

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 12/2022-T

Tema: IRS – Regime simplificado do IRS, aplicação dos coeficientes de tributação 0,75 ou 0,35; Código de atividade 1519 “Outros prestadores de serviços”.

Sumário

A partir de 2015, o legislador fiscal passou a prever expressamente que o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS.

Presumindo que o legislador fiscal soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (tal como resulta do disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável *ex vi* alínea d) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária), não se pode senão concluir que o coeficiente de 0,75 só pode ser aplicado às atividades concreta e indubitavelmente previstas naquela tabela, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às atividades aí não especificamente previstas. A atividade profissional de "Instrutor de artes marciais", quando individualmente exercida, não é uma atividade especificamente prevista na Tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS.

A sua integração no código 0812 “Professores” implica a integração analógica, vedada à integração de lacunas nas normas sujeitas a reserva de lei nos termos do disposto no n.º 4 do artigo 11.º da LGT.

A Tabela anexa ao Código do IRS, embora tenha a sua norma habilitante no artigo 151.º do Código do IRS, na medida em que atualmente interfere direta e imediatamente, na quantificação do facto tributário, nos termos dos coeficientes consagrados no artigo 31.º do mesmo Código, não pode deixar de se considerar integrada no aspeto quantitativo do elemento objetivo da incidência e, nessa medida, sujeita a reserva de lei.

Não estando especificamente prevista na Tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS e não sendo possível, por mera interpretação extensiva, integrá-la em qualquer

outra profissão nela especificamente prevista, a atividade exercida no âmbito da profissão de "Instrutor de artes marciais" têm, necessariamente, de considerar-se abrangida pelo código 1519 Outros prestadores de serviços e, conseqüentemente, o coeficiente para determinação do rendimento líquido aplicável aos rendimentos auferidos no seu exercício é de 0,35.

DECISÃO ARBITRAL

A Árbitro Filipa Barros (árbitro singular), designada pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) para formar o Tribunal Arbitral Singular, constituído a 22 de março de 2022, acorda no seguinte:

I – RELATÓRIO

1. Em 08 de janeiro de 2022, A..., com o NIF n.º ..., e cartão de cidadão n.º ..., morador na Rua ..., ..., ... com o código postal ...-... ..., concelho de Mafra, Distrito de Lisboa, adiante designado como “Requerente”, notificado da decisão de indeferimento parcial da reclamação graciosa sobre os atos de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (de ora em diante “IRS”) referente ao ano de 2020, na parte que se indefere o pedido de correção da liquidação n.º 2021... por ter sido aplicado o coeficiente de 0,75 ao seu rendimento, quando deveria ter sido aplicado o coeficiente de 0,35, e por não se conformar com o referido despacho, que considera enfermar de ilegalidade, vem solicitar a constituição do Tribunal Arbitral, nos termos do artigo 10º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, com vista à impugnação do supra identificado ato de liquidação de IRS, bem como do despacho de indeferimento da reclamação graciosa, proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças de Mafra, datado de 9 de dezembro de 2021, no âmbito do processo n.º ...2021... .

2.

2. A liquidações de IRS em referência ascende a um montante total de € 955,06.
3. Verificada a regularidade formal do pedido apresentado, nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º do RJAT e não tendo os Requerentes procedido à nomeação de árbitro, foi designada pelo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, a signatária, que aceitou o cargo no prazo legalmente estipulado.
4. O presente Tribunal foi constituído no dia 22 de março de 2022, na sede do CAAD, sita na Av. Duque de Loulé, n.º 72-A, em Lisboa, conforme comunicação do Tribunal Arbitral que se encontra junta aos presentes autos.
5. A Requerida, depois de notificada para o efeito, apresentou a sua resposta, no dia 28 de abril de 2022, defendendo-se por impugnação, e pedindo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.
6. Atendendo a que não existia necessidade de produção de prova adicional, para lá da prova documental já incorporada nos autos, nem matéria de exceção sobre a qual as partes carecessem de se pronunciar antecipadamente, e que no processo arbitral vigoram os princípios processuais gerais da economia processual e da proibição da prática de atos inúteis ao abrigo do disposto nas alíneas c) e e) do artigo 16.º do RJAT, dispensou-se a realização da reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT.
7. Por despacho de 03 de maio de 2022, o Tribunal decidiu determinar o prosseguimento do processo para alegações escritas de facto e de direito, a apresentar pelas partes no prazo sucessivo de quinze dias.
8. Adicionalmente, o Tribunal indicou o dia 20 de setembro de 2022 como data previsível para a prolação da decisão arbitral, devendo até essa data o Requerente pagar a taxa de arbitragem subsequente, nos termos do n.º 3 do artigo 4.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.
9. As partes optaram por não apresentar alegações escritas.

II. O Requerente sustenta o seu pedido, em síntese, no seguinte:

1. O Requerente sustenta o pedido de declaração de ilegalidade do ato de liquidação oficiosa de IRS, n.º 2021... referente ao ano de 2020, no montante de €955,06 (novecentos e cinquenta e cinco euros e seis cêntimos no seguinte:

- a) O Requerente encontra-se enquadrado no Regime Simplificado de IRS e a sua atividade é a de Instrutor de Artes Marciais com código de atividade CAE 85510- Ensino Desportivo e Recreativo. O seu descritivo “Compreende as atividades ministradas em campos e escolas, visando a instrução organizada para fins desportivos e recreativos. Inclui a instrução, nomeadamente, de futebol, andebol, ginástica, natação, artes marciais, equitação, jogos de cartas, yoga, assim como as atividades dos instrutores, professores e treinadores.” Não inclui: “Ensino desportivo e recreativo de nível superior - 854 e Ensino de atividades culturais - 85520”;
- b) A introdução do termo ESPECIFICAMENTE clarifica que o coeficiente 0,75 previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º só se aplicará se a atividade desenvolvida (ou seja, o serviço concretamente prestado) puder ser enquadrado num dos códigos daquela tabela, compreendidos entre o 1000 e o 1410, preenchendo neste caso, o campo 403 do quadro 4A do anexo B do Modelo 3 do IRS;
- c) Ao contrário, a alínea c) refere que se aplica o coeficiente 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores. Ou seja, aos restantes serviços prestados no âmbito da categoria B, que não sejam efetuadas no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas nem se enquadrem nas atividades profissionais ESPECIFICAMENTE previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º, nem sejam serviços enquadráveis numa das situações previstas em algum campo seguinte e por isso o campo a preencher deve ser o 404;
- d) Aduz o Requerente que a sua atividade é a de Instrutor de Artes Marciais e esta atividade não se encontra prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS nem tão pouco lá existe alguma outra similar e por isso o termo “ESPECIFICAMENTE” não se pode aplicar ao caso vertente;

- e) Com efeito, as atividades que mais se aproximam são as de Desportista e de Professor, mas nem uma nem outra correspondem à prestação de serviços efetivamente realizada: a de Desportista é enquadrável na Lei de Bases do Sistema Desportivo e a de Professor é aquele que ensina numa escola, universidade ou outro estabelecimento de ensino. Aliás, na descrição da atividade CAE, o instrutor está individualizado do professor;
- f) A instrução de artes marciais, por não se enquadrar especificamente em nenhuma das atividades profissionais constantes da lista anexa ao artigo 151.º do Código do IRS, enquadrar-se-á na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS e, como tal os seus rendimentos devem ser inscritos no campo 404 do quadro 4A do anexo B;
- g) Refere ainda que com a redação introduzida para o ano de 2015 e seguintes, restringiu-se a aplicação do coeficiente 0,75 aos “rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º”, tendo sido criado um novo coeficiente de 0,35 para as restantes prestações de serviços;
- h) Aliás, o legislador criou o código 1519 “Outros prestadores de serviços” para incluir as prestações que não correspondam a nenhuma das outras atividades especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º. Se fosse intenção do legislador que a todas as prestações de serviços individuais fosse aplicado o coeficiente de 0,75 não a teria excluído desse coeficiente, aplicando-lhe o coeficiente de 0,35;
- i) Tem de considerar-se, pois, que os rendimentos tributáveis das prestações de serviços de Instrutor de Artes Marciais, 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 como ilegalmente a AT o fez.
- j) O Requerente conclui pedindo a ilegalidade do indeferimento parcial da reclamação graciosa apresentada e, a final, a ilegalidade da liquidação que lhe foi efetuada, por violação do disposto no artigo 31.º, n.º 1, do CIRS, no segmento em que para determinação do rendimento líquido da categoria B foi utilizado o coeficiente de 0,75.

III. Na sua Resposta a Requerida, invocou, em síntese, o seguinte:

- a) Segundo defende a AT a Lei n.º 83-C/2013 de 31 de dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para 2014, alterou a redação do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, passando a prever novos coeficientes para a obtenção do rendimento tributável quando a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, da categoria B, é feita com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado.
- b) A Circular n.º 5/2014, de 20 de março, face às dúvidas surgidas quanto à interpretação das alíneas b) e c) do n.º 2 do artigo 31.º do CIRS, veio firmar o entendimento de que: “1. *Encontram-se abrangidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código, independentemente da atividade exercida estar, nos termos do artigo 151.º do Código do IRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, incluindo a atividade com o código "1519 Outros prestadores de serviços", uma vez que o normativo em causa não remete para as atividades identificadas de forma específica na tabela de atividades, ao contrário do que sucede na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS para efeitos de retenção na fonte.*”
- c) A Requerida invoca ainda o entendimento firmado na *Circular n.º 2/2016, de 6 de maio*, considerando que no que ao caso interessa, *na Lista de Classificação das Atividades Económicas do INE, na secção P, respeitante a Educação, inclui o CAE 85510 que corresponde a "Ensino Desportivo e Recreativo": 8551 ENSINO DESPORTIVO E RECREATIVO*” compreende as atividades ministradas em campos e escolas, visando a instrução organizada para fins desportivos e recreativos. Inclui a instrução, nomeadamente, de futebol, andebol, ginástica, natação, artes marciais, equitação, jogos de cartas, yoga, assim como as atividades dos instrutores, professores e treinadores.
- d) Por seu turno, não inclui:
- 1) Ensino desportivo e recreativo de nível superior (854);

2) Ensino de actividades culturais (85520).

- e) Por sua vez, a Tabela das Atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, no seu Anexo I, ponto 8 – professores e técnicos similares, consta o código 8012 – professores.
- f) Acrescenta a Requerida que da consulta ao Cadastro, consta que o requerente tem como atividade efetivamente exercida “Ensinos Desportivo e Recreativo – CAE 85510”.
- g) No entanto, nas faturas-recibo emitidas no ano de 2019, o Requerente indica nas mesmas que a atividade exercida “Ensinos Desportivo e Recreativo” e como descrição da prestação de serviços “aulas de Karaté”.
- h) Donde conclui a Requerida que a atividade exercida pelo Requerente com o CAE 85510,- Ensino Desportivo e Recreativo - inclui a instrução de artes marciais e as atividades dos instrutores, professores e treinadores, com total enquadramento no código 8012-professores, da Tabela das Atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, pois trata-se de uma prestação de serviços de “aulas de karaté” ministrada por um professor/instrutor de ensino desportivo/recreativo.
- i) Efetivamente, o código 8012 abarca o exercício de todas as atividades de ensino desportivo e recreativo (que não sejam de nível superior) previstas no CAE 85510, nomeadamente o ensino de artes marciais, nas quais se inclui as aulas de karaté, que podem ser ministradas por instrutor/professor, não havendo qualquer distinção entre eles.
- j) Assim, a atividade que o Requerente exerce, de instrutor de artes marciais, está enquadrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS.
- k) Ora, atendendo a que os rendimentos do Requerente provêm de atividade especificamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, tais rendimentos enquadram-se na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, sob pena de violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva;
- l) A corroborar a sua posição a Requerida transcreve ainda, como fundamento para a manutenção do já decidido, parte da Decisão Arbitral proferida no âmbito do Processo

n.º 111/2021-T, de 19 de agosto de 2021, concluindo que os rendimentos deverão ser inscritos no campo 403 do quadro 4 A da declaração de rendimentos – modelo 3, e por conseguinte, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,75 previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

m) Conclui pedindo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

IV. SANEAMENTO

O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2º e dos artigos 5º e 6º, todos do RJAT.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas, encontram-se regularmente representadas e o processo não enferma de nulidades.

V. MATÉRIA DE FACTO

Relativamente à matéria de facto, importa, antes de mais, salientar que o Tribunal não tem que se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe, sim, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e distinguir a matéria provada da não provada, tudo conforme o artigo 123.º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e o artigo 607.º, n.ºs 3 e 4, do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de Direito (cf. artigo 511.º, n.º 1, do anterior CPC, correspondente ao artigo 596.º do atual CPC).

Assim, atendendo às posições assumidas pelas partes nos respetivos articulados (pedido de pronúncia arbitral e Resposta), o processo administrativo instrutor e a prova documental junta aos autos, consideram-se provados os seguintes factos com relevo para a decisão:

a. Factos dados como provados

Com interesse para a decisão, dão-se por provados os seguintes factos:

- A) O Requerente, titular do NIF ..., exerce a atividade profissional de instrutor de artes marciais (Karaté) e encontrava-se registado, em 2020, no sistema de gestão de contribuintes da AT, pela atividade identificada pelo código CAE 85510 "*Ensinos desportivo e Recreativo*";
- B) No mesmo ano fiscal de 2020, o Requerente encontrava-se enquadrado no regime simplificado de tributação para efeitos de tributação em IRS;
- C) No dia 30 de abril de 2021 o Requerente entregou a declaração de Rendimentos modelo 3 do IRS, relativa ao ano de 2020 tendo inscrito os rendimentos auferidos, no montante de €4.114,00, como instrutor de artes marciais no anexo B, quadro 4 A, campo 404, campo este reservado a "*Rendimentos de prestação de serviços não previstos nos campos anteriores*" – Cfr. Processo Administrativo, doravante PA –;
- D) O Requerente foi notificado eletronicamente que a declaração de rendimentos, modelo 3, do ano de 2020, deu origem a um processo de divergência, por: "*Necessidade de comprovação do tipo de rendimentos declarados, considerando os códigos de atividade declarados ou patentes em cadastro.*" – Cfr. Processo Administrativo, doravante PA –;
- E) Adicionalmente, o Requerente foi notificado que os rendimentos auferidos pelo exercício da atividade de instrutor de artes marciais deveriam ser declarados no campo 403 do quadro 4 A, do anexo B, e não no campo 404, pelo que deveria enviar justificação ou proceder à entrega de nova declaração de rendimentos. – Cfr. PA –;
- F) Em 15 de junho de 2021 o Requerente enviou justificação *on line* no Portal das Finanças para a inscrição dos rendimentos no campo 404; – Cfr. Pedido de Pronúncia Arbitral (doravante PPA) e PA –;
- G) Não tendo procedido à entrega de declaração de substituição, a 7 de outubro de 2021, o Requerente foi notificado da Liquidação Oficiosa do IRS n.º. 2021... com o valor a pagar de €955,06; – Cfr. PA –;
- H) Não se conformando com a nota de liquidação, o Requerente apresentou a reclamação graciosa n.º ...2021..., sobre a qual recaiu Despacho do Chefe de Serviço de Finanças

de Mafra de 10 de novembro de 2021, que deferia parcialmente a Reclamação Graciosa na parte que respeitava ao agregado familiar, indeferindo, conseqüentemente, a parte em que reclamava da ilegalidade do apuramento da matéria coletável. – Cfr. PA –;

- I) Em 25 de novembro de 2021, não concordando com o Despacho proferido no ponto anterior na parte que indeferia a sua reclamação, o Requerente exerceu o direito de audiência prévia alegando que exerce a atividade de instrutor de artes marciais, atividade esta que não deveria ser tributada de acordo com a alínea b) do n.º 1 do art. 31.º do Código do IRS, mas sim de acordo com a alínea c), uma vez que essa atividade não consta da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS. – Cfr. PA –;
- J) Em 11 de dezembro de 2021 o Requerente foi notificado via caixa postal eletrónica da decisão final da reclamação graciosa, que manteve o despacho anterior a 10 de novembro de 2021; – Cfr. PA –;
- K) Em 10 de dezembro de 2021 a AT emitiu a Liquidação Oficiosa n.º. 2021..., anulando a anterior Liquidação n.º. 2021..., da qual o Requerente interpôs Recurso Hierárquico do indeferimento parcial; – Cfr. PA –;
- L) Em 4 de janeiro de 2022 o Requerente foi notificado do projeto de decisão do Recurso hierárquico, que nega provimento ao recurso mantendo por inteiro o despacho que incidiu sobre a reclamação graciosa; – Cfr. PA –;
- M) No dia 8 de janeiro de 2022, o Requerente apresentou o pedido de constituição do presente Tribunal Arbitral; - (cfr. requerimento eletrónico submetido no CAAD).

b. Factos dados como não provados

Com relevo para a decisão não existem factos alegados que devam considerar-se não provados.

VI- DO DIREITO

1. DA QUESTÃO A DECIDIR

A questão que se discute nos presentes autos passa por determinar a correta classificação da atividade desenvolvida pelo Requerente, importando decidir qual o coeficiente aplicável na determinação de rendimentos no âmbito do regime simplificado, previsto no Código do IRS.

Assim, em confronto está a questão do enquadramento fiscal em sede IRS da atividade exercida pelo Requerente enquanto “*Instrutor de Artes Marciais (Karaté)*” no ano de 2020.

O *thema decidendum* passa por determinar se a referida atividade é ou não de considerar uma atividade profissional “especificamente” prevista na lista de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, designadamente na designação constante do “*Código 8 – Professores e técnicos similares # 8012 – Professores*”, aplicando-se, neste caso, como defende a AT, um coeficiente de tributação de 0,75, ou pelo contrário, como defende o Requerente, se os rendimentos tributáveis resultantes da prestação de serviços como instrutor de artes marciais, deverão ser sujeitos ao coeficiente de 0,35, nos termos da alínea c), do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS.

Vejamos.

O artigo 31.º do Código do IRS prevê os coeficientes aplicáveis para a determinação do rendimento tributável dos sujeitos passivos tributados ao abrigo do regime simplificado em IRS. Nos presentes autos, discute-se qual desses coeficientes é aplicável ao Requerente por referência aos rendimentos obtidos enquanto instrutor de artes marciais/ karaté.

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 por força 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 adequá-la ao respetivo espírito por via da interpretação extensiva¹.

Analisemos os artigos 31.º e 101.º do Código do IRS que constituem a principal referência normativa para a decisão do pedido do Requerente, estabelecendo o seguinte, na parte que releva para o caso dos autos:

“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) (...)

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;

(...)”

“Artigo 101.º

Retenção sobre rendimentos de outras categorias

1 - As entidades que disponham ou devam dispor de contabilidade organizada são obrigadas a reter o imposto, mediante a aplicação, aos rendimentos ilíquidos de que

¹Sobre o tema da 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.

sejam devedoras e sem prejuízo do disposto nos números seguintes, das seguintes taxas:

a) (...)

b) 25 %, tratando-se de rendimentos decorrentes das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;

d) (...)

e) (...)

(...)”

O legislador não densificou o conteúdo do advérbio "especificamente" plasmado na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º.

Afigura-se, no entanto, que a questão se encontra devidamente tratada em vários acórdãos arbitrais proferidos que têm subjacente uma situação fáctica perfeitamente análoga em que inclusivamente foi sujeito passivo o Requerente, pelo que se reitera nestes autos o entendimento que foi seguido na Decisão Arbitral proferida no processo n.º 109/2021-T, e ainda no âmbito de um enquadramento jurídico idêntico, na Decisão Arbitral n.º 644/2021-T²

Este tratamento análogo justifica-se acentuadamente em situações em que o figurino factual e o enquadramento jurídico são idênticos sendo as questões a apreciar as mesmas.

Vejamos, acompanhando a referida jurisprudência, quais as circunstâncias que nos parecem determinantes, para efeitos da interpretação do adverbio “especificamente”, no seu sentido e alcance:

- 1) A circunstância de, pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, ter sido introduzido pela primeira vez, relacionado com a Tabela de Atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º do mesmo código - retenção na fonte sobre rendimentos de outras categorias: "*20%, tratando-se de rendimentos de*

² Vide jurisprudência do CAAD, designadamente Processo n.º 109/2021 -T de 22-11-2021, no qual se discute a mesma questão de facto, relativa ao mesmo sujeito passivo ainda que em diferente ano fiscal, e no mesmo sentido Processo n.º 644/2021-T de 28-03-2022, entre outros. Em sentido oposto, vide, Processo arbitral n.º 111/2021 de 19-08-2021.

atividades profissionais especificamente previstas na lista a que se refere o artigo 151.º;

- 2) A circunstância de, pela mesma Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, ter sido introduzido também pela primeira vez, relacionado com a Tabela de Atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, na alínea a) do n.º 4 do artigo 6.º - Transparência Fiscal do Código do IRC, para densificar o conceito de sociedades de profissionais como: *"a sociedade constituída para o exercício de uma actividade profissional especificamente prevista na lista de actividades a que alude o artigo 151.º do Código do IRS, na qual todos os sócios, pessoas singulares, sejam profissionais dessa actividade"*.
- 3) Com a reforma do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, o mesmo advérbio "especificamente" foi introduzido na al. b) do n.º 1 do artigo 31.º do respetivo Código, reportando-se justamente à mesma Tabela de Atividades cuja vigência é determinada pelo disposto no artigo 151.º.

Assim, escreveu-se no Relatório público, apresentado pela Comissão para a Reforma do IRS sobre as propostas de alteração que se faziam ao imposto, relativamente ao tema de que aqui se trata, o seguinte (Ponto 5.7.1 Regime Simplificado, pp. 38):

“O coeficiente de 0,75 deve passar a ser exclusivamente aplicável às prestações de serviços expressamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código, propondo-se a instituição um novo coeficiente – 0,35 – aplicável às demais prestações de serviços. Pretende-se, assim, distinguir, à semelhança do que sucede em sede de IRC, entre as prestações de serviços de natureza profissional, em que os gastos associados à obtenção dos rendimentos têm expressão relativamente diminuta, e as prestações de serviços que são efetuadas com recurso a estruturas empresariais, em que, portanto, o peso dos gastos é tendencialmente mais significativo.”

A AT, vinculando-se a tal interpretação nos termos do disposto no artigo 68.º-A da LGT, emitiu duas circulares em que, administrativamente, e no exercício de competência própria, delimitou o conceito do advérbio “especificamente” nos seguintes termos:

“Na Circular n.º 5/2014, de 20 de março, no n.º 1 do Ponto 1., interpretando a alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º, na redação vigente na sequência das alterações introduzidas pela Lei n.º 83-C/2013, que não continha ainda o advérbio especificamente, como segue: Encontram-se abrangidos na alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do mesmo Código, independentemente da atividade exercida estar, nos termos do artigo 151.º do Código do IRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, incluindo a atividade com o código “1519 Outros prestadores de serviços”, uma vez que o normativo em causa não remete para as atividades identificadas de forma específica na tabela de atividades, ao contrário do que sucede na alínea b) do n.º 1 do artigo 101.º do Código do IRS para efeitos de retenção na fonte.”

Na Circular n.º 2/2016, de 6 de maio, já após a alteração introduzida na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º, foi expresso o seguinte entendimento:

“(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 1 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.”

Estes entendimentos careceriam, em nosso entender, de maior densificação, uma vez que não está suficientemente claro o que se pretendeu com mudança do segmento frásico *“independentemente da atividade exercida estar, nos termos do artigo 151.º do Código do IRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto”*.

Ora, tal como se refere na Decisão Arbitral no processo n.º 109/2021-T estes entendimentos evidenciam que *“o artigo 151.º do Código do IRS, sendo uma norma aparentemente de natureza meramente instrumental, mas que acaba por ter um papel decisivo na delimitação da questão que nos ocupa no processo e acaba por, indiretamente, interferir na quantificação da matéria coletável.”*

O artigo 151.º do Código do IRS dispõe:

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.”

A jurisprudência supra citada tem vindo a entender que a norma em causa não atribui à Administração Tributária o poder discricionário de classificar quais são as atividades exercidas ou pelo Código CAE ou pelos códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças, impondo-se assim, delimitar o respetivo âmbito.

Com efeito, na esteira do entendimento vertido no Processo Arbitral n.º 109/2021-T *“apelando ao elemento histórico, até à aprovação da Lei 30-G/2000, de 29 de dezembro, o Código do IRS elencava, no seu artigo 1.º, tipicamente, entre outras, as categorias B, Rendimentos do trabalho Independente, C, Rendimentos Comerciais e industriais e D, Rendimentos Agrícolas, as quais eram densificadas, no quadro do aspeto material do elemento objetivo da incidência, respetivamente, nos seus artigos 3.º, 4.º e 5.º*

E, desde logo, no n.º 2 do artigo 3.º, relativo aos rendimentos da categoria B, se dispunha que os rendimentos auferidos, por conta própria, no exercício de atividades de carácter científico, artístico ou técnico, eram "as actividades desenvolvidas no âmbito das profissões constantes da lista anexa ao Código", distinguindo-se, pois entre "atividades" e "profissões".

Por seu turno, o então artigo 141.º, com a epígrafe "Classificação das atividades", dispunha que "As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS, serão classificadas para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE) do Instituto Nacional de Estatística, e, quanto às constantes da tabela anexa, de acordo com os códigos nela mencionados".

A redação do antigo artigo 141.º do Código era, pois, absolutamente explícita relativamente aos perímetros de aplicação de cada referente: às atividades integráveis nas categorias C e D, a classificação CAE e às integráveis na categoria B que não constassem da lista anexa. Às atividades desenvolvidas no âmbito das profissões integráveis na categoria B, a lista anexa ao Código.

Tal clareza, deve reconhecer-se, não resulta da redação do atual artigo 151.º do Código do IRS, que foi uma transposição do anterior artigo 141.º, mas que olvidou a fusão que o legislador entendeu operar entre as categorias B, C e D, numa única categoria: a categoria B. E a redação da norma deveria, em nosso entender, ter sido mais precisa, atendendo a que os rendimentos de todas as atividades exercidas passavam a integrar uma única categoria, eliminando a sua anterior autonomia, formal e substancial."

No entanto, a indeterminação veio a ser clarificada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, em cujo preâmbulo se pode ler: "Com a alteração do artigo 3.º do Código do IRS, introduzida pela Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, foi revogada a lista de profissões a que se referia o n.º 2 do mesmo artigo. A nova redação do artigo 151.º do CIRS impõe a obrigatoriedade de que as actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS sejam classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças. Assim: Manda o Governo, pelo Ministro das

Finanças, que a tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS seja a constante do anexo I, que faz parte integrante desta portaria".

Ora, conforme se escreve na decisão arbitral 109/2021-T cujo excerto se cita “a atual categoria B tem por epígrafe, nos termos do artigo 1.º do Código, “Rendimentos empresariais e rendimentos profissionais”. No entanto, a falta de autonomização, ainda que formal, dos rendimentos empresariais e dos rendimentos profissionais, conduz a que o intérprete tenha, uma vez mais, de se socorrer do elemento histórico para, fundamentadamente, qualificar, em regra, como “profissionais” os rendimentos auferidos no âmbito do exercício das profissões antes previstas na categoria B e como “empresariais” os rendimentos que, antes da fusão, se integravam nas categorias C e D .

De resto, igualmente se não pode deixar de ter presente que a categoria B, na sua primeira redação (supra, n.º 33), não integrava, exclusivamente, os rendimentos obtidos no âmbito das profissões constantes da lista de atividade. Como válvula de segurança do sistema, dispunha-se no n.º 4 do então artigo 3.º: “Consideram-se ainda rendimentos do trabalho independente os auferidos no exercício, por conta própria, de uma actividade exclusivamente de prestação de serviços não compreendida noutras categorias, sempre que o sujeito passivo não tenha nenhum empregado ou colaborador ao seu serviço”. Por isso que, então, a Lista anexa ao Código era exaustiva e não tinha nenhum item residual: a atividade do prestador exclusivo de serviços cuja profissão não estivesse prevista na Lista anexa e não tivesse mais do que um empregado ou colaborador ao seu serviço era classificada de acordo com a tabela CAE. Já um prestador exclusivo de serviços individual que tivesse mais do que um empregado ou colaborador ao seu serviço e cuja profissão não constasse da lista anexa, era, ipso facto e por defeito, integrado na categoria C, onde a questão da classificação por código CAE nunca foi posta em causa. Ora, a consagração na Tabela vigente de um código classificativo residual - o código 1519-Outros prestadores de serviços - sem qualquer densificação normativa, reclama uma vez mais o regresso às origens, para se ter a noção clara de que ele se reporta ao universo dos prestadores exclusivos de serviços individuais que, não estando especificamente previstos na Tabela, também não estejam especificamente previstos nas atividades comerciais e industriais, agrícolas, silvícolas e pecuárias, designadamente no n.º 1 do artigo 4.º do CIRS, tais como, transportes, construção civil e agências de viagens ou

turismo. Esta zona cinzenta do tecido normativo tributário viu as tensões interpretativas agravadas quando foram consagrados, no âmbito do regime simplificado, coeficientes distintos para a determinação do rendimento líquido quando a atividade exercida decorresse da profissão especificamente prevista na Tabela e as "restantes prestações de serviços", de que o presente processo é mais uma evidência."

Não pode, assim, deixar de se ter presente que, pela Lei n.º 109-B/2001, de 27 de dezembro, e tendo em conta a justificação genérica expressa no Relatório do OE 2002 que acompanhou a respetiva proposta de lei, foi introduzido o advérbio de modo "especificamente" em duas normas, com um significado sintático claramente modulador e restritivo, ainda que de códigos tributários distintos, mas com inelutável significado para o que aqui nos ocupa.

Não eram conhecidos problemas relevantes na interpretação do preceito até ter ocorrido a alteração dos coeficientes de determinação do rendimento líquido, o que só se verificou com a alteração dos coeficientes no artigo 31.º do Código do IRS, pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Foi já nesse quadro de dúvidas a AT emitiu a Circular n.º 5/2014, com a delimitação do perímetro de abrangência da alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º do Código do IRS que, nessa redação, não incluía o advérbio "especificamente".

Como no entendimento administrativo se refere, uma vez que o normativo em causa não remetia para as atividades identificadas de forma específica, era aceitável, não obstante a contradição que passara a verificar-se entre o disposto no artigo 31.º e no artigo 101.º do CIRS, que se entendesse que todas as atividades cuja classificação emergisse da Tabela, incluindo, pois, o código "1519-Outros prestadores de serviços", se considerasse que todos os rendimentos eram abrangidos pela alínea b) do n.º 2 do artigo 31.º e ficassem sujeitas ao coeficiente de 0,75%.

Tal interpretação cega implicou a necessidade de uma alteração efetuada pela Lei n.º 82-E/2014. Contudo, por via do entendimento administrativo constante da Circular n.º 2/2016, não obstante a lei ter sido modificada, a AT continuou a interpretar a norma, para efeitos de aplicação do coeficiente 0,75, como se a atividade exercida estivesse especificamente prevista

na Tabela ou caísse no código residual, desde que se pudesse integrar num código CAE – (vide ponto 4 da Circular).

Ora, tal interpretação não é conforme à Constituição, sendo contrária aos princípios da justiça e da igualdade, bem como às regras gerais de interpretação da lei previstas no artigo 9.º do Código Civil, aplicável por remissão do artigo 11.º da LGT.

Refere-se que na atividade “1519 – *Outros prestadores de serviços*”, constante na tabela de atividades do artigo 151.º do código do IRS, devido à sua natureza residual, e tendo em conta que não explicita uma atividade, devem ser inscritos os sujeitos passivos cuja prestação de serviços não se enquadra em nenhuma das atividades classificadas com um código CAE ou com um código CIRS.

Porquanto se conclui, que não é de aceitar uma interpretação, igualmente defendida pela Requerida, que nem atende à função sintática qualificadora do advérbio de modo “especificamente” aditado à norma qualificante, nem se confronta com o facto de a Classificação das Atividades Económicas ser, ou dever ser, em princípio, exaustiva: não podem existir para efeitos de IRS, exceto se a lei identificar quais são, atividades económicas que, face à compreensividade da Tabela CAE, nela não estejam previstas.

Não parece, neste quadro, sustentável a tese da Requerida, segundo a qual só podem ser inscritos no *código 1519-Outros prestadores de serviços*, os sujeitos passivos cuja prestação de serviços não se enquadra em nenhuma das atividades classificadas com um código CAE ou com um Código no IRS, uma vez que, a ser assim, tal código acabaria por se estreitar num conjunto vazio.

Assim, à luz dos princípios constitucionais da tipicidade, da justiça e da igualdade, não pode aceitar-se a tese que o código “1519 *Outros prestadores de serviços*” não inclua as prestações exclusivas de serviços realizada no âmbito de atividades cujas profissões não estejam específica, nominal ou expressamente previstas na Tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS.

Em segundo lugar, importa analisar se o Código *8012 Professores*, introduzido na Lista aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, é suscetível de, por via interpretativa, incluir um “*instructor de artes marciais*”

que, de acordo com os factos dados como provados, exerce tal atividade de prestador de serviços de modo individual e não no quadro de qualquer instituição de ensino, pública ou privada.

A este respeito, vejamos o que se entende linguisticamente pela atividade de professor. O vocábulo “professor” é definido linguisticamente como: *“aquele que ensina uma arte, uma atividade, uma ciência, uma língua, etc.; aquele que transmite conhecimentos ou ensinamentos a outrem. Ou, dito de outro modo, é possível segmentar um denominador comum no conceito – a transmissão de conhecimento.”*

Ora, a AT defende que a atividade de “instrutor de artes marciais” se subsume “no código 8012 – Professores, da Tabela de atividades a que alude o artigo 151.º do CIRS, com a aplicação do coeficiente de 0,75, previsto no artigo 31.º, n.º 1, al. b) do CIRS.”

A AT convoca para defender a sua tese, a jurisprudência arbitral proferida no processo n.º 111/2021-T, com a qual salvo devido respeito, não se concorda.

Com efeito, nos termos do artigo 11.º, n.º 2, da LGT, dispõe-se que *“sempre que, nas normas fiscais, se empreguem ramos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei”*.

Ora, sendo inegável que o vocábulo “professor”, se apresenta, do ponto de vista linguístico, excessivamente vago, importará apreender qual o sentido último que decorre das leis que disponham sobre as atividades de ensino e outras que possam considerar-se afins para efeitos da determinação da taxa de imposto que o legislador pretendeu aplicar aos “professores” e aos “instrutores de artes marciais”.

A noção comum de “professor” diz-nos que este é alguém que ensina ou transmite conhecimento. No entanto, para o efeito, tal noção também pressupõe habilitações adequadas, e o seu exercício no âmbito de um sistema organizado, oficial ou público. De facto, a Lei de Bases da Educação, aprovada pela Lei n.º 46/86, de 14 de dezembro, na sua redação atual, nomeadamente no que diz respeito à sua formação, refere-se diversas vezes a *“educadores e professores”* (v. g., artigos 33.º e 34.º). Daqui se retiram dois elementos fundamentais para balizar a noção legal de professor: *“Sistema de Educação”* e *“habilitações próprias”*.

Por seu turno, fazendo, apelo ao Estatuto da Carreira Docente, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 42/2012, de 21 de fevereiro, dispõe o seu artigo 2.º que *"Para efeitos da aplicação do presente Estatuto, considera-se pessoal docente aquele que é portador de qualificação profissional para o desempenho de funções de educação ou de ensino, com carácter permanente, sequencial e sistemático ou a título temporário"*.

Delimitando o âmbito de aplicação do conceito, dispõe logo o artigo 1.º do mencionado Estatuto, sob a epígrafe Âmbito de aplicação:

"1 - O Estatuto da Carreira dos Educadores de Infância e dos Professores dos Ensinos Básico e Secundário, adiante designado por Estatuto, aplica-se aos docentes, qualquer que seja o nível, ciclo de ensino, grupo de recrutamento ou área de formação, que exerçam funções nas diversas modalidades do sistema de educação e ensino não superior, e no âmbito dos estabelecimentos públicos de educação pré-escolar e dos ensinos básico e secundário na dependência do Ministério da Educação e Ciência.

2 - O presente Estatuto é ainda aplicável, com as necessárias adaptações, aos docentes em exercício efectivo de funções em estabelecimentos ou instituições de ensino dependentes ou sob tutela de outros ministérios.(...)Os professores do ensino português no estrangeiro bem como os docentes que se.

3 – (...)"

Neste contexto, e conforme se refere com acuidade na jurisprudência proferida no processo arbitral n.º 109/2021-T *supra* citado, *"o terceiro elemento necessário à qualificação legal de professor é de natureza sistémica e pode sintetizar-se na expressão "ensino institucional" ou "sistema de ensino". O que afasta inelutavelmente do conceito legal de professor ou docente quem, em qualquer ciência, arte ou ofício, exerce a atividade fora do âmbito de um sistema de ensino institucional, ou seja, a exerce a título "ensino individual" (casos dos "explicadores" e dos "formadores)".*"

Prosseguindo, e tal como também se referida decisão arbitral, a atividade de *"instrutor de artes marciais"* encontra-se prevista na Classificação das Atividades Económicas. Mas tem de, aí, ser devidamente enquadrada. Na verdade, a secção que integra o código CAE em causa é a Secção P – *"Educação"*. O elenco das atividades incluídas na

Secção P, apresenta-se no CAE incluindo designadamente, ensino pré-escolar, ensino básico, ensino secundário, ensino pós-secundário superior e não superior, entre outras.

Seria, pois, incoerente e ilógico, considerar que todas as atividades previstas na CAE, na Secção P - Educação, são exercidas por "Professores", o que fragiliza, se é que não invalida, o argumento da AT para fundamentar a sua interpretação do conceito.

Sobre o Código 85510, que já integra o Grupo 855 - Outras atividades educativas e a Classe 8551, dizem as notas explicativas da CAE: “8551 ENSINO DESPORTIVO E RECREATIVO”. Compreende as atividades ministradas em campos e escolas, visando a instrução organizada para fins desportivos e recreativos. Inclui a instrução, nomeadamente, de futebol, andebol, ginástica, natação, artes marciais, equitação, jogos de cartas, yoga, assim como as atividades dos instrutores, professores e treinadores.

Não inclui: Ensino desportivo e recreativo de nível superior (854); Ensino de atividades culturais (85520);

Decorre da contextualização do código #85510 que este abrange, por um lado, atividades organizadas para fins desportivos e recreativos e, além disso, as atividades dos "instrutores, professores e treinadores". Pelo que seria também incoerente e inconsistente esta segmentação de profissões, caso todas elas fossem abrangidas pelo conceito de "Professor".

Vejamos ainda o que resulta da Classificação Portuguesa das Profissões (CPP), sobre o conceito da profissão de “professor”, código #23. Note-se que a CPP "*foi estruturada e organizada, para salvaguarda da comparabilidade estatística, a partir da Classificação Internacional Tipo de Profissões (CITP/2008) da Organização Internacional do Trabalho (OIT), da Classificação Nacional de Profissões (CNP/94) do Instituto do Emprego e Formação Profissional (IEFP) e das contribuições recebidas das entidades envolvidas na sua concepção*", tendo por isso também a natureza de instrumento para fins estatísticos editado pelo INE e consultável no respetivo sítio web.

Por seu turno, o código 23 é densificado entre os códigos #2310 e #2359, nos termos seguintes:

- Professor dos ensinos universitário e superior
- Professor dos ensinos, tecnológico, artístico e profissional
- Professor dos ensinos básico (2º e 3º ciclos) e secundário

- Professores dos ensinos básico (1º ciclo) e educadores de infância
- Professor do ensino básico (1º ciclo)
- Educador de infância
- Outros especialistas do ensino
- Especialista em métodos de ensino
- Professor do ensino especial
- Outros professores de línguas
- Outros professores de música
- Outros professores de arte
- Formador em tecnologias de informação
- Outros especialistas do ensino, n.e.

De harmonia com a CPP a que nos vimos referindo, um "*instructor de artes marciais*", embora não especificado, integrará a profissão consagrada no código 3423 - Instrutores e monitores de atividade físicas e recreação.

Por último, mas não menos importante no sentido da determinação dos elementos literal e histórico, recorda-se aqui que a categoria B originária do Código do IRS aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, correspondia, no Código do Imposto Profissional por aquele revogado, nos termos do artigo 2.º, alíneas b) e c), se convencionou chamar "*trabalho independente*", por contraposição ao exercício de qualquer atividade por conta de outrem.

Previa-se, pois, na alínea c) do artigo 2.º do mencionado Código a sujeição subjetiva a Imposto Profissional para quem exercesse por conta própria alguma das atividades constantes da tabela anexa.

Tinha-se, aqui, por "*actividade por conta própria*" a atividade que se concretiza na independência e responsabilidade de quem presta o trabalho, correspondendo a uma forma de trabalho autónoma, não vinculado a qualquer poder de direcção ou de fiscalização e no qual o risco corre exclusivamente por conta de quem o exerce [Dr. Pamplona Corte Real, no Parecer n.º 12/75, de 20/11, do Centro de Estudos Fiscais - Proc. 26/3, E.G. 4097/75, da antiga 2.ª rep. da DGCI, citado por ANTÓNIO JOSÉ DE ABREU e JOSÉ VITORIANO M. S. ESTRELA,

Código do Imposto Profissional (actualizado, anotado e comentado), Porto Editora, 2.^a edição, 1986, pp. 100].

Não existe, pois, diferença substancial entre a incidência objetiva ou, melhor, entre o aspeto material do elemento objetivo da incidência que estava consagrado no Código do Imposto Profissional e o que foi consagrado na categoria B do Código do IRS. Motivo pelo qual o legislador do IRS tenha também optado por uma lista fechada, um *numerus clausus*, de atividades que, se desenvolvidas por conta própria, estavam incluídas na previsão de incidência da categoria B.

Sendo idêntico o critério utilizado pelo legislador no Código do Imposto Profissional e no Código do IRS, pode perguntar-se se as respetivas "Tabelas" eram absolutamente idênticas ou eram distintas. E, comparando-as, logo se conclui que eram próximas, mas não eram idênticas.

Com relevo para o tema que aqui nos ocupa, a Lista do IRS não continha originariamente o Código 9-Pessoal de ensino que constava da tabela anexa no Imposto Profissional e que se segmentava nas seguintes profissões: 9.1. Explicadores do ensino superior; 9.2. Professores e explicadores de outros graus de ensino; 9.3. Mestres de equitação; 9.4. Mestres de esgrima; 9.5. Mestres de outras artes, desportos ou ofícios.

Quando, em 2001, o legislador resolveu aditar à Lista anexa ao Código do IRS o código 8 Professores e técnicos similares, além de não ter adotado o vocábulo "Ensino", apenas segmentou em 3 as atividades que o integravam: 8010 Explicadores; 8011 Formadores; 8012 Professores.

Ora, as normas tributárias sujeitas a reserva de Lei da Assembleia da República não são suscetíveis de interpretação analógica, nos termos do disposto no artigo 11.º, n.º 4, da LGT.

A Tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS é hoje, diretamente condicionadora da quantificação do facto tributário por força da diversidade de coeficientes aplicáveis para esse efeito nos termos do artigo 31.º do mesmo Código.

Assim, e à semelhança do entendimento defendido no Processo arbitral n.º 109/2021-T, entende este Tribunal que a Tabela Anexa ao Código do IRS se integra no aspeto quantitativo do elemento objetivo da incidência, pelo que é um ato normativo sujeito a reserva

de Lei da Assembleia da República, sendo consequentemente insuscetível de interpretação analógica, podendo no limite, ser objeto de interpretação extensiva, contudo perante a demonstração de que o legislador *minus dixit quam voluit, in casu*.³

Ora, a AT ao integrar na profissão de "Professores" a atividade de "instructor de artes marciais", com o exclusivo fundamento de que esta atividade tem um código CAE que integra a Secção P-Educação da Classificação Nacional de Atividades, fê-lo por analogia no sentido do artigo 10.º do Código Civil, e não mera por interpretação extensiva. Com efeito, um explicador, ou instructor, não é professor, à luz dos diversos ângulos por que a figura foi antes analisada. Para o ser, tem de exercer a sua função para uma escola, que lhe reconhece a habilitação para o efeito. No caso, trata-se, portanto, de uma atividade exercida por conta própria, com total autonomia, não se provando também a existência de escola ou a instituição que reconheça a habilitação para o efeito.

E ficou provado, por ausência de divergência entre as Partes, que o Requerente exercia a atividade de "Instructor de Artes Marciais", dando aulas de karaté, de cujo exercício resultaram os rendimentos sujeitos a tributação na categoria B.

O Acórdão do Pleno do STA de 09-12-2020, Proc. 092/19.9BALS B, tirado em recurso para uniformização de jurisprudência, respalda em absoluto a noção do advérbio "especificamente", na sua função sintática, ou seja, no papel que cada um dos termos da oração exerce em relação ao outro. O advérbio utilizado pelo legislador, embora não destruindo a integridade sintática da estrutura frásica, e podendo, por via da sua mobilidade posicional, estar antes ou depois da forma verbal, apresenta-se claramente com uma função sintática de qualificador de "restringente" do sentido da forma verbal "prevista" por oposição a um advérbio com função sintática de "abrangente" - a locução adverbial "em geral", por exemplo.

Resulta do referido Acórdão o seguinte: "*Assim, e presumindo que o legislador fiscal soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (tal como resulta o disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil), aplicável ex vi alínea d) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária, não se pode senão concluir que o coeficiente de 0,75 só pode ser aplicado às actividades*

³ Vide, Informação Vinculativa, processo n.º 2017001951, com despacho de 2017-10-12 da Diretora de Serviços, em que se considerou que a profissão de agente de execução ainda integrava por extensão a de solicitador.

concreta e indubitavelmente previstas naquela tabela, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às actividades aí não especificamente previstas.”

Ora, atento supra exposto, não pode deixar de se considerar ter havido erro imputável aos serviços, na medida em que as liquidações oficiosas de IRS em causa foram consequência da errónea interpretação que a Requerida fez relativamente ao coeficiente previsto para as atividades profissionais não especificamente previstas na tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS.

Por conseguinte, à luz da jurisprudência citada, quer do CAAD quer do STA, conclui-se que improcede a argumentação da Requerida e que a quantificação do rendimento líquido, na categoria B, dos rendimentos obtidos pelo exercício da atividade de "Instrutor de artes marciais" deve ser efetuada por aplicação do coeficiente de 0,35, uma vez que tal atividade se não encontra concreta e especificamente prevista na Tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, devendo em consequência ser anulada a liquidação oficiosa de imposto emitida pela AT.

VII- DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral quanto ao pedido de declaração de ilegalidade das liquidações oficiosas de IRS, e, nesta sequência,
- b) Anular a liquidação oficiosa de IRS n.º 2021..., e anular parcialmente a liquidação oficiosa n.º 2021..., na parte em que manteve a aplicação do coeficiente de 0,75 aos rendimentos obtidos pelo Requerente no exercício da atividade de “instrutor de artes marciais”;
- c) A restituição ao Requerente dos montantes de imposto pago em excesso no valor de € 193,92, acrescido do valor de IRS não reembolsado em consequência da liquidação oficiosa.

VIII- VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em €955,06 de harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (“RCPAT”), 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 306.º, n.ºs 1 e 2, do CPC, este último *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT.

IX. CUSTAS

Custas no montante de €306,00 a cargo da Requerida, em conformidade com a Tabela I anexa ao RCPAT, e com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4 do RJAT, 4.º, n.º 5 do RCPAT e 527.º, n.ºs 1 e 2 do CPC, *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, alínea e) do RJAT.

Lisboa, 19 de setembro de 2022

A Árbitro

Filipa Barros