveis, por forma a que a Segunda possa agenciar negócios; o seu nº 2 prevê que a Primeira Contraente informará a Segunda Contraente sobre todos os aspetos relativos ao processo de mediação imobiliária que sejam necessários para que a Segunda possa agenciar negócios; De acordo com o nº 3 da mesma Cláusula, no desempenho das funções que lhe são conferidas, a Segunda Contraente está obrigada a observar as condições da Primeira Contraente, que esta, nos termos do número anterior, lhe tiver comunicado; Por último, e nos termos do nº 4, a Segunda Contraente fica obrigada a proceder à inserção de todos os imóveis e transações realizadas, no sistema informático C..., assim como, se obriga perante as diretrizes, orientações, modos de atuação, objetivos e procedimentos, fornecidos pela Primeira Contraente.
5. O código 82990 abrange todas as atividades acima referidas, sendo que as atividades cujo serviço prestou, como “Representante Comercial” não se encontram previstas especificamente na tabela do artigo 151º do CIRS, pois que o código 1319 Comissionistas, não se lhe enquadra.

6. Para que estas atividades de “Representante Comercial”, tipificadas no contrato de Representação Comercial acertado entre ambas as partes, pudessem ser consideradas dentro do código 1319 - comissionistas da tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, deveria existir um ofício circulado ou qualquer outro tipo de informação vinculativa emitido pela Administração Tributária nesse sentido, dado que pelo conceito de comissionista estas atividades não podem ser consideradas como idênticas.
7. Saliente-se que existe um Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) no qual se refere que, se os rendimentos provenientes da atividade efetivamente exercida não se enquadrarem especificamente em nenhuma das atividades profissionais constantes da lista anexa ao artigo 151.º do Código do IRS, enquadrar-se-ão na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS e como tal ser inscritas no campo 404 do quadro 4-A do anexo B.
8. Pois existem princípios fundamentais que, em caso algum, no direito tributário podemos descuidar, uma vez que as regras interpretativas das normas fiscais são exatamente as mesmas que são aplicadas às normas dos outros ramos do direito, isto é, “Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam, são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis”.
9. Há que ter presente que, em Direito Fiscal, vigora o princípio da tipicidade específica, elemento do princípio da legalidade, que exige a enumeração taxativa dos factos ou realidades que, “dentro de cada tipo genérico do objeto normativo de incidência, são indicados por lei como objeto de incidência”.
10. Por força do Princípio da Legalidade previsto no artigo 106.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa e dos Princípios da Tipicidade e Determinação em que aquele se desdobra, as normas de incidência têm de ser pré-determinadas no seu

conteúdo, devendo os elementos integrantes da mesma estar formulados de modo preciso e determinado, uma vez que “a determinação do conteúdo da norma tributária de incidência exclui a utilização de conceitos indeterminados, bem como de conceitos determinados normativos, cuja aplicação ao caso concreto assente em valoração subjetiva ou pessoal do órgão de aplicação, sob pena de ser postergada a segurança jurídica.”

11. Ora não vemos, que, no sentido referido, as atividades em causa tenham inequívoca e clara constância e previsão na referida tabela anexa ao artigo 151º do CIRS.
12. Partindo do elemento literal, o resultado da interpretação parece-nos unívoco – o coeficiente de 0,75 é aplicável, apenas, a rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151º.
13. Não se vislumbra, conseqüentemente, como é possível incluir nesse âmbito rendimentos provenientes de atividades que não sejam “atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º”.
14. Sendo a letra da lei o limite máximo da tarefa interpretativa, não é possível concluir que outros rendimentos além desses, devam merecer o mesmo tratamento, sobretudo quando o próprio legislador criou, em paralelo a essa categoria específica de rendimentos, uma categoria residual constante da alínea c) do mesmo n.º1 do artigo 31.º do CIRS – onde se incluem os “rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores”.
15. Conseqüentemente, terão que considerar-se, pois, que os rendimentos de prestações de serviços em causa, obtidos nos anos de 2016, 2017 e 2018, pelo sujeito passivo, deverão ser apurados com base no coeficiente previsto na alínea c) e não na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

16. Assim sendo, as decisões de correção aos elementos declarados nas declarações de IRS dos anos de 2016, 2017 e 2018, perpetrada pela AT e as subsequentes liquidações, que ora se impugnam, enfermarão de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, na qualificação e quantificação dos rendimentos.
17. Daí concluirmos que a AT tenta empolar a base tributável ao aplicar o coeficiente de 0,75 aos rendimentos da categoria B, ao invés de aplicar o coeficiente de 0,35, com manifesto prejuízo para os sujeitos passivos.

Por sua vez, **a Requerida**, a AT, defendendo a improcedência do pedido dos Requerentes alega, nomeadamente, que:

1. Sob a epígrafe “Rendimentos da categoria B”, o artigo 3.º, nº 1, alínea b do CIRS, estipula que:
 - “1 – Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:
(...)
“b) os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com actividades mencionadas na alínea anterior”. (Redacção da Lei nº 32-B/2002, de 30/12, entrada em vigor em 2003/01/01)
2. Sendo que, o anexo B da declaração modelo 3 de IRS, destina-se a declarar rendimentos empresariais e profissionais (categoria B), ainda que sujeitos a tributação autónoma, tal como são definidos no artigo 3º do CIRS, que devam ser tributados segundo o regime simplificado, bem como os decorrentes de actos isolados e os referidos no n.º 3 do art. 38.º do mesmo diploma.

3. *In casu*, verifica-se que a Requerente mulher registou-se para efeitos do exercício da atividade da categoria B, com o Código CAE 82990-Outras Atividades de Serviços de Apoio Prestados às Empresas, em 2013-03-22.
4. O serviço prestado pela Requerente mulher está concretizado num Contrato de Representação Comercial que celebrou, em 2015-07-09, com a empresa “C..., Lda”, cujo objeto obriga a prospetar, agenciar, promover e comercializar em nome daquela, imóveis, sendo que a C... tem como atividade principal o CAE 68311-Atividades de Mediação Imobiliária.
5. Refira-se ainda que a taxa de retenção na fonte aplicada aos rendimentos provenientes da atividade de angariação/mediação imobiliária, atividade especificamente prevista na tabela a que se refere o art. 151.º do CIRS, por entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada, é de 25%, conforme dispõe a alínea b) do n.º 1 do art. 101.º do CIRS, que está de acordo com o efetuado pela Requerente mulher, o que se verifica estar a ter aplicação nas faturas-recibo emitidas.
6. Assim, pode-se aferir que os rendimentos auferidos pela Requerente mulher, em análise, respeitam a prestações de serviços da atividade de angariação/mediação imobiliária, enquadrando-se a mesma na alínea b) do art. 3.º do CIRS.
7. Ora, sendo provenientes de atividades especificamente previstas na tabela a que se refere o art. 151º do CIRS, devem ser inscritos no campo 403, do Quadro 4 A do anexo B da declaração de rendimentos modelo3 – IRS, em que a determinação do rendimento tributável se obtém através da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do at. 31.ºdo CIRS.
8. Vêm os Requerentes no ponto 38 do pedido arbitral alegar que: “Para que estas atividades de “Representante Comercial”, tipificadas no contrato de Representação

Comercial acertado entre ambas as partes, pudessem ser consideradas dentro do código 1319 - comissionistas da tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, deveria existir um ofício circulado ou qualquer outro tipo de informação vinculativa emitido pela Administração Tributária nesse sentido, dado que pelo conceito de comissionista estas atividades não podem ser consideradas como idênticas.”.

9. Importa esclarecer que existe uma informação vinculativa elaborada no âmbito do processo 2462/2018 com despacho concordante de 2018-09-14 da Diretora de Serviços do IRS da AT que enquadra a prestação de serviços de angariação e mediação imobiliária. (Doc.1)
10. No ponto 2.3. dessa informação vinculativa consta que:

“Os rendimentos auferidos pela prestação de serviços da atividade de angariação imobiliária ou pela atividade de mediação imobiliária, enquadram-se na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, e, sendo provenientes de atividades especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, devem ser inscritos no campo 403, do quadro 4 A do anexo B, da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, em que a determinação do rendimento tributável se obtém através da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS.”
11. Contrariamente às alegações dos Requerentes de violação dos princípios da legalidade e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra (nºs 41 a 50 do pedido arbitral), os atos tributários em causa foram efetuados com estrito respeito às normas legais em vigor, em sede do Código do IRS.
12. Esse entendimento foi fundamentado no âmbito dos processos de divergências, nos termos do art.º 77º da LGTT, tendo se concluído pela aplicação do coeficiente de 0,75 previsto na al.b) do nº 1 do art.º 31.º do CIRS (em vigor no exercício de 2016,

2017 e 2018) aos rendimentos obtidos da atividade de angariação/mediação imobiliária exercida pela Requerente mulher.

13. Efetivamente, com a reforma do IRS operada em 2015 pela Lei n.º 82-E/2014 de 31/12, ficou previsto que o coeficiente de 0.75 se aplicaria às atividades especificamente constantes na lista a que se refere o art.º 151.º do CIRS, sendo que esta redação se aplica aos anos fiscais de 2015 em diante (que inclui os anos fiscais de 2016 a 2016 agora em causa).

14. Na circular n.º 2/2016 de 06/05 da Direção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (DSIRS), foi sancionado, no ponto 4, por despacho do Exmo. Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) de 2015-09-16, o entendimento de que *“(…) Estão abrangidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, os rendimentos provenientes das prestações de serviços de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, não incluindo o código “1519 Outros prestadores de serviços” dado este código não explicitar uma actividade profissional específica, independentemente da actividade estar classificada de acordo com os códigos das actividades especificamente mencionados na tabela de actividade aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, ou de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) do Instituto Nacional de Estatística. (…)”*.

15. Acrescentando o n.º 5 que *“Aos rendimentos provenientes do código “1519 Outros prestadores de serviços” e demais prestações de serviços de atividades profissionais não especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS (onde se incluem as enquadráveis na al. a) do n.º 11 do artigo 3.º), e desde que não previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, aplica-se o coeficiente de 0,35, a que se refere o n.º 1 da alínea c) deste artigo.”*.

16. Em termos declarativos, de acordo com as instruções de preenchimento do anexo B da modelo 3 de IRS dos anos de 2015 e 2016 (aprovadas pelas Portarias n.º 404/2015 de 16/11, n.º 385-H/2017 de 29/12, n.º 34/2019, de 28/01 bem como do ofício circulado n.º 20.187 de 2016-04-05), o campo 403 do Q4A do anexo B, destina-se à indicação dos rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenha enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, independentemente de a atividade exercida estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos na tabela de atividades prevista no artigo 151.º do Código do IRS e aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, mas com exclusão da atividade com o código “1519 – Outros prestadores de serviços”.
17. Por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art.º 31º do CIRS (regime simplificado), o rendimento tributável da categoria B, incluído no campo 403, seria apurado pela aplicação do coeficiente de 0,75.
18. Sendo que o campo 404, destina-se à indicação das demais prestações de serviços não incluídas nos campos 402 e 403.
19. Por força do disposto na alínea c) do n.º 1 do art.º 31º do CIRS (regime simplificado), o rendimento tributável da categoria B incluídos nesse campo 404, seria apurado pela aplicação do coeficiente de 0,35.
20. No caso vertente, verifica-se que a Requerente mulher estava coletada na categoria B (Regime simplificado) de IRS – CAE Principal 82990 - OUT. ACTIVIDADES SERVIÇOS APOIO PRESTADOS ÀS EMPRESAS, N.E. desde 22-03-2012 e durante os anos de 2016 a 2018.

-
21. Através de ofício nº ... de 2019-05-24 da DF de ..., foi solicitada a colaboração e esclarecimentos à entidade C..., UNIPESSOAL Lda. NIPC ... sobre a situação contratual da Requerente mulher (nos termos do art.º 59º nº 4 da LGT).
22. Com os elementos solicitados, a AT confirmou tratar-se de atividade de angariação/mediação imobiliária.
23. Assim sendo, não obstante os argumentos invocados pelos Requerentes, de acordo com as conclusões do processo de divergências e dos dados fornecidos pela entidade C..., os serviços prestados pela atividade de angariação/mediação imobiliária, em termos substantivos, é uma atividade de comissionista, com enquadramento na atividade com o código 1319 – Comissionista da lista anexa a que se refere o artigo 151.º do CIRS, em termos de incidência real, enquadram-se na alínea b) do nº 1 do artigo 3º do CIRS, sendo os rendimentos declarados no campo 403 do quadro 4A do anexo B da Modelo 3 de IRS e o rendimento tributável é obtido através da aplicação do coeficiente 0,75, previsto na alínea b) do nº 1 do artigo 31º do CIRS, à luz da legislação em vigor e a doutrina administrativa emanada pela AT.
24. Face ao exposto, deve aplicar-se o princípio da substância económica sobre a forma constante no nº 3 do art.º 11º da LGT, segundo a qual *“Persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários”*.
25. Pelo que se conclui que não se pode acolher a pretensão dos Requerentes porquanto os rendimentos foram devidamente corrigidos pela AT e declarados no campo 403 do anexo B (e não no campo 404 como pretendem os Requerentes).

26. Este procedimento tem enquadramento no n.º 4 do art.º 65.º do CIRS¹ segundo a qual
“A Autoridade Tributária e Aduaneira procede à alteração dos elementos declarados sempre que, não havendo lugar à fixação a que se refere o n.º 2, devam ser efetuadas correções decorrentes de erros evidenciados nas próprias declarações, de omissões nelas praticadas ou correções decorrentes de divergência na qualificação dos atos, factos ou documentos com relevância para a liquidação do imposto.”
27. E conseqüentemente, improcedem as alegações dos Requerentes, por alegada violação dos princípios da legalidade e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra e por erro nos pressupostos de facto e de direito na qualificação e quantificação dos rendimentos.
28. Nos termos do n.º 1 do art.º 68-A da LGT, *“A administração tributária está vinculada às orientações genéricas constantes de circulares, regulamentos ou instrumentos de idêntica natureza, independentemente da sua forma de comunicação, visando a uniformização da interpretação e da aplicação das normas tributárias.”*

3.2. As questões que são objeto do processo e o seu regime

A questão principal que se discute no processo diz respeito à qualificação tributária a que se subordinam os rendimentos obtidos pela Requerente, mulher. Com efeito, está em causa integrá-los em "outras prestações de serviços", com identificação CAE ou numa "atividade especificamente prevista na lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS", no caso, a atividade 1319-Comissionistas.

Desta qualificação depende que, para efeitos de apuramento do rendimento líquido da

¹ Certamente por lapso, a AT referiu-se ao n.º 4 do artigo 65.º da LGT.

categoria B, se apliquem os coeficientes de, respetivamente, 0,35% ou 0,75%, conforme se dispõe no artigo 31.º do CIRS.

A segunda questão aqui também posta diz respeito ao direito a juros indemnizatórios, que se colocará caso a questão principal seja resolvida a favor dos Requerentes.

3.2.1. O regime simplificado consagrado para a determinação do rendimento líquido da categoria B

O atual regime simplificado de tributação (RST), consagrado no artigo 28.º do CIRS, é um método de avaliação indireta, como expressamente se afirma na alínea a) do n.º 1 do artigo 87.º da LGT. O que o distingue dos outros métodos de avaliação indireta é o facto de, em situações normais, ele ser aplicado por regra, em condições não patológicas da relação jurídica tributária subjacente, e não por exceção. Além disso, é um modelo optativo², que implica a presunção de custos e dispensa algumas obrigações acessórias. Na esteira, *a contrario*, de RUI MORAIS (2014, pp. 90), diremos para finalizar esta pequena caracterização, que o RST deixou, com a reforma de 2015, *de ter carácter provisório*, na medida em que aquela o eliminou, deixar de subordinar a sua existência à aprovação dos indicadores objetivos de base técnico-científica para os diferentes sectores de atividade

A consagração legal do RST remonta à Reforma do CIRS levada a cabo pela Lei n.º 30-G/2000, de 31/12, num modelo muito mais simples, nomeadamente quanto aos coeficientes utilizados para presunção de custos. Neste domínio, o RST que começou por apresentar apenas dois coeficientes, tem hoje oito (cfr. artigo 31.º-A da Lei 30-G/2000 e atual n.º 31 do CIRS).

Anteriormente à instituição do RST não se pode dizer que não havia regime simplificado de tributação no IRS. Trata-se, porém, ainda, de uma apreensão de uma realidade próxima do lucro real, apurada de forma muito simples [cfr. artigos 26.º e 37.º, al. b) do CIRS originário] e que não podia qualificar-se como método indireto.

² Como não podia deixar de ser, considerando o desiderato constitucional de as "empresas" serem tributadas tendencialmente pelo seu rendimento real. Note-se que este princípio constitucional abrange as empresas individuais, atualmente catalogadas genericamente na categoria B.

A fusão, na denominada reforma de 2000, das categorias originais B, C e D, que se reportavam, quanto ao aspeto material do elemento objetivo da incidência respeito, respetivamente, aos rendimentos do trabalho independente³, aos rendimentos comerciais e industriais e aos rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários⁴, implicou modificações profundas entre a forma de tributação na antiga categoria B e a forma de tributação nas antigas categorias C e B. A compreensão do RST, contemporânea dessa fusão, não pode ignorar esta transição histórica com cuja tradição se mostrou incapaz de responder com a rutura. Manteve, porventura desnecessariamente, zonas estanques que, na fusão, já se não justificariam e terá condescendido com essas entorses à tributação unitária da correspondente incidência real como se indicia pela epígrafe adotada "Rendimentos profissionais e empresariais", epígrafe, aliás, copiada do Impuesto sobre la Renta de Las Personas Físicas, espanhol, que, entretanto, curiosamente, havia alterado a epígrafe de "rendimientos profesionales y empresariales" para "actividades economicas"⁵. Uma dessas modificações traduziu-se na criação de um "novo regime simplificado", mas agora comum a atividades profissionais e a atividades empresariais e consistindo, fundamentalmente, num método de avaliação indireta por presunção de custos⁶

Todavia, é com a Reforma de 1015, aprovada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31-12-2014, que se efetuam profundas alterações aos coeficientes, no âmbito do artigo 31.º do CIRS. Por ser o que aqui interessa, o coeficiente único de 0,75% que vinha sendo aplicado aos rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º, é desdobrado em

³ Numa sistemática que distinguiu, para efeitos de tributação, os rendimentos de trabalho dependente e de trabalho independente, na esteira da reforma de 1953/65, incluídos no Código do Imposto Profissional, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44.305, de 27-04-1962. Note-se que foi na Reforma anterior, a de 1929, aprovada pelo Decreto n.º 16.731, de 13-04-1929, criou, ex novo, o Imposto Profissional, "para os empregados por conta de outrem no comércio, na indústria e na agricultura e para os indivíduos que exercem profissões quasi todas tradicionalmente conhecidas por profissões liberais" (n.º III do Preâmbulo do Decreto 16.731)

⁴ "A criação de uma nova categoria única de rendimentos empresariais e profissionais apresenta-se como um factor de promoção da equidade e de afirmação da unicidade tendencial que deve caracterizar o imposto sobre o rendimento, para além de, pela imposição de regras preventivas dos comportamentos abusivos e da confusão patrimonial que estes rendimentos em geral comportam, permitir trazer para dentro do sistema rendimentos que estão fora dele". E mais adiante: "criação de uma única categoria de rendimentos de actividades empresariais e profissionais, abrangendo os rendimentos procedentes de actividades industriais, comerciais, agrícolas e de prestação de serviços, ou a estas equiparadas, actualmente compreendidos nas normas de incidência das categorias B, C e D, com o mesmo regime de apuramento do rendimento tributável". In A REFORMA FISCAL INADIÁVEL, Joaquim Pina Moura e Ricardo Sá Fernandes, Celta Editora, Oeiras, 2000, pp. 15/16.

⁵ Cfr. Ley 40/1998, de 9-12-1998, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1999, conforme disposto na sua Disposição Final 7.ª, n.º 1

⁶

dois: 0,75 a aplicar aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º; e 0,35 "aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores". Dualizou-se, assim, a tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, passando a distinguir-se entre "atividades especificamente previstas", isto é, aquelas que são denominadas nominalmente na Tabela (Capítulos I a 14), e as atividades residuais qualificadas no Capítulo 15 - Outras atividades exclusivamente de prestação de serviços, Código 1519 "Outros prestadores de serviços".

Não existia, até então, qualquer necessidade de "controlar" quem se apresentava como "prestador de serviços", uma vez que, apresentando-se com o Código da Tabela, ou com o Código CAE, a sua tributação, desde que no âmbito do RST, seria, nos termos legais, idêntica. Aliás, foi o próprio legislador que, ciente disso, excluiu da aplicação dos coeficientes de 0,75 e de 0,35 as atividades consideradas de prestação de serviços e identificadas como "Atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras" a que acresceu a "atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento", às quais são aplicáveis, respetivamente os coeficientes de 0,15 e 0,50. Estas atividades tinham, pois, necessariamente de ser identificadas como Código CAE, sob pena de não serem reconhecidas, enquanto prestações de serviços, para efeitos de aplicação do coeficiente adequado.

Creemos que é a pouca clareza da redação do artigo 151.º do CIRS que, "misturando tudo no mesmo saco", designadamente tendo em conta a tradição histórica da "Lista de atividades", dá origem a esta problemática. Não subscrevemos qualquer preponderância da classificação pelo CAE sobre a classificação pela Lista. O que entendemos é que essa classificação não pode deixar de respeitar o princípio da legalidade e a sua conformidade com a atividade efetivamente exercida quando, seja na classificação CAE, seja na classificação Lista, aquela atividade esteja devidamente identificada.

3.2.2. As normas do CIRS invocadas para a resolução do litígio

Artigo 3.º

Rendimentos da categoria B

1 - Consideram-se rendimentos empresariais e profissionais:

- a) Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;*
- b) Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades mencionadas na alínea anterior;*
- c) Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.*

...

Artigo 31.º

Regime simplificado

1 - No âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:

- a) 0,15 às vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimento de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;*
- b) 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º*
- c) 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores;*
- d) ...*
- e) ...*
- f) ...*
- g) ...*

h) ...

Artigo 151.º

Classificação das atividades

As atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

3.3. Apreciação da questão colocada a título principal

Tendo em vista, aparentemente, a eliminação da distinção que se fazia entre "profissionais liberais", uma categoria de operadores económicos que não praticava "atos de comércio", tal como o Código Comercial então os definia, e "comerciantes", que os praticavam - distinção essa que a redação anterior do artigo 3.º consagrava quando dispunha que se consideravam rendimentos do trabalho independente "*os auferidos, por conta própria, no exercício de atividades de carácter científico ou técnico*" (art.º 3.º, n.º 1, al. a) do CIRS, entrado em vigor em 1-01-1989), e incluindo tais atividades **numa lista exaustiva** (n.º 2 do mencionado artigo) - a Reforma de 2000 terá pretendido consagrar, sobretudo para aplicação do RST que também criou, um tratamento tributário uniforme para os rendimentos provenientes de "prestações de serviços"⁷.

⁷ Deve notar-se que a primitiva redação do artigo 3.º do CIRS admitia, residualmente, a inclusão na categoria B, considerando-os rendimentos do trabalho independente, *dos auferidos, por conta própria, numa atividade exclusivamente de prestação de serviços não compreendida noutras categorias, sempre que o sujeito passivo não tivesse nenhum empregado ou colaborador ao seu serviço*. Esta norma fazia claramente apelo à distinção com todas as prestações de serviços expressamente previstas na categoria C, as quais, fosse qual fosse a forma da sua prática, sempre se qualificariam como rendimentos comerciais. Hoje isso não é tão claro. Como já se viu, o próprio legislador excecionou, na aplicação do RST, certas prestações de serviços que continuam expressamente previstas no atual artigo 4.º, isto é, nos rendimentos comerciais.

No entanto, e num entendimento que não prima pela clareza, a AT, na Circular n.º 2/2016, de 5 de maio, veio dizer, na parte que aqui interessa, o seguinte:

4. *Estão abrangidos na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, os rendimentos provenientes das prestações de serviços de atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, não incluindo o código “1519 Outros prestadores de serviços” dado este código não explicitar uma atividade profissional específica, independentemente da atividade estar classificada de acordo com os códigos das atividades especificamente mencionados na tabela de atividade aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, ou de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE) do Instituto Nacional de Estatística.*
5. *Aos rendimentos provenientes do código “1519 Outros prestadores de serviços” e demais prestações de serviços de atividades profissionais não especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS (onde se incluem as enquadráveis na al. a) do n.º do artigo 3.º), e desde que não previstas na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, aplica-se o coeficiente de 0,35, a que se refere o n.º 1 da alínea c) deste artigo.*

Retira-se, deste entendimento geral e abstrato que, objetivamente, não ficou expressamente esclarecido qual o coeficiente que se aplica a uma atividade exclusivamente de prestação de serviços (transportes, construção civil, agências de viagens e turismo) previstas no artigo 4.º como "atividades comerciais", uma vez que, na alínea a) do n.º 1 do artigo 31.º apenas estão expressamente contempladas a "as vendas de mercadorias e produtos". Tem, assim, de presumir-se que também a essas atividades de prestação de serviços se aplicam os coeficientes das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 31.º, salvo se excetuados, conforme os casos. Com efeito, e como se escreveu no Acórdão do Pleno do STA, para uniformização de jurisprudência, de 9-12-2010, proc.º 092/19.9BASLB, Relatado por Isabel Marques da Silva, ainda que com um voto de vencido:

A este respeito, importa começar por referir que em matéria de incidência tributária e de aplicação de taxas de tributação não há, por definição, lacunas. Mercê do especial vigor que o princípio da legalidade assume neste domínio na sua vertente de tipicidade tributária (artigo 103.º n.º 2 da Constituição), as taxas de tributação apenas podem ser utilizadas nas situações que concretamente se insiram na previsão da norma aplicável. A integração analógica encontra-se vedada nestas matérias mercê do princípio constitucional da legalidade, sendo a afirmação concordante do legislador ordinário nesse sentido mero corolário daquela norma constitucional (vide, a este respeito, o n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária)

*Não se encontra, porém, constitucionalmente vedada a possibilidade de interpretação extensiva, pelo que se se concluir que a letra da lei se quedou aquém do seu espírito, haverá que adequar a letra ao respectivo espírito por via da interpretação extensiva (sobre a interpretação extensiva na doutrina tradicional, pressuposta pelo nosso legislador, cfr. BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 13.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 185/186).*

No caso que aqui se discute, a Requerente, mulher, apresentou declaração de início de atividade em 22-03-212, onde declarou ir exercer a atividade identificada pelo código CAE 82990 - atividade de serviços administrativos e de apoio prestado às empresas. Informa, adicionalmente, que exerce a atividade em "estabelecimento estável", conceito que, salvo o devido respeito, não tem aqui aplicação. Na verdade, a Requerente, para efeitos fiscais, exerce a sua atividade na sede da sua empresa individual, localizada em território português. O conceito de "estabelecimento estável", na tributação do rendimento, está densificado no n.º 2 do artigo 18.º do CIRS, como "*qualquer instalação fixa ou representação permanente através do qual seja exercida uma das atividades previstas no artigo 3.º,*" aplicando-se, assim, exclusivamente a pessoas singulares não residentes que exerçam individualmente em território português uma das referidas atividades.

Fundamenta a decisão de classificar a atividade exercida, com código CAE como classificou, com base num "Contrato de Representação Comercial", denominando-se, na

sequência "Representante Comercial" para justificar que esta atividade não está nominal e especificamente prevista na Lista a que se refere o artigo 151.º, que juntou aos autos.

Nesse contrato, mais concretamente no n.º 2 da Cláusula Primeira, a Requerente, enquanto Segunda Contraente "*obriga-se a prospectar, Agenciar, Promover e comercializar em nome e por conta da Primeira Contraente imóveis*". Para o efeito, na Cláusula Segunda, são conferidos poderes de representação à Segunda Contraente. A remuneração pelos serviços prestados pela Segunda Contraente à Primeira Contraente, está regulada nos n.ºs 3 a 5 da Cláusula Sexta e consistem numa percentagem (90%) sobre os valores recebidos, correspondentes aos negócios celebrados pela Segunda Contraente, a que podem ser feitas deduções relativas aos custos com comissionamento dos consultores que a Segunda Contraente tenha a coadjuvar, o que significa que, em todos os casos, a Requerente recebe um valor líquido de certos custos suscetíveis de por ela serem terem de ser suportados.

A questão fundamental para a decisão é, pois, a da qualificação do contrato em causa e da forma de remuneração.

Os Requerentes denominam o contrato que os vincula à sociedade C... de CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL, sendo-lhe subsidiariamente aplicáveis as normas constantes do Decreto-Lei n.º 178/86, de 3 de julho, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de abril, que criou entre nós o CONTRATO DE AGÊNCIA.

Ora, o preâmbulo do DL 178/86, logo no seu número 2, refere que:

"O contrato de agência, ou de representação comercial como também é conhecido, apesar da tipicidade social de há muito adquirida, tem sido utilizado, entre nós, como esquema negocial atípico.

Os problemas que, entretanto, vêm ocorrendo e são patenteados pela jurisprudência postulam que, como tem acontecido noutros sistema jurídicos, seja superada a inércia legislativa. O recente ingresso de Portugal na Comunidade Económica Europeia tornou mais imperativa a urgente intervenção do legislador, face à indefinição existente, entre nós, sobre o regime deste contrato; consentir na omissão do dever de legislar poderia

revelar-se significativamente gravoso para os agentes que operam em território nacional"⁸.

Pode, então, concluir-se que "contrato de agência" e "contrato de representação comercial", são o *nomem iuris* de uma mesma realidade. E, assim, independentemente do nome que se queira atribuir para manifestar externamente, a lei designa por "**Agente**" o sujeito passivo da relação jurídica do contrato de agência, e é assim que a doutrina também o designa, por contraposição ao sujeito ativo dessa mesma relação, que a doutrina identificou como "**Principal**".

Deste modo, também no Contrato que vincula os requerentes à sociedade C... se colhem as características que são imputadas àquele, quer pela jurisprudência, quer pela doutrina, e que são, sinteticamente:

- a obrigação de promoção de contratos (por parte do agente);
- por conta de outrem (do principal);
- a autonomia (do agente);
- a estabilidade (do vínculo entre o agente e o principal);
- a remuneração (a cargo do principal)⁹.

É o elemento "remuneração" que aqui se destaca pela sua importância para a decisão.

Diz-nos a doutrina:

⁸ Pelo Decreto-Lei n.º 118/93, de transpôs para o ordenamento jurídico interno a Diretiva 86/653/CEE do Conselho, de 18 de dezembro de 1986, relativa à coordenação do direito dos Estados membros sobre os agentes comerciais, e que, ao que pudemos consultar no JOUE, então JOCE, e nos registos que lhe estão associados, não teve ainda qualquer modificação.

⁹ Tal como elencadas em *O Contrato de Agência*, por Larry Herbert Gershon Durei, na Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Direito das Empresas - Direito das Sociedades Comerciais de que foi Orientador o Doutor António Pereira de Almeida, Professor Auxiliar, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, Outubro, 2012, consultável em <https://repositorio.iscteuiul.pt/bitstream/10071/5494/1/Tese%20de%20Contrato%20de%20Agencia%20VERS%20FINAL.pdf>.

Embora enunciadas de outra forma, são essas mesmas características referenciadas na obra *Notas sobre o Contrato de Agência. Elementos essenciais, divergências doutrinárias e causas de cessação do vínculo contratual*, Fernando de Paula Batista Melo, in Estudos, Doutoramento & Mestrado, publicação do Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, pp. 16/36.

6.2.1.5. *Retribuição*¹⁰

Por último, aflorem os o cariz oneroso do vínculo contratual. Como elemento basilar da relação de agência, traduz-se na obrigatoriedade remuneratória da actividade desenvolvida pelo agente, descartando-se, logicamente, a gratuitidade da relação contratual. Caso o agente não seja remunerado pelo seu trabalho ou tal compensação não se encontre contratualmente prevista, inexistente o contrato agência. A compensação do agente assume, no entanto, um carácter eminentemente variável, dado que é atribuída (pelo principal) sob forma de comissão ou de percentagem calculada sobre o volume de negócios angariado pelo agente. Assim, a compensação auferida pelo agente totalmente depende do seu êxito, da sua capacidade de trabalho e da sua capacidade de negociação. Esta característica variável da remuneração não descarta a possibilidade deste auferir, a título estável, uma quantia fixa previamente acordada com a contraparte.

A importância deste item na qualificação da figura contratual de agência é patente também no âmbito da legislação comunitária. Para além de no n.º 1 do artigo 2.º prescrever a inaplicabilidade do respectivo regime aos agentes comerciais cuja actividade não é remunerada, a Directiva 86/653/CEE, do Conselho, de 18 de Dezembro dedica todo o seu Capítulo III à onerosidade do vínculo contratual, vincando a essencialidade desta característica.

A retribuição do representante comercial é, por norma, caracterizada como comissão. A comissão, tal como previsto no n.º 2 do artigo 6.º da Directiva, é normalmente constituída por determinado valor ou percentagem sobre o volume de negócios angariado pelo agente. A esta comissão, e tal como já tivemos oportunidade de referir, poderão acumular-se prestações fixas ou outro tipo de comissões especiais.

¹⁰ LARRY DUREI, op. cit. na nota anterior.

No Acórdão do STJ de 3.02.2009, Processo 08A3952, encontramos a seguinte conceptualização de "comissão" enquanto forma de remuneração do agente:

O agente adquire o direito à comissão, e no caso assim era, quando o terceiro cumpra o contrato ou devesse tê-lo cumprido, tendo o principal já cumprido, como resulta da factualidade provada e da norma imperativa do n.º 2 do aludido art. 18º, devendo a mesma ser paga até ao último dia do mês seguinte ao trimestre em que o direito houver sido adquirido (n.º 3 do mesmo preceito).

Estamos, assim, perante prestações, efectuadas no cumprimento de um contrato duradouro, que representam a remuneração do agente pelo resultado da sua actividade de promoção e celebração de contratos com terceiros, calculadas segundo uma percentagem sobre o valor de tais contratos, que são exigíveis até ao termo do mês seguinte ao do trimestre em que os contratos forem cumpridos.

Por último, transcreve-se o conceito constante do n.º 2 do artigo 6.º da Diretiva 86/653/CEE do Conselho, de 18/12/1986, elemento do direito da União Europeia aqui não despidendo:

2. Os elementos da remuneração que variem com o número ou o valor dos negócios serão considerados como constituindo uma comissão para efeitos da presente directiva.

Conclui-se, pois, que a remuneração cujo direito se constituía na esfera jurídica da Requerente, mulher, enquanto agente, tem a designação técnico jurídica de **comissões**. Mas será isso suficiente para a qualificar como "**comissionista**"? Vejamos.

A Requerente alega que se inscreveu para o exercício de uma atividade empresarial ou profissional com o código CAE 82990 - Atividade de serviços administrativos e de apoio a empresas. As questões que se colocam são a de saber se esta auto classificação da atividade exercida: (i) é ou não vinculativa para a administração fiscal? (ii) é a adequada, no âmbito do

CAE, para refletir a natureza da efetivamente exercida atividade económica? Cremos que a resposta às duas questões é negativa.

Com efeito, não obstante os elementos constantes de declarações dos contribuintes beneficiarem, em princípio, da presunção de verdade nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 75.º da LGT, essa presunção não é absoluta e é expressamente afastada pelo legislador quando, conforme disposto na alínea a) do n.º 2 do mesmo preceito "*As declarações...revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo*".

Desde logo, não se afigura que a mera classificação com código CAE seja, *ipso facto*, determinante para a decisão. Na verdade, todas as atividades especificamente previstas na Lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS, embora sejam atividades de prestação de serviços, podem ser classificadas com código CAE, justamente porque são, por natureza, **atividades económicas**. Não obstante, quando a atividade económica, *rectius*, quando nela está prevista uma profissão nominal e especificamente de cujo exercício resultam rendimentos tributáveis¹¹, o legislador entendeu dever consagrar para essas profissões, exercida de modo autónomo, quanto ao aspeto quantitativo do elemento objetivo da incidência, um coeficiente de determinação do rendimento líquido de 0,75. Já quando "profissão" não está nominal e especificamente identificada na Lista, o coeficiente de determinação do rendimento líquido é de 0,35.

Face ao fim do contrato vinculante e aos deveres que impõe à Requerente mulher, tendo por objeto "imóveis", a auto classificação da atividade que ia ser exercida não se afigura, pela sua generalidade e residualidade, a mais apropriada e transparente. Existem, com efeito, no Código CAE, Rev. 3, 2007, edição do Instituto Nacional de Estatística, classificações CAE que deveriam, no entender deste Tribunal, ter sido equacionadas no âmbito de "atividades imobiliárias".

¹¹ É comum cometer-se o erro, desde logo pelo próprio legislador cometido no artigo 151.º do CIRS, de considerar que a lista nele referida é uma "lista de atividades". Não a vemos assim, mas como mera substituta, ainda que com um âmbito diferenciado, da anterior "lista de profissões", como, de resto, se refere no Preâmbulo da Portaria n.º 1011/2001. Um médico, um advogado ou um arquiteto, não são atividades, são profissões que exercem atividades económicas. E dependendo do modo como as exercem (por conta de outrem, por conta própria ou até no âmbito de sociedades de que sejam sócios) o direito fiscal confere tratamentos diferenciados aos rendimentos obtidos com o respetivo exercício.

Não, naturalmente, a atividade classificada com o código CAE 41100 Atividades de promoção imobiliária:

"As actividades de promoção imobiliária consistem em desenvolver, com carácter permanente, programas imobiliários, assumindo os promotores quer o risco financeiro, quer a responsabilidade de condução das operações necessárias à sua execução. A promoção imobiliária consubstancia a reunião dos meios jurídicos, financeiros e técnicos a fim de construir os edifícios ou de implementar nos terrenos as infraestruturas com vista à venda. Os promotores podem intervir quer como donos das obras quer como prestadores de serviços".

Mas, certamente com maior propriedade e transparência as atividades classificadas tanto com o código 68311 - Atividades de mediação imobiliária e/ou com o código 68312 - Atividades de angariação imobiliária, conforme se conclui dos respetivos descritivos:

68311 ACTIVIDADES DE MEDIAÇÃO IMOBILIÁRIA

Compreende a intermediação na compra, venda, arrendamento ou actividades similares sobre imóveis, executadas por conta de terceiros.

Não inclui:

- *Compra e venda de bens imobiliários (68100);*
- *Angariação imobiliária (68312);*
- *Avaliação imobiliária (68313)*
- *Administração de imóveis por conta de outrem (6832);*
- *Preparação de documentos jurídicos (69101);*

68312 ACTIVIDADES DE ANGARIAÇÃO IMOBILIÁRIA

Compreende as actividades de angariação relacionadas com a compra, venda, arrendamento e similares, sobre bens imóveis, realizadas por entidades independentes, para a catividade de mediação imobiliária.

Não inclui:

- *Mediação imobiliária (68311)*
- *Administração de imóveis por conta de outrem (68321);*
- *Preparação de documentos jurídicos (69101);*

E se a Requerente tivesse declarado inscrever-se em alguma destas classificações CAE, ou até em ambas, na sua declaração de início de atividade, as questões que antes colocávamos alteravam-se? Também aqui entendemos que não.

A Lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS tem nominal e especificamente prevista a profissão 1319 Comissionistas. A interrogação aflora de imediato: o que são comissionistas?

Não é do nosso conhecimento a existência de qualquer conceito jurídico ou jurídico tributário de "comissionista".

Não podemos, pois, socorrer-nos do n.º 2 do artigo 11.º da LGT e ir buscar a sua significação ao ramo jurídico de onde fosse originário. Note-se que, nem mesmo no Contrato de Comissão, consagrado no velho Código Comercial, aquele se encontra. Na verdade, aí estava-se perante o "comissário" (sendo a outra parte o "comitente"). Por isso mesmo se escreveu no Acórdão do STJ de 09-11-1999, Processo 99A413, que

"O contrato de comissão previsto no artigo 266.º do Código Comercial, é um contrato de mandato comercial, pelo qual se encarrega uma pessoa de praticar, um ou mais actos de comércio, por mandato de outrem, sem representação, no âmbito do artigo 231.º daquele Código. O agente (contrato de agência) é um colaborador que exerce uma actividade material de angariar clientes ao principal, enquanto o comissário (contrato de comissão) pratica actos jurídicos, e actua no interesse do comitente, mas em seu próprio nome".

Pelo que não resta outra alternativa senão socorreremo-nos do n.º 3 do já referido artigo 11.º da LGT que determina: *Persistindo a dúvida sobre o sentido e alcance das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos a tributar.* Afirmamos, convictamente, que, sendo o coeficiente a aplicar para a determinação do rendimento líquido da categoria B, em RST, um fator decisivo do elemento objetivo da incidência no que diz

respeito ao seu aspeto quantitativo, se trata aqui de "normas de incidência" e em que é legítimo o recurso ao critério da "substância económica". Na esteira de LIMA GUERREIRO (2000, p. 86), entendemos que *"A interpretação das normas de direito fiscal segundo a substância económica do actua como elemento correctivo da tributação em caso de violação do princípio da igualdade, por manifestações idênticas de capacidade contributiva podem ser tratadas discriminatoriamente pela lei fiscal"*.

O elemento gramatical contribui aqui com preponderância para a formação da convicção deste Tribunal. Consultado qualquer dicionário, e sem prejuízo de outras aceções (v.g., individuo encarregado de comissão", é a "comissão recebida" que está subjacente ao vocábulo "comissionista"¹².

Acompanhamos, pois a AT no entendimento que está subjacente à Informação Vinculativa prestada no processo n.º 2462/2018, com despacho concordante da Diretora do IRS, de 14-09- 2018, considerando que é suficientemente geral e abstrata para aqui poder ser invocada, embora fosse mais vinculativa para a administração fiscal e contribuintes, em geral, a sua divulgação através de circular ou de ofício-circulado.

E, assim, a atividade exercida pela Recorrente, mulher, à luz do critério da substância económica, é remunerada por prestações que são designadas, legalmente, "comissões", pelo que, para efeitos de IRS, deve subsumir-se no código 1319 Comissionista da Tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, com as necessárias consequências.

Neste contexto, o pedido dos Requerentes não merece provimento.

4. Pedido de juros indemnizatórios

Improcedendo o pedido quanto à questão principal, fica prejudicado o conhecimento do direito a juros indemnizatórios, por se não verificarem os pressupostos legais previstos no artigo 43.º da LGT para que sejam devidos.

¹² Socorremo-nos do *Dicionário Complementar da Língua Portuguesa*, de Augusto Moreno, publicado em 1970 pela Editora Educação Nacional, Porto e da *Moderna Enciclopédia Universal*, Lexicoteca, editada pelo Círculo de Leitores em 1984.

5. Decisão

Nestes termos este Tribunal Arbitral decide julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e absolver a Autoridade Tributária e Aduaneira do respetivo pedido

6. Valor do processo

De harmonia com o disposto nos artigos 306.º, n.º 1, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas os Requerentes indicaram erroneamente o valor do Processo, ao somarem o resultado (reembolso) das liquidações que lhes foram efetuadas quando, na verdade, a utilidade económica do pedido, que é o critério determinante para a determinação do valor do processo, é o do benefício que obteriam na sequência de uma decisão favorável.

Então, o valor do processo é o resultado da soma dos prejuízos que os Requerentes dizem ter sofrido em virtude das correções efetuadas pela AT, pelo que o valor do processo se corrige e se fixa em **€ 24.657,14**.

A correção do valor não tem implicações na constituição do Tribunal, que se mantém em Tribunal singular.

7. Custas

Nos termos do artigo 22.º, n.º 4, do RJAT, fixa-se o montante das custas em **€ 1.530,00**, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo dos Requerentes.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de julho de 2021

O Árbitro Singular

(Manuel Faustino)