

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 423/2022-T**

**Tema: IRS – Regime Simplificado. Aplicação dos coeficientes de tributação 0,75 ou 0,35. Código de atividade 1519 “Outros prestadores de serviços”.**

## **SUMÁRIO:**

1. Os rendimentos auferidos por via de um contrato de prestação de serviços de consultoria devem ser tributados em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, por via do regime simplificado, através do coeficiente de 0,75, quando o prestador se vincular especificamente à prestação de um serviço intelectual de aconselhamento, isto é, ao trabalho de dar conselhos ou elaborar pareceres técnicos ou científicos.
2. Ao invés, os rendimentos auferidos através de contrato de prestação de serviços de consultoria devem ser tributados através do coeficiente de 0,35 se o prestador se vincular, outrossim, à realização de obrigações *de facere*, dependendo do resultado destas a vinculação de responsabilidade do prestador perante a entidade com quem contratualizou a prestação de serviços.

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I. RELATÓRIO**

#### **I.1 Enquadramento**

1.

1. A..., com o número de identificação fiscal ..., com domicílio fiscal em ..., ... Esquerdo, ...-...  
..., no concelho de ... (doravante designado por Requerente), apresentou junto do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), pedido de constituição de Tribunal Arbitral singular, ao abrigo das disposições conjugadas nos artigos 2.º, n.º 1, alínea a), 3.º, n.º 1, 5.º, n.º 3, alínea a), e 10.º, n.ºs 1, alínea a), e 2, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, que aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), sendo **Requerida** a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), (de ora em diante designada por Requerida).
2. No pedido de pronúncia arbitral (ppa), apresentado em 13.07.2022, o Requerente peticiona que seja declarada ilegal a decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa apresentada contra a liquidação adicional de IRS, no valor de € 19.330,11, referente ao período de tributação do ano de 2019, e que seja determinada a anulação do referido ato de liquidação adicional de IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.
3. No presente ppa, o Requerente pede a apreciação da ilegalidade da decisão de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2021..1, apresentada 29.12.2019 e, bem assim, do ato de liquidação adicional de IRS e respetivos juros compensatórios, respeitantes ao período de tributação de 2019, a que se referem as notas de demonstração de liquidação integradas nos procedimentos de liquidação.
4. Em 15.07.2022 o pedido de constituição do Tribunal Arbitral foi aceite pelo Exmo. Presidente do CAAD e foi de imediato notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira. O Requerente optou por não designar árbitro, pelo que, ao abrigo do disposto no n.º 1, do artigo 6.º do RJAT, em 14.07.2022 foi designado, pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa, o ora signatário como Árbitro para integrar o tribunal arbitral singular, o qual, no prazo legal, comunicou a aceitação do encargo.
5. Tendo sido notificadas desta designação, as Partes não manifestaram vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º, n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico do CAAD.

6. Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, com a redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de Dezembro, em 26.09.2022, verificou-se a constituição do Tribunal arbitral.
7. Em 29.09.2022 foi proferido despacho arbitral para a Exm.<sup>a</sup> Diretora-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira apresentar resposta no prazo legal, nos termos e para os efeitos previstos nas normas do artigo 17.º do RJAT.
8. Em 28.10.2022, a Requerida veio juntar aos autos a sua resposta, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida. A Requerida defende-se por impugnação e pugna que, atentas as razões invocadas, deve o pedido de pronúncia arbitral ser julgado totalmente improcedente. Com a sua resposta a Requerida juntou o processo administrativo (pa).
9. Em face do conhecimento que decorre das peças processuais juntas pelas Partes, por despacho de 09.01.2023, ao abrigo dos princípios da autonomia do Tribunal Arbitral na condução do processo, da celeridade, da simplificação e informalidade processuais (artigos 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), visto que não foi suscitada qualquer exceção, atenta a natureza das questões a decidir, o Tribunal decidiu: i) Indeferir o pedido de depoimento de parte (art.º 452.º do CPC) requerido pelo Requerente, porquanto, os factos relevantes para a decisão arbitral estão totalmente identificados; ii) Dispensar a realização da reunião prevista no artigo 18.º do RJAT; iii) Determinar que o processo prosseguisse com alegações escritas facultativas, a apresentar pelas Partes no prazo simultâneo de 20 dias, por aplicação conjunta do previsto no artigo 91.º, n.º 5, do CPTA, e no artigo 120.º do CPPT, aplicáveis por força do disposto no artigo 29.º do RJAT; iv) Determinar que a decisão arbitral seria proferida no prazo previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT. Todavia, por razões inerentes à gestão de prioridades processuais, não foi possível proferir a decisão arbitral até ao termo do prazo de seis meses previsto no n.º 1 do artigo 21.º do RJAT e, por despacho de 23.03.2023, ao abrigo do normativo do n.º 2 do artigo 21.º do RJAT, o tribunal decidiu prorrogar o prazo por dois meses, e determinou que a decisão arbitral seria proferida até ao dia 10 de abril de 2023.

10. Nos presentes autos de arbitragem nem a Requerente, nem a Requerida, procedeu à apresentação de alegações.

## **I.2 Da posição do Requerente**

11. O Requerente alega que é uma pessoa singular que se coletou em Imposto sobre o Rendimento para o exercício da atividade económica “Outras atividades de consultoria (CAE 70220), tendo ficado enquadrado no regime simplificado, devendo-lhe ser aplicado o coeficiente 0,35 e não o coeficiente 0,75, nos termos previstos no artigo 31.º do CIRS.

12. No ppa o Requerente escarpeliza a definição de consultor ínsita no Grande Dicionário de Língua Portuguesa e na Wikipédia para advogar que a atividade por si exercida não se limitou à atividade de consultor, porquanto, “o consultor é uma pessoa que, por sua habilidade, postura e posição, tem o poder de influência sobre pessoas, grupos e organizações, mas não tem poder direto para produzir mudanças ou programas de implementação”.

13. O Requerente alega que por força dos contratos de prestação de serviços celebrados com a empresa B..., S.A.,C, em 1 de dezembro de 2018 e em 2 de maio de 2019, bem como do acordo interno outorgado em 5 de setembro de 2019, não se limitou a prestar serviços de consultoria, mas, outrossim, serviços de acompanhamento, desenvolvimento e execução do evento denominado “Rally Dakar 2019” e do evento “XVIII Jogos Pan-Americanos e Sextos Jogos Panamericanos Lima 2019, todos estes eventos realizados no Perú.

14. Em síntese, o Requerente considera que por via da análise das tarefas executadas no âmbito dos contratos de prestação de serviços em causa não foi contratada só a elaboração da fase preliminar, isto é, a fase de consultoria, mas também a execução do projeto apresentado à entidade com a qual celebrou o contrato de prestação de serviços.

15. O Requerente considera que o apuramento do rendimento global e rendimento coletável no valor de € 96.121,09, resultante da correção efetuada ao abrigo do normativo n.º 4 do artigo 65.º do CIRS é ilegal, daí ter apresentado a reclamação graciosa contra a liquidação

---

adicional de IRS, relativa ao ano de 2019, porquanto, tal correção tem por base que o Requerente exerceu exclusivamente a atividade de Consultor (1320).

16. Para rebater o entendimento da AT, o Requerente invoca jurisprudência firmada no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, tirado no processo n.º 45388/19.5YIPRT.P1, de 25.02.2021, destacando que “O contrato de consultoria é aquele pelo qual o consultor se compromete, sem constrangimento de subordinação, a prestar um trabalho intelectual de aconselhamento, com carácter pessoal, por si ou através dos seus colaboradores, e sendo profissional terá como contrapartida uma retribuição, tendo um âmbito de aplicação muito amplo (v.g. definição de modelos de gestão, realização de negócios ou estratégias de investimento), assentando numa relação de confiança, podendo ter um carácter esporádico ou continuado”, bem como invoca o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no processo n.º 17009/18.0T8PRT.P1.S1, de 6.05.2021, em que se disse que “I - Num contrato de consultoria ao investimento, a obrigação do intermediário financeiro é uma “obrigação de meios” e não de “resultados”.
17. O Requerente invoca que através dos contratos que celebrou com a empresa B..., S.A.,C, se obrigou à execução de tarefas relacionadas com o fornecimento de alimentação em eventos, tendo estado sujeito à fiscalização por parte daquela empresa, não se tendo limitado os serviços prestados ao mero aconselhamento da entidade com quem celebrou os contratos de prestação de serviços,
18. E que, assim sendo, os contratos outorgados pelo Requerente implicavam uma obrigação de resultados e não só uma obrigação de meios, daí que as tarefas por si executadas nunca possam ser consideradas de Consultoria, mas, quando muito, devem ser enquadradas na verba 1519 da Tabela Anexa ao CIRS, tendo, outrossim, invocado a circular n.º 2/2016, de 6 de maio de 2016, do Gabinete do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira.
19. O Requerente conclui que o pedido de pronúncia arbitral deve ser considerado procedente e, em consequência, ser anulado o despacho de indeferimento da reclamação graciosa, por ser ilegal, e anulada a liquidação adicional de IRS, no valor de € 19.330,11, referente ao ano de 2019.

### **I.3 Da posição da Requerida**

20. A requerida, em face da análise que fez dos factos e dos argumentos explicitados pelo Requerente, considera que não restam dúvidas que os serviços prestados têm total cabimento nas atividades previstas no código 70220 do CAE.
21. A Requerida realça que o código 70220, compreende as atividades de consultoria, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos em matérias muito diversas, tais como, planeamento, organização, controlo, informação e gestão, área em que têm enquadramento as funções desempenhadas pelo requerente, nomeadamente, a prestação de serviços de assessoria/consultoria ao elaborar processos estudos de planeamento, de processos de controlo, de seleção de fornecedores.
22. E que, assim sendo, a atividade exercida pelo Requerente encontra-se expressamente tipificada nas atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, com o código CIRS 1320-Consultores, código que abrange as atividades constantes da secção M do CAE.
23. A secção M do CAE é dedicada às Atividades de Consultoria, Científicas, Técnicas e Similares, que inclui atividades científicas, técnicas e outras atividades que requerem um grau elevado de conhecimentos e de formação, especializados, entre elas as mencionadas o código 70220-Outras Atividades de Consultoria para os Negócios e a Gestão, que compreende, nomeadamente, as atividades de consultoria, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos em matérias muito diversas, tais como: planeamento, organização, controlo, informação e gestão.
24. Através da consulta à aplicação informática “Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes-(SGRC)”, a Requerida verificou que o Requerente iniciou atividade para efeitos de rendimentos da categoria B com o CAE Principal 70220-Outras Atividades Consultoria para os Negócios e a Gestão e o CAE Secundário 1 74900-Outras atividades Consultoria, Científicas, Técnicas e similares, N.E.

25. A Requerida realçou que o artigo 151.º do CIRS prevê que as atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos de tributação em sede de imposto sobre o rendimento, 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 na tabela de atividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, a qual integra o código 13 - Outras pessoas exercendo profissões liberais, técnicos e assimilados, onde consta o subcódigo 1320-Consultores.
26. A Requeira considera que os argumentos do Requerente são improcedentes, não se enquadrando no código 1519 - Outros prestadores de serviços, as prestações de serviços por ele realizadas no âmbito dos contratos celebrados com a empresa B..., S.A., C, porquanto, o que releva é a atividade concreta e especificamente exercida, e a prestação de serviços efetivamente praticada está especificamente prevista na tabela do artigo 151.º do Código do IRS, como se comprova, quer através dos Contratos de prestação de Serviços e do Acordo Interno, quer através das faturas emitidas.
27. A Requerida advoga a improcedência do pedido de pronuncia arbitral, e a manutenção na ordem jurídica do ato tributário de liquidação adicional de IRS, relativo ao período de tributação do ano de 2019, impugnado pelo Requerente.

## **II. SANEAMENTO**

28. O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.
29. O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, uma vez que foi apresentado no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do RJAT.
30. As Partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e encontram-se legalmente representadas (cfr. art.º 4.º e n.º 2 do art.º 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011 e art.º 1.º da Portaria n.º 112/2011, de 22 de março).
31. O processo não enferma de nulidades e não foram invocadas exceções. Assim, passa-se à apreciação e decisão do mérito da causa.

### **III. FUNDAMENTAÇÃO**

#### **III.1. MATÉRIA DE FACTO**

##### **III.1.1. Factos provados**

32. Em relação à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas Partes, cabendo-lhe, nos termos do n.º 2 do artigo 123.º do CPPT e do n.º 3 do artigo 607.º do Código de Processo Civil (CPC), aplicáveis por força do artigo 29.º do RJAT, o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar os factos considerados provados e os não provados. O tribunal considera provados e relevantes para a decisão arbitral os factos seguintes:

32.1 O Requerente é um sujeito passivo de IRS, sujeito ao regime simplificado de tributação (al. a) do n.º 1 do art.º 28.º do CIRS), cujo período de tributação é coincidente com o ano civil (art.º 143.º do CIRS).

32.2 O Requerente apresentou a declaração de início de atividade a que se refere o n.º 1 do artigo 112.º do CIRS, em 20.03.2019, com a atividade principal – CAE 70220 – Outras Atividades Consultoria para os Negócios e a Gestão, tendo indicado três atividades secundárias.

32.3 Em 01.12.2018, o Requerente celebrou com a empresa B..., S.A, C, contribuinte n.º ..., com sede no Perú, um contrato de prestação de serviços, que de acordo com o acordo interno outorgado em 05.09.2019, obrigou o Requerente a prestar serviços de gestão do catering no Rally Dakar 2019, o qual terminou em 17.01. 2019 – (cfr. Doc 1 e 2 do ppa).

32.4 Em 02.05.2019, o Requerente celebrou, com a mesma empresa, um outro contrato de prestação de serviços de assessoria, desenvolvimento e execução do evento denominado XVIII Jogos Pan-Americanos Sextos Jogos Pan-americanos Lima 2019, relacionados com os serviços de catering, evento que se realizou no Perú nos meses de julho e agosto de 2019 – (cfr. Doc. 3 do ppa).



- 
- 32.5 Em 29.06.2020, o Requerente apresentou a Declaração de Rendimentos modelo 3-IRS, relativa ao ano de 2019, com o Anexo B, a que coube o registo n.º ...-2019-... -... .
- 32.6 O Requerente indicou no quadro 4A, campo 404, da declaração de rendimentos modelo 3-IRS, rendimentos no valor de € 193.731,97.
- 32.7 A declaração de rendimentos modelo 3-IRS submetida pelo Requerente determinou divergências motivadas pela análise de coerência com o CAE inscrito no sistema cadastral da AT e os rendimentos declarados pelo Requerente.
- 32.8 Em face das divergências identificadas, o Requerente foi notificado pela AT, em ordem a esclarecer as mesmas, em concreto para a “Necessidade de comprovação do tipo de rendimentos declarados, considerando os códigos de atividade declarados ou patentes em cadastro”.
- 32.9 Em 10.07.2020, via internet, o Requerente apresentou as suas justificações, tendo para o efeito junto documentos comprovativos dos serviços prestados e esclareceu que o âmbito de ação dos serviços prestados, são relativos a toda a gestão e consultoria da logística para a alimentação do Rally Dakar.
- 32.10 Em 10.07.2020, através de e-mail, o Requerente foi informado pelo Serviço de Finanças de ..., que os serviços prestados se enquadravam no código de atividade 1320 - Consultores, previsto na tabela do artigo 151.º do CIRS, e que os rendimentos teriam de ser indicados no campo 403 do quadro 4 do anexo B, e não no campo 404, devendo o Requerente substituir a declaração de rendimentos modelo 3-IRS.
- 32.11 Através de correção dos serviços foi gerada a liquidação n.º 2021..., no montante de € 37.584,90, acrescida de juros compensatórios no valor de € 1.026,98, a que correspondeu a nota de cobrança n.º 2021... e a Nota de acerto de contas n.º 2021 ..., no valor de € 19.330,11, tendo por base os rendimentos profissionais declarados pelo contribuinte, agora incluídos, no anexo J quadro 6A linha 601 tipo de rendimento B03 (Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS).

32.12 A reclamação graciosa apresentada pelo Requerente contra a liquidação adicional de IRS, no valor de € 19.330,11, relativa ao período de tributação do ano de 2019, e a que coube o n.º ...2021...), foi indeferida por despacho proferido em 16.05.2022, pelo Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Braga, por subdelegação de competências, com base em informação prestada pelos serviços.

32.13 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 13.07.2022.

### **III.1.2. Factos não provados**

33. Os factos provados baseiam-se nos documentos apresentados pelas Partes e juntos ao processo arbitral, não existindo, com relevo para a decisão, factos que devam considerar-se como não provados.

### **III.2. MATÉRIA DE DIREITO**

34. Em face da matéria de facto controvertida e dos argumentos aduzidos pelas Partes – Requerente e Requerida – a questão de direito que importa decidir é determinar se aos rendimentos objeto de tributação em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, categoria B, emergentes dos contratos de prestação de serviços celebrados em 1 de dezembro de 2018 e em 2 de maio de 2019, e do acordo interno outorgado em 5 de setembro de 2019, com a empresa B..., S.A,C, com sede no Perú, e auferidos pelo Requerente no ano de 2019 se aplica o coeficiente 0,75 previsto na alínea b) do n.º 1 ou, se pelo contrário, se aplica o coeficiente 0,35 previsto na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS

35. Em face da norma do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS 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.
36. Atentos os normativos dos n.ºs 1 e 2 do artigo 28.º do CIRS, a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, salvo no caso da imputação prevista no artigo 20.º, faz-se com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade. Ficam abrangidos pelo regime simplificado os sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação imediatamente anterior um montante anual ilíquido de rendimentos da categoria B do IRS de € 200 000, razão pela qual o Requerente foi tributado através da aplicação das regras do regime simplificado de tributação.
37. *In casu*, visto que os rendimentos sujeitos a IRS são emergentes do exercício de atividade titulada com base em contratos de prestação de serviços, atento o normativo do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação de um dos seguintes coeficientes:
- a) 0,15 aplicável às vendas de mercadorias e produtos, às operações com criptoativos, com exceção da referida na alínea d), 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 estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;
- b) 0,75 aplicável aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS;
- c) 0,35 aplicável aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

38. No acordo interno, outorgado em 5 de setembro de 2019 e nos contratos de prestação de serviços celebrados, em 1 de dezembro de 2018 e em 2 de maio de 2019, entre o Requerente e a empresa B..., SA, C, com sede do Perú, foram fixados os termos contratuais que obrigavam ambas as partes e definidas as tarefas a realizar pelo Requerente no âmbito dos eventos Rally Dakar 2019, XVIII Jogos Pan-Americanos e Sextos Jogos Pan-americanos Lima 2019, relacionadas, respetivamente, com a prestação dos serviços de catering em janeiro, julho e agosto de 2019.
39. O Código Civil estabelece no seu artigo 1154.º uma noção de contrato de prestação de serviços, considerando como tal “aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição”. As modalidades legalmente previstas do contrato de prestação de serviços estão enunciadas no artigo 1155.º do Código Civil, aí não constando a consultoria genérica ou específica. Todavia, esta enumeração não é taxativa, mas apenas exemplificativa, podendo as partes no âmbito da liberdade contratual fixar o conteúdo do seu negócio, tal como permite o artigo 405.º do Código Civil, ao estipular no seu n.º 1 que “Dentro dos limites da lei, as partes tem a faculdade de fixar livremente o conteúdo dos contratos, celebrar contratos diferentes dos previstos neste código ou incluir nestes as cláusulas que lhes aprover”, acrescentando o n.º 2 que “As partes podem ainda reunir no mesmo contrato regras de dois ou mais negócios, total ou parcialmente regulados na lei.”.
40. E tratando-se de um contrato de prestação de serviços atípico, preceitua-se no artigo 1156.º do Código Civil que “As disposições sobre o mandato são extensivas, com as necessárias adaptações, às modalidades do contrato de prestação de serviço que a lei não regule especialmente”. Deste modo, partindo da noção do contrato de prestação de serviços, por contrato de consultoria poder-se-á entender aquele pelo qual o consultor se compromete, sem constrangimento de subordinação, a prestar um trabalho intelectual de aconselhamento, com carácter pessoal, por si ou através dos seus colaboradores, e sendo profissional terá como contrapartida uma retribuição. O contrato de consultoria tem um âmbito de aplicação muito amplo, podendo ser dirigido, entre outros fins, para a definição de modelos de gestão, realização de negócios ou estratégias de ação em diversas áreas

técnicas. O mesmo assenta numa relação de confiança e pode ter um carácter esporádico ou continuado. O contrato de consultoria estrutura-se essencialmente através de uma obrigação de meios, não sendo pelo facto de a retribuição ter uma componente fixa e uma componente adicional, em função dos resultados obtidos, que transforma esse contrato numa obrigação de resultados. E isto porque na obrigação de meios é suficiente a diligência na execução do programa contratual, utilizando os meios e a qualificação necessária para o efeito, enquanto na obrigação de resultado é necessário a produção do resultado esperado. E a remuneração adicional em função dos resultados insere-se antes numa modalidade de remuneração por incentivos ou mediante certa estratégia.

41. Importa considerar que nos contratos de prestação de serviços celebrados entre o Requerente e a empresa B..., SA,C, o Requerente não se obrigou exclusivamente à prestação de um trabalho intelectual de aconselhamento, com carácter pessoal, por si ou através dos seus colaboradores. O Requerente obrigou-se à prestação deste tipo de tarefa, mas outrossim, se obrigou à execução de tarefas de desenvolvimento e de execução para a ocorrência e no curso dos eventos, assumindo a responsabilidade da obtenção de um resultado real e concreto. Daí que do clausulado – cláusula 7 – do contrato de prestação de serviços ficou a contar que “ El comitente tiene la facultad de fiscalizar, em cualquier momento y sin necesidad de aviso previo, los trabajos y acciones que deban ser ejecutados para la prestación de los servicios de acuerdo a este contrato”. E, ainda que “El Locador brindará a EL Comitente todas las facilidades necesarias para supervisar, directamente o a través de tercenos, las labores que El Locador realice”.
42. Sendo que, por definição, o contrato de consultoria se estrutura essencialmente através de uma obrigação de meios e não de resultados. A obrigação de meios também se define por um resultado, mas o devedor não se obriga a causá-lo, mas a atentar causá-lo, isto é, o devedor apenas se compromete a desenvolver, prudente e diligentemente certa atividade para a obtenção de um determinado efeito, mas sem assegurar que o mesmo se produza, em contraposição com a obrigação de resultados – que se verifica quando se conclua da lei ou do negócio jurídico que o devedor está vinculado a obter um certo efeito útil – o devedor assume a responsabilidade da concretização de um resultado concreto, ou seja, na

obrigação de resultado, o cumprimento envolve já a produção do efeito a que tende a prestação ou do seu sucedâneo, havendo, assim, perfeita coincidência entre a realização da prestação devida e a plena satisfação do interesse do credor.

43. Ora, nos contratos celebrados com a empresa B..., SA, C, o Requerente não se vinculou exclusiva ou predominantemente à prestação de serviços de consultoria em sentido estrito, ao invés, vinculou-se à prestação de um conjunto amplo de tarefas devidamente especificadas no clausulado dos contratos para cada etapa do desenvolvimento e execução do contrato. Aliás, a este propósito importa trazer à colação a jurisprudência firmada no Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, proferido no processo n.º 130175/08.8YIPRT.C1, de 26.01.2010, em que se disse que “O contrato de prestação de serviços pode ter como objeto uma obrigação de meios, em que o devedor apenas fica vinculado a desenvolver uma atividade independentemente da verificação do resultado a que ela se destina, ou uma obrigação de resultado, em que o devedor fica vinculado a obter um determinado resultado com a sua atividade, ou convencionar-se ambas as obrigações, no âmbito da liberdade contratual”.
44. Importa considerar que com a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, foi introduzido na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS o advérbio “especificamente”, passando aquela norma a determinar que o coeficiente de 0,75 se aplica aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151 do Código.
45. Por outro lado, importa lembrar que no ponto 5.7.1 – Regime simplificado – pp.38, do Relatório da Comissão para a Reforma do IRS se escreveu que “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 de 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.”

46. Acresce que a AT no âmbito das suas atribuições emitiu a este propósito duas circulares tendo delimitado o conceito do advérbio “especificamente” nos termos seguintes:

“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 entendimento 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 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.”
47. É, assim, de concluir que a criação do coeficiente de 0,35 visou reconhecer, em sede de regime simplificado, a existência de prestações de serviços que são efetuadas com recurso a estruturas empresariais que incorrem em montantes mais significativos de gastos, por oposição às prestações de serviço de natureza profissional liberal, com gastos pouco significativos, estando estas sujeitas ao coeficiente de 0,75.
48. A atividade profissional de um consultor, bem como os moldes em que este é chamado a prestar serviços para uma organização, não se reconduz especificamente ao envolvimento da atividade efetivamente exercida pelo Requerente, ao contrário do que defende a AT, ainda que o Requerente o faça no quadro de um determinado quadro de formação técnica e de especialização, que pode ser igualmente requerido aos “Consultores” enquadrados no subcódigo “1320 – Consultores”.
49. Como bem refere o Requerente no ppa, remetendo para o Grande Dicionário da Língua Portuguesa, consultor é aquele que dá conselhos, isto é, aquele que dá opinião ou parecer sobre o que convém fazer, ou, então, segundo Peter Block (1991), citado na Wikipédia, "o consultor é uma pessoa que, por sua habilidade, postura e posição, tem o poder de influência sobre pessoas, grupos e organizações, mas não tem poder direto para produzir mudanças ou programas de implementação".
50. Em face dos termos do clausulado contratual impõe-se concluir que o Requerente não se vinculou exclusiva os especificamente à obrigação de prestar conselhos ou pareceres técnicos, ao invés, vinculou-se, outrossim, em diversas fases dos eventos ocorridos e motivadores da percepção dos rendimentos sujeitos a tributação em sede de IRS a



obrigações *de facere*, em relação ao resultado das quais se responsabilizou perante a entidade com quem contratualizou a prestação de serviços.

51. O Tribunal na análise que fez do factos e do direito aplicável teve em consideração as decisões arbitrais proferidas nos processos de arbitragem tributária n.ºs 79/2018-T, 644/2021-T, 12/2022-T e 355/2022-T, bem como a jurisprudência judicial firmada no Acórdão do Tribunal da Reação do Porto, proferido no processo n.º 45388/19.5YIPRT.PI, de 25.02.2021, nos Acórdãos do Tribunal da Relação de Guimarães, proferido no processo n.º 4592/15.1T8VNF.G1, de 17.12.2018, e no processo n.º 617/18.7T8PVZ.G1, de 04.06.2020, e ainda no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, proferido no processo n.º 092/19.9.BALSB, de 09.12.2020.
52. Em face de todas as razões enunciadas, aos rendimentos auferidos pelo Requerente deve ser, em sede de regime simplificado, aplicado o coeficiente de 0,35 e não o coeficiente de 0,75, porquanto este apenas deve ser aplicado às atividades especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do CIRS, isto é, à atividade com o código 1320 – Consultores, e não às atividades abrangidas pelo Código 1519 – Outros prestadores de serviços, neste devendo ser integrados os serviços realizados pelo Requerente.
53. Deste modo, deve o pedido de pronúncia arbitral ser considerado totalmente procedente, com os subsequentes efeitos legais, quer em relação ao despacho de indeferimento da reclamação graciosa, quer quanto à anulação do ato de liquidação adicional de IRS e de juros compensatórios supra identificado, referente ao período de tributação do ano de 2019.

#### **IV DECISÃO**

Nestes termos, o Tribunal Arbitral decide:

- a) Julgar procedente o pedido arbitral do Requerente;

- b) Determinar a anulação do ato de indeferimento da Reclamação Graciosa n.º ...2021..., proferido por despacho de 16.05.2022, do Chefe de Divisão da Direção de Finanças de Braga, ao abrigo de subdelegação de competências;
- c) Determinar a anulação do ato de liquidação adicional de IRS, no valor de € 19.330,11, relativo ao período de tributação do ano de 2019, e impugnado pelo Requerente, com os subsequentes efeitos legais;
- d) Condenar a Requerida no pagamento das custas processuais.

## **V. VALOR DO PROCESSO**

De harmonia com o disposto nos artigos 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), artigo 97.º-A, n.º 1, al. a) do CPPT e artigo 306.º do Código de Processo Civil (CPC), fixa-se o valor do processo em € 19.330,11 (Dezanove mil, trezentos e trinta euros e onze cêntimos), valor que corresponde ao valor de IRS e juros compensatórios impugnados pelo Requerente.

## **VI. CUSTAS**

O valor das custas é fixado em € 1.224,00 (mil duzentos e vinte e quatro euros) ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT), a cargo da Requerida, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT e 4.º, n.º 5 do RCPAT.

Notifique-se.

Lisboa, 10 de abril de 2023

O Árbitro

Jesuíno Alcântara Martins