

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 514/2022-T

Tema: IRS de 2019 e 2020 – TSSHT – Prova – Código “1519 - Outros prestadores de serviços”, nos termos do artigo 151.º do CIRS.

SUMÁRIO:

I – Não ficou demonstrado que os serviços concretos prestados na qualidade de Técnico Superior de Segurança e Higiene do Trabalho (TSSHT), se enquadram no CAE de Analista, e Consultor. A atividade de TSSHT não se encontra especificamente prevista na tabela do artigo 151.º do CIRS.

II – Para tributação de rendimentos da categoria B, o coeficiente de 0,75 é aplicado às atividades consagradas na tabela do artigo 151.º do CIRS. O coeficiente residual de 0,35 é aplicado às atividades não especificamente previstas na tabela, incluindo o código “1519 – Outros prestadores de serviços”, nos termos do artigo 31.º, n.º 1, alínea c) do CIRS.

III – Considerando que, nos termos do artigo 75.º da LGT, se presumem como verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes, e que a Administração Tributária não logrou abalar a presunção de veracidade da declaração do imposto, não assiste razão à AT nas liquidações efetuadas relativamente aos rendimentos obtidos, concluindo-se pela procedência do pedido dos Requerentes.

DECISÃO ARBITRAL

I. RELATÓRIO

A..., com número de identificação fiscal ..., e B..., com número de identificação fiscal ..., ambos residentes na Rua ..., n.º ..., ..., ... (doravante Requerentes), vêm, nos termos do

disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º, e alínea a) do n.º 2 do artigo 5.º, todos do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (adiante RJAT), requerer pedido de pronúncia arbitral (doravante PPA), submetendo à apreciação do Tribunal Arbitral a legalidade dos atos tributários identificados abaixo.

Peticionam que seja declarada a ilegalidade da liquidação adicional de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (doravante IRS) n.º 2022 ... e liquidação de juros compensatórios e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., no valor de € 8.464,69 (oito mil, quatrocentos e sessenta e quatro euros e sessenta e nove cêntimos) relativo a 2019 e, ainda, da liquidação adicional de IRS n.º 2022 ... e liquidação de juros e correspondente demonstração de acerto de contas n.º 2022 ..., no total de € 4.473,56 (quatro mil quatrocentos e setenta e três euros e cinquenta e seis cêntimos), relativo a 2020, tudo no total de € 12.938,25 (doze mil novecentos e trinta e oito euros e vinte e cinco cêntimos), com a conseqüente anulação e respetiva restituição do montante em causa pago pelos Requerentes, acrescido do pagamento dos respetivos juros indemnizatórios e juros de mora à taxa legal aplicável.

É Requerida a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Ex.mo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente enviado *email* à Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT), a informar da entrada de um pedido de constituição de tribunal arbitral e do n.º do processo atribuído, em 31-08-2022, tendo por sua vez a AT sido notificada, em 06-09-2022.

Nos termos do disposto na alínea a), do n.º 2, do artigo 6.º e da alínea b), do n.º 1, do artigo 11.º do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, a signatária foi designada pelo Ex.mo Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD para integrar o presente tribunal arbitral singular, tendo aceite nos termos legalmente previstos.

Em 20-10-2022, foram as partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado 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.

Síntese da posição das Partes:

1. Dos Requerentes

Entendem os Requerentes que relativamente às atividades constantes da Tabela, constata-se que o artigo 31.º 1.º b) passou a referir: «b) 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º» ou seja, introduz-se o termo “especificamente”.

Tal significaria que, 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.

Este normativo não inclui o Código “1519 – Outros prestadores de serviços” e demais prestações de serviços de atividades profissionais não previstas na referida tabela, aplicando-se o coeficiente 0,35, conforme resulta do artigo 31.º, n.º 1, alínea c), do Código do IRS.

Ora, consideram os Requerentes 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, visto que este coeficiente não evidencia uma atividade profissional de prestação de serviços específica.

Nesta medida, e atentos os factos dados como provados, a interpretação das normas fiscais convocáveis para o efeito, e a interpretação veiculada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e Tribunal Arbitral, reafirma o Requerente que desenvolve a profissão de TSSHT, não se encontrando expressamente prevista na lista, enquadrando-se na categoria residual prevista no código “1519- Outros prestadores de serviços” da Tabela de atividades anexa, e ficando, por conseguinte, sujeita ao coeficiente de tributação de 0,35, nos

termos do artigo 151.º do Código do IRS, e da alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS.

Conclui que a profissão em apreço não se enquadra, especificamente, em nenhum código de atividade, pelo que deverá ser aplicado o código residual.

Ademais invoca:

«Ainda que assim não se entendesse (...) a profissão de TSSHT nunca caberia nos códigos de “Analista” ou “Consultor”.

(...) seja porque um TSSHT não tem conhecimentos para ser um “analista” que realiza “análises “químicas em laboratório, seja porque não se trata de um consultor, mas de alguém que trata resultados e emite relatórios».

2. Da Requerida

Os argumentos apresentados na Resposta da AT, sublinham o seguinte:

Por força do disposto nas alíneas b) e c) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS (regime simplificado), o rendimento tributável da categoria B, incluído no campo 403, seria apurado pela aplicação do coeficiente de 0,75.

Sendo que o campo 404, destina-se à indicação das demais prestações de serviços não incluídas nos campos 402 e 403 e o rendimento tributável apurado pela aplicação do coeficiente de 0,35 (alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

Pelo que, contrariamente ao que defendem os Requerentes, as atividades exercidas pelo Requerente A... não se enquadram no código de atividade “1519 – Outros prestadores de serviços” mas sim nas atividades com os códigos “1110 – Analistas e “1320 - Consultores”, nos termos constantes nas conclusões dos procedimentos inspetivos levados a cabo para o efeito pelos serviços da DF do Porto (OI2021.../... de 27-08-2021).

Face ao quadro legal vigente e à doutrina administrativa emanada na AT, para a correta aplicação destes coeficientes para efeitos de determinação do rendimento tributável nos anos em causa, seria necessária uma avaliação casuística das funções/atividades

efetivamente desempenhadas pelo SP para as entidades C..., SA (doravante C...) e D..., SA (doravante D...), e tituladas nas respetivas faturas-recibos eletrónicas emitidas no portal das finanças (n.ºs 175 a 198 – ano de 2019 e 199 a 225 – ano de 2020, conforme consta no Ponto II.3.2, páginas 5 e 6 dos RIT) e não apenas pelos códigos da lista anexa ao artigo 151.º do CIRS ou da CAE que o SP se encontra cadastrado/coletado no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes, (no caso códigos CIRS 1519 e 8011 respetivamente).

A Requerida pugna que foi o que se verificou. No âmbito dos referidos procedimentos inspetivos levados a cabo pelos serviços da inspeção tributária da DF do Porto (OI2021.../... de 27-08-2021), concluiu-se que, em termos de incidência real, as prestações de serviços realizadas e declaradas pelo sujeito passivo, por estarem enquadradas na al. b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, consubstanciam prestações de serviço especificamente previstas na tabela aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21/08, com os códigos “1110 - Analistas” (na entidade C..., SA) e “1320 - Consultores” (D..., SA) da lista anexa a que se refere o artigo 151.º do CIRS (ponto III.1, páginas 8 a 12 dos RIT).

E conseqüentemente a Requerida alega que, os rendimentos auferidos declarados no campo 403 do quadro 4A do anexo B da Modelo 3 de IRS e o rendimento tributável, deverá ser obtido através da aplicação do coeficiente 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, à luz da legislação em vigor e a doutrina administrativa emanada pela AT.

Conclui, por último, a Requerida que não se verificarem no caso os pressupostos do artigo 43.º da LGT, para pagamento dos reclamados juros indemnizatórios.

Em conformidade com o preceituado na alínea c), do n.º 1, do artigo 11.º, do RJAT, na redação introduzida pelo artigo 228.º, da Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, o Tribunal Arbitral singular, foi constituído em 08-11-2022.

Em 08-11-2022, foi proferido despacho arbitral ordenando a notificação do dirigente máximo do serviço da administração tributária para apresentar resposta, nos termos e prazo do artigo 17.º, n.ºs 1 e 2, do RJAT, o que efetuou, em 02-11-2021, juntando Processo Administrativo (doravante PA).

Em 19-12-2022, foram notificadas as partes do despacho, de 18-12-2022, proferido pelo Tribunal Arbitral, no qual se dispensava a reunião prevista no artigo 18.º, n.º 1, do RJAT. Estando em causa matéria de direito, não havendo outros elementos sobre os quais as partes se devessem pronunciar, e afigurando-se que a matéria de facto relevante para a decisão da causa poderia ser fixada com base na prova documental, dispensaram-se, ainda, as declarações de parte requeridas pelas Partes, bem como a apresentação de alegações.

Em 21-12-2022, e não obstante, os Requerentes vieram solicitar que fosse realizada a reunião do artigo 18.º do RJAT, assim como a produção de declarações de parte do Requerente.

Em face da discordância manifestada pelos Requerentes ao abrigo do princípio do contraditório, nomeadamente quanto ao facto de se ter prescindido da declaração de parte, procedeu este Tribunal Arbitral à reapreciação do caso, através de despacho de 01-01-2023.

Ora, a coberto do ofício n.º 2021..., de 21-07-2021, foi solicitado pela AT ao sujeito passivo (doravante SP), a descrição das prestações de serviços aos Clientes identificados no ano de 2019 (válidos no caso também para 2020), indicando a designação habitual da atividade e a descrição das tarefas realizadas, tendo o sujeito passivo enviado os elementos e esclarecimentos solicitados no âmbito da ação inspetiva. Por seu turno, e como refere o próprio Requerente, para além da prova testemunhal este "consegue demonstrar cabalmente as suas funções através de faturas, contratos de prestações de serviços de segurança, propostas de adjudicação (...)", prova documental remetida e na posse deste Tribunal.

Face ao exposto, e tendo em consideração os princípios da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo, e da celeridade, simplificação e informalidade processuais (cfr. artigos 16.º, 19.º, n.º 2, e 29.º, n.º 2, do RJAT), foi indeferido o pedido atendendo à desnecessidade do ato.

II. SANEAMENTO

O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído, à luz do preceituado nos artigos 2.º n.º 1, alínea a), e 10.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (RJAT), e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, são legítimas e estão representadas, nos termos dos artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º, da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março.

Não foram suscitadas exceções de que deva conhecer-se.

O processo não enferma de nulidades.

Inexiste, deste modo, qualquer obstáculo à apreciação do mérito da causa.

III. MATÉRIA DE FACTO

1. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos relevantes para a decisão:

O Requerente A... é Técnico Superior de Segurança e Higiene do Trabalho (doravante TSSHT), tendo iniciado a sua atividade, em 01-10-2014.

O Requerente licenciou-se em Engenharia de Produção na Universidade do Minho, em dezembro de 2000, e frequentou um curso de formação inicial de Técnico Superior de Segurança no Trabalho ministrado por entidade certificada, nomeadamente, no ano letivo de 2001/2002.

De acordo com o Manual de Certificação da profissão, a um TSSTH é exigido apenas que tenha noções básicas de química, eletricidade, mecânica, acústica e termodinâmica.

O Requerente presta serviços à C... no âmbito da profissão de TSSHT em nome individual, e presta serviços à D... através da integração nesta empresa externa de serviços de segurança e saúde no trabalho.

Existem análises/medições que o Requerente está autorizado a fazer e que o próprio realiza, e existem outras que são obrigatoriamente realizadas por entidades devidamente certificadas que o Requerente subcontrata. Com base em tais análises, o Requerente elabora um relatório final.

As medições são realizadas com equipamentos alugados, (ex.: bombas de aspiração de ar com tubos detetores de gases), à exceção de algumas bombas de aspiração de ar para certos contaminantes químico, propriedade do Requerente, as quais aspiram o ar para um filtro/dispositivo de captação (amostra) que é posteriormente enviada para o laboratório que fará a determinação analítica da concentração da amostra.

No Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes da AT, verifica-se que nos anos de 2019 e 2020, o Requerente foi coletado no Regime simplificado de IRS, com o CAE Principal “1519 – Outros Prestadores de Serviços” e com o CAE Secundário “ 8011 – Formadores”, desde 2014-10-01, e em IVA regime normal trimestral, desde 2015-02-01.

Em 2020-06-13 e 2021-04-13, o Requerente, no estado civil de unido de facto com B..., entregou as declarações de rendimentos modelo 3 -IRS, referente aos anos de 2019 e 2020, que ficaram registadas com os n.ºs 1821 - 2019 - J2109 – 25 e 1821 - 2020 - J0490 – 35.

Nas referidas declarações, o Requerente declarou rendimentos de categoria B, no anexo B, no quadro 4A, campo 404, os valores de 53.540,62 € e 30.590 €, respetivamente tendo o rendimento tributável (líquido) para os anos em causa, sido determinado, nos termos do n.º 1, alínea c) do artigo 31.º do CIRS à data vigente, pelo coeficiente de 0,35.

As declarações de rendimentos apresentadas deram origem às liquidações de IRS 2019 n.º 2020.... com valor a reembolsar de 5.006,01€ e IRS 2020 n.º 2021.... com valor a reembolsar de 4.180,93€.

A coberto das ordens de serviço n.ºs OI2021.../... de 27-08-2021, a Direção de Finanças do Porto levou a cabo ações inspetivas externas de âmbito parcial em sede de IRS, ao Requerente, com objetivo de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações do SP, relativamente aos anos fiscais de 2019 e 2020.

Os procedimentos inspetivos tiveram início a 2021-09-23, tendo sido concluídas a 2022-03-08.

A coberto do ofício n.º 2021..., de 21-07-2021, foi solicitado pela AT ao SP, a descrição das prestações de serviços efetuadas no ano de 2019 (válidos no caso também para 2020),

indicando a designação habitual da atividade, a descrição das tarefas realizadas, entre outros, tendo o Requerente enviado os elementos e esclarecimentos solicitados no âmbito da ação inspetiva.

Através do ofício n.º 2021..., de 2021-11-17 da DF do Porto (registo CTT c/AR n.º RF...PT), o Requerente foi notificado a 22-11-2021, do teor dos projetos de relatórios de Inspeção Tributária elaborado, nos termos previstos nos artigos 60.º da LGT e do RCPITA, para, no prazo de 15 dias, exercer o direito de audição prévia.

A 2021-12-03, o Requerente veio requerer prorrogação do referido prazo, por mais 10 dias, o qual foi deferido por mais 5 dias (até 2021-12-13).

A 2021-12-13, o Requerente exerceu o direito de audição prévia.

As conclusões que constavam dos projetos de relatórios, e as respetivas correções em sede de IRS no Relatórios Finais de Inspeção, foram mantidas pela AT, tendo os Requerentes sido notificados do Relatório Final de inspeção (RIT), em 28-03-2022, nos termos do qual «ao rendimento líquido obtido no âmbito da atividade profissional e declarado pelo SP, deve ser aplicado o coeficiente previsto na al. b) do n.º 1 do artigo 31.º do mesmo diploma, 0,75 resultando uma correção ao rendimento tributável de 21.416,25€, em 2019, e 12.236,00 €, em 2020.»

Na sequência das conclusões destes procedimentos inspetivos, foram elaboradas as declarações oficiosas n.ºs ... - 2019 – D... – ... e ... - 2020 – D... - ..., para os anos de 2019 e 2010, corrigindo os rendimentos de 53.540,62 € e 30.590 € do campo 404 para o campo 403 do Q4A do anexo B respetivamente e, conseqüentemente, o rendimento tributável (líquido) para os anos em causa, foi determinado, nos termos do n.º 1, alínea b) do art.º 31º do CIRS à data vigente, pelo coeficiente de 0,75.

Das quais resultaram as liquidações de IRS 2019 n.º 2022..., de 2022-04-09, com valor a pagar de 3.458,68 €, e IRS 2020 n.º 2022..., de 2022-04-09, com valor a pagar de 292,63 €, entretanto regularizadas com data de 21-05-2022.

Em 16-10-2017, os Requerentes apresentaram o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2. Factos não provados

Não ficou demonstrado que a prestação de serviços no âmbito do contrato aqui em análise, se enquadra no CAE de Analista, e Consultor.

Com relevo para a decisão da causa, não existem outros factos que não tenham ficado provados.

3. Fundamentação da fixação da matéria de facto

Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes o dever de seleccionar os factos que importam para a decisão e discriminar a matéria provada da não provada.

Assim, 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 (cfr. o artigo 596.º, do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artigo 29.º n.º 1 alínea e), do RJAT).

Os factos dados como “provados” e “não provados” foram-no com base nos documentos juntos aos autos com o PPA, e no PA - todos documentos que se dão por integralmente reproduzidos.

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes, à luz do artigo 110.º n.º 7, do CPPT (aqui aplicável por força do disposto no artigo 29.º n.º 1, alínea a), do RJAT), a prova documental e o PA juntos aos autos, consideraram-se provados e não provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados.

Não se deram como provadas nem não provadas as alegações feitas pelas partes, e apresentadas como factos, consistentes em afirmações conclusivas, insuscetíveis de prova e cuja veracidade se terá de aferir em relação à concreta matéria de facto acima consolidada.

IV. DO DIREITO

1. A questão a decidir:

O tema a decidir no caso em concreto, é o de saber a que código de atividade se subsume a profissão de técnico de superior de segurança e higiene do trabalho (TSSHT) e, por conseguinte, qual o coeficiente aplicável. Todavia, para fazer tal apreciação, é essencial perceber quais as funções efetivamente exercidas na prática pelo Requerente, havendo igualmente que convocar a legislação e a jurisprudência aplicáveis.

Vejamos:

O ponto de partida é o de que os rendimentos do Requerente, em termos de incidência de IRS, estão abrangidos pela alínea b), n.º 1, do artigo 3.º do CIRS, não sendo controvertido que tais rendimentos sujeitos a IRS, estão abrangidos pelo regime simplificado previsto no artigo 31.º do CIRS. Será pois o momento de averiguar, se estes incorrem na previsão das alíneas b) ou c), do n.º 1, do artigo 31.º do CIRS.

«De acordo com a Lei do Orçamento do Estado para 2014 (Lei n.º 83-C/2013, de 31 de Dezembro), que entrou em vigor a 1 de Janeiro desse ano, os coeficientes aplicáveis aos rendimentos resultantes do exercício de atividades profissionais passaram a estar indexados ao exercício das atividades profissionais previstas na tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, prevendo-se no n.º 2 do artigo 31.º desse mesmo Código, e na parte que aqui nos interessa, o artigo 151.º” e o coeficiente de 0,10 aos “subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores”. Com a republicação do Código do IRS operada, a aplicação do coeficiente de 0,75 aos “rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º.” Portanto, a partir de 2015, o legislador fiscal passou a prever que se refere a Lei n.º 82-E/2014, de 31 de Dezembro, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2015, a redação do artigo 31.º daquele Código foi alterada, passando a prever-se no respetivo n.º 1 a aplicação de um coeficiente de “0,75 aos rendimentos das atividades 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.» (cfr. acórdão de uniformização de jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo de 9-12-2020, proc. n.º 092/19.9BALSb, a que devemos atender por força do disposto no n.º 2 do artigo 25.º do RJAT).

E reafirma o mesmo Acórdão que, também aqui, haverá que presumir 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 podendo 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 este respeito, refere ainda que, em matéria de incidência tributária e de aplicação de taxas de tributação não há, por definição, lacunas. E sublinha: «Mercê do especial vigor que o princípio da legalidade assume neste domínio na sua vertente de tipicidade tributária (artigo 103.º n.º 2 da Constituição), as taxas de tributação apenas podem ser utilizadas nas situações que concretamente se insiram na previsão da norma aplicável. A integração analógica encontra-se vedada nestas matérias mercê do princípio constitucional da legalidade, sendo a afirmação concordante do legislador ordinário nesse sentido mero corolário daquela norma constitucional (vide, a este respeito, o n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária). Não se encontra, porém, constitucionalmente vedada a possibilidade de interpretação extensiva, pelo que se se concluir que a letra da lei se quedou aquém do seu espírito, haverá que adequar a letra ao respectivo espírito por via da interpretação extensiva (sobre a interpretação extensiva na doutrina tradicional, pressuposta pelo nosso legislador, cfr. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 185/186). Pressuposto para assim operar é, contudo, a demonstração de que o legislador *minus dixit quam voluit, in casu (...)*».

De acordo com decisão arbitral do CAAD, proferida no âmbito do processo n.º 109/2021-T, também considerou esse Tribunal Arbitral que «a norma em causa [a do artigo 151.º do CIRS] não atribui à Administração Fiscal 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», concluindo que «no entanto, e por ausência de densificação legislativa do conceito, não pode aceitar-se, à luz dos princípios constitucionais da tipicidade, da justiça e da igualdade, 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. Assim, e concluindo, não estando especificamente prevista na Tabela a que alude o artigo 151.º do CIRS e não sendo possível, por interpretação extensiva, integrá-la em qualquer outra profissão nela especificamente prevista, a actividade profissional (...) tem de considerar-se abrangida pelo código 1519 - Outros prestadores de serviços e, conseqüentemente, o coeficiente aplicável, para determinação do rendimento tributável, aos rendimentos auferidos no seu exercício é de 0,35 e não o de 0,75.

O enquadramento das atividades que abaixo descreveremos em pormenor terá, assim, de ser analisada casuisticamente. Neste sentido, o artigo 11.º da Lei Geral Tributária (LGT) determina que devem – na interpretação das normas fiscais e na qualificação dos factos a que se aplicam – ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das normas jurídicas. Deste modo, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas antes, a partir dela, reconstituir o pensamento legislativo tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

Como refere o Artigo 151.º do CIRS, há duas formas distintas de classificar as atividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRS: de acordo com a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

Ora, uma leitura do artigo 151.º do CIRS, em conformidade com o elemento literal da norma não pode ser ignorado, por ser delimitador da atividade interpretativa.

Cumpr igualmente apreciar, sobre quem recai o ónus da prova com respeito ao CAE aplicável, designadamente a verificação da natureza e tipo de prestação de serviços realizados. Ora, resulta do artigo 74.º n.º 1 da Lei Geral Tributária (doravante LGT) que: «o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes

recai sobre quem os invoque.», de acordo com o artigo 342.º n.º 1 do Código Civil, «Aquele que invocar um direito cabe fazer a prova dos factos constitutivos do direito alegado». Existe abundante jurisprudência, sustentando que cabe à Autoridade Tributária e Aduaneira, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais vinculativos legitimadores da sua atuação e que cabe ao contribuinte provar os factos que operam como suporte das pretensões e direitos que invoca. (v.g Processo Arbitral n.º 236/1014-T de 4 de Maio de 2015, e Ac. STA 0951/11 de 26 de fevereiro de 2014). Neste sentido, cabe aos Requerentes o *onus probandi*, demonstrando que a atividade desenvolvida se enquadra no CAE n.º 1519 Outros Prestadores de Serviços. Em contraponto, cabe à AT demonstrar que a prestação de serviços no âmbito do contrato aqui em análise, se enquadra no CAE de Analista, e Consultor, conforme resultou da correção efetuada.

Cumpramos apreciar e decidir:

A Lei n.º 42/2012, de 28 de agosto, aprova os regimes de acesso e de exercício das profissões de técnico superior de segurança no trabalho e de técnico de segurança no trabalho (TSSHT).

Nos termos do artigo 4.º da Lei 42/2012, de 28 de agosto, a entidade certificadora deve elaborar e divulgar um Manual de Certificação que regule a profissão e descreva os procedimentos relativos à apresentação e avaliação dos requerimentos, à emissão, suspensão e revogação dos respetivos títulos profissionais e às condições de certificação das respetivas entidades formadoras.

Com este enquadramento legal, o TSSHT é o profissional que organiza, desenvolve, coordena e controla as atividades de prevenção e de proteção contra os riscos profissionais no contexto dos serviços de segurança e saúde do trabalho, inspeciona equipamentos, bem como a rotina das condições de trabalho dos funcionários, investigando e analisando as possíveis causas de acidentes, a fim de mitigar o risco ou eliminá-lo, e agindo em modo preventivo assegurando que as regras em vigor são cumpridas.

Os serviços dos TSSHT são exercidos, ou em nome individual, como prestador de serviços, ou com este profissional integrado numa empresa, na qualidade de trabalhador dependente, ou ainda, integrado numa empresa externa de serviços de segurança e saúde no trabalho.

Ora, no caso concreto, verifica-se que o Requerente presta serviços à C... no âmbito da profissão de TSSHT em nome individual, e presta serviços à D... através da integração nesta empresa externa de serviços de segurança e saúde no trabalho.

a) Sobre a classificação como “Analista” pela prestação de serviços de TSSHT na C....

Conforme resulta provado nos autos, existem análises/medições que o Requerente está autorizado a fazer e que o próprio realiza, e existem outras que são obrigatoriamente realizadas por entidades devidamente certificadas que o Requerente subcontrata. Com base em tais análises, o Requerente elabora um relatório final.

Ficou igualmente comprovado que, as medições em alguns casos são realizadas com recurso a equipamentos alugados (v.g. bombas de aspiração de ar com tubos detetores de gases), e noutros casos (v.g. algumas bombas de aspiração de ar para certos contaminantes químicos as quais aspiram o ar para um filtro/dispositivo de captação (amostra) que é posteriormente enviada para o laboratório que fará a determinação analítica da concentração da amostra), através da utilização de equipamentos que são propriedade do Requerente.

Conforme descreve o PPA, «(...) para todos os contaminantes químicos, embora com técnicas de amostragem variáveis, são efetuadas medições/amostragens de ar nos locais/postos de trabalho efetuados pelo Exponente, com a finalidade de saber qual a concentração da amostra, por forma a compará-la com valores de referência (VLE – Valor limite de Exposição), constantes da legislação ou normas.

É frequente realizar as seguintes medições/amostragens com a consequente elaboração de relatórios onde são apresentados os resultados obtidos e a comparação dos mesmos com os critérios/valores de referência legais ou normativos estabelecidos, por forma a ser atribuído o respetivo nível de risco aos locais/postos de trabalho avaliados:

Na caracterização de agentes/Contaminantes Físicos (AF) – nos casos de Vibrações Ocupacionais e Ruído Ocupacional, segundo as disposições do DL n.º 46/2006, de 24/02”, as medições devem ser realizadas por entidade acreditada e reconhecida pelo Instituto Português de Acreditação (IPAC), com conhecimentos teóricos e práticos, bem como experiência suficiente para realizar ensaios, incluindo as medições».

Em alguns casos, como o do exemplo referido, tem pois o Requerente, obrigatoriamente, que subcontratar este serviço a uma entidade acreditada.

Confirma-se, assim, que aquelas medições para as quais o TSSHT tem competências próprias, este realiza diretamente. Quanto às análises que só podem ser elaboradas por laboratórios credenciados, as amostras são remetidas para os mesmos.

Também como veremos melhor *infra*, um TSSTH tem de possuir apenas (sublinhado nosso) noções básicas de química, eletricidade, mecânica, acústica e termodinâmica.

Através da consulta do Anexo I, da Portaria n.º 1011/2001, de 21/08, verifica-se que a profissão de Analista possui o código “1110 – Analistas”, integrando o código “11” corresponde a “Químicos”, o que significa que a função de Analista é exercida por profissionais com habilitações académicas e competências técnicas para a realização de análises químicas que, pela sua tecnicidade são, como se compreende, insuscetíveis de ser realizadas por um TSSHT.

Cabendo ao TSSHT avaliar riscos, este fá-lo através da interpretação dos resultados destas análises (sublinhado nosso), atividade que exorbita a função do Analista.

Na qualidade de prestador de serviços de TSSHT na C..., o Requerente analisa, concretamente, concentrações de formaldeído, compostos orgânicos voláteis, amónia, poeiras, efetua a caracterização do ambiente químico ocupacional, avalia o ruído ocupacional, com realização de medições, e elabora relatórios finais.

As próprias propostas de prestação de serviços na unidade fabril da C..., em Oliveira do Hospital, Mangualde, e Castelo de Paiva (vide doc. 6 do PA), referem expressamente a cobertura de custos com a elaboração e envio de relatórios.

Ora, o que faz então o TSSHT após subcontatar a realização das análises no laboratório? Entre outras tarefas já descritas, cumpre-lhe tratar os dados resultantes das análises recolhidas, acrescentando valor à informação recolhida, através do seu “saber-fazer” como TSSHT.

Ou seja, é através da interpretação dos resultados das análises/medições, que se torna possível valorar ou quantificar os riscos associados às condições de higiene do trabalho – «agentes/contaminantes químicos, físicos e biológicos, a partir da comparação dos resultados obtidos com os critérios/valores de referência legais ou normativos estabelecidos, por forma a ser atribuído o respetivo nível de risco aos locais/postos de trabalho avaliados».

A este propósito, a AT incorre no erro de concluir que se for prestado um serviço, com recurso à subcontratação, este serviço não diverge daquele que foi originalmente oferecido.

De resto, também as demais funções que integram o perfil do TSSHT, exorbitam a função do Analista. Senão vejamos:

As atividades e competências de um TSSHT são as definidas no respetivo perfil profissional constante do Manual de Certificação, a que já acima fizemos referência, emitido pela respetiva entidade certificadora competente, atualmente a ACT, de acordo com o artigo 7.º da Lei 42/2012, de 28 de agosto.

De acordo com Manual de Certificação, que data de 2002, e que foi submetido a propostas de alteração, em 2018, o Requerente veio destacar as seguintes tarefas desenvolvidas por estes profissionais:

«• Colaborar na definição da política geral da empresa relativa à prevenção de riscos e planear e implementar o correspondente sistema de gestão;

• Desenvolver processos de avaliação de riscos profissionais:

Identificar os perigos associados às condições de segurança e higiene do trabalho - contaminantes químicos, físicos e biológicos e à organização e carga de trabalho;

Estimar os riscos a partir de metodologias e técnicas adequadas aos perigos detetados;

Valorar os riscos a partir da comparação dos resultados obtidos na estimativa dos riscos com os critérios de referência previamente estabelecidos (riscos associados às condições de segurança e higiene do trabalho - contaminantes químicos, físicos e biológicos e à organização e carga de trabalho);

- Conceber, programar e desenvolver medidas de prevenção e de proteção;
- Coordenar tecnicamente as atividades de segurança e higiene no trabalho, assegurando o enquadramento e a orientação técnica dos profissionais da área da segurança e higiene no trabalho;
- Participar na organização do trabalho;
- Gerir o processo de utilização de recursos externos nas atividades de prevenção e de proteção;
- Assegurar a organização da documentação necessária à gestão da prevenção na empresa;
- Promover a informação e a formação dos trabalhadores e demais intervenientes nos locais de trabalho;
- Promover a integração da prevenção nos sistemas de comunicação da empresa, preparando e disponibilizando a necessária informação específica;
- Dinamizar processos de consulta e de participação dos trabalhadores;
- Desenvolver as relações da empresa com os organismos da Rede Nacional de Prevenção de Riscos Profissionais;
- Entre outras».

Remetendo para o Manual em análise, indicam-se ainda como competências (saberes-fazer) definidas para o perfil profissional de um TSSHT, entre outras:

«• Aplicar os princípios, modelos e técnicas de planeamento à organização do sistema gestão da prevenção de riscos e à elaboração do plano de prevenção de riscos profissionais;

- Utilizar os métodos e as técnicas adequadas à avaliação dos riscos associados às condições de segurança e higiene no trabalho - contaminantes químicos, físicos e biológicos, aos fatores ergonómicos e psicossociais e à organização do trabalho;
- Aplicar as técnicas de comunicação em sessões de sensibilização e na concretização de ações de formação».

De acordo com o mesmo referencial, sublinha-se que o perfil do TSSHT deve possuir noções básicas de toxicologia, noções básicas (sublinhados nossos) de química, eletricidade, mecânica, acústica e termodinâmica.

O Manual dispõe ainda de um subcapítulo relativo aos “Equipamentos Específicos para Medições”, apresentando uma listagem dos equipamentos de medição de referência obrigatória na formação, devendo os respetivos conteúdos estar de acordo com as matérias presentes no módulo de Higiene do Trabalho relativo à exposição aos diferentes fatores de risco profissional (ex: fatores de risco químico, físico, biológico). Assim deverão ser abordadas temáticas como:

«- Características técnicas dos equipamentos;

- Normalização aplicável;
- Princípios de funcionamento;
- Metrologia (gamas de medição/incertezas/calibração);
- Planos de amostragem;
- Procedimentos e metodologias de amostragem;
- Resultados das medições;
- Interpretação dos resultados, nomeadamente comparação com valores limite de exposição (sublinhado nosso);
- Medidas de prevenção e de proteção coletiva e individual”.

Possuindo o respetivo CAP, como é o caso do Requerente, o TSSHT desenvolve a tarefa de “Valorar ou quantificar os riscos associados às condições de higiene do trabalho - contaminantes químicos, físicos e biológicos a partir da comparação dos resultados obtidos com os critérios/valores de referência legais ou normativos estabelecidos”, no âmbito da atividade de “desenvolvimento de processos de avaliação de riscos profissionais”, pois fazem parte das competências (saberes-fazer) definidas para o perfil profissional».

Estando assente que um TSSHT presta serviços não só de segurança, como de higiene do trabalho, tendo como objetivo em ambos os casos: i) prevenção de acidentes de trabalho e a ii) prevenção de doenças profissionais, destacam-se na área da higiene do trabalho:

A prevenção de doenças profissionais devido à exposição continuada dos trabalhadores a níveis/concentrações elevados(as) a agentes físicos, químicos e biológicos iniciando, para tal, a sua identificação e consequente monitorização dos respetivos níveis/concentrações presentes nos locais/ postos de trabalho, cabendo à entidade empregadora, em função dos níveis/concentrações obtidos(as), decidir adotar medidas técnicas/organizacionais/ proteção individual que visem controlar o risco de exposição dos trabalhadores a esses agentes físicos, químicos e biológicos.

É o caso, a título de exemplo, da exposição a níveis elevados de Ruído durante vários anos poderá causar surdez profissional (doença profissional), entre outros efeitos fisiológicos.

Confirma-se que estes profissionais, «ainda poderão apoiar a entidade empregadora na identificação da solução técnica/organizacional/proteção individual mais adequada para cada caso e, em suma, a definir uma estratégia de identificação, avaliação e controle da exposição dos trabalhadores a agentes químicos, físicos e biológicos, por forma a responder aos requisitos legais aplicáveis.

No tocante à prevenção de acidentes de trabalho, regra geral associada à segurança do trabalho, estes profissionais são responsáveis por inspecionar equipamentos de trabalho na ótica da conformidade e/ou operacionalidade dos seus sistemas de proteção contra riscos mecânicos (ex.: tampa de proteção instalada em equipamento de trabalho que, sem a mesma, potenciará o contacto intempestivo dos membros superiores do trabalhador com eventuais

órgãos móveis (correias, lâminas, pratos de prensagem, etc.) desprotegidos, bem como, a rotina das condições de trabalho dos funcionários, investigando e analisando as possíveis causas de acidentes de trabalho, a fim de minimizá-las ou eliminá-las».

Ora, a AT descreve a atividade de ensaios e análises técnicas, sem ser consequente com o facto de que estas são subcontratadas, pela razão simples de que um TSSHT não possui as qualificações técnicas que lhe permitam realizar tais tarefas, não distingue os termos “medição” e “análise”, que no segundo caso também entendemos pressupor a intervenção de um laboratório, e por fim, ignora, que as atividades enunciadas não se esgotam em ensaios e análises técnicas.

b) Sobre a classificação como “Consultor” pela prestação de serviços de TSSHT na D...

Como vimos acima, o Requerente exerce igualmente a atividade de TSSHT integrado numa empresa externa de serviços de segurança e saúde no trabalho.

Segundo a AT, no caso da D... os serviços prestados “vão mais além da realização pontual de análises /medições específicos a riscos profissionais (ruído, iluminação, contaminantes químicos, etc.), compreendendo outras atividades como as próprias e específicas do perfil legal de um Técnico Superior de Segurança e Higiene do Trabalho”.

E classifica, assim, a atividade do Requerente com o código 1320 – Consultores, pois considera que o mesmo se trata de um “2263-Especialista em higiene e saúde ambiental”.

Verificámos já que um TSSHT presta serviços de segurança no trabalho na ótica de prevenção de acidentes de trabalho e de doenças profissionais, sempre em contexto ocupacional e não ambiental.

Quanto a esta segunda vertente da profissão de TSSHT, pretende-se prevenir que os trabalhadores desenvolvam doenças profissionais devido à sua exposição continuada e em níveis/concentrações elevados(as) a agentes físicos, químicos e biológicos iniciando, para tal, a sua identificação e consequente monitorização dos respetivos níveis/concentrações presentes nos locais / postos de trabalho (contexto ocupacional). A título de exemplo, vejamos:

1 – Exposição a níveis elevados de Ruído durante vários anos poderá causar surdez profissional (doença profissional), entre outros efeitos fisiológicos;

2 – Exposição a concentrações elevadas de Contaminantes Químicos durante vários anos, dependendo sempre do tipo de contaminante(s) em causa, poderá causar diversas formas de cancro, entre outras doenças profissionais.

A promoção da saúde ambiental, onde se insere a função de “Especialista em higiene e saúde ambiental”, diverge da profissão que vimos analisando, exorbitando o perfil de TSSHT no que se refere às questões de saúde relativas à prevenção de doenças transmissíveis, segurança alimentar, tratamento de águas residuais, sistemas de deposição, qualidade de água para fins recreativos e domésticos, substâncias contaminadas e perigosas, por exemplo.

É convicção deste Tribunal Arbitral de que estas não se enquadram no perfil de um TSSHT, mas no de um Técnico de Ambiente, sendo temas afetos à saúde ambiental.

Socorrendo-nos por sua vez do contrato de prestação de serviços celebrado com a D..., contante do PA, e igualmente objeto da nossa análise, verificamos que o Requerente assegurava funções no Aeroporto do ... de “Técnico Superior de Segurança no Trabalho” (na cláusula quarta designadas como funções de “Técnico Superior de Higiene e Segurança”), à Cliente da D..., denominada E..., SA.

Estas seriam exercidas sem sujeição a ordens e instruções da D..., não resultando claro se receberia ordens e instruções da respetiva Cliente, não obstante possuir autonomia técnica. Contudo, a coberto de esclarecimentos prestados pela D..., à AT, que abaixo melhor se pormenorizarão (cfr. fls. 100 do PA), foi possível clarificar que o Requerente exercia a sua atividade mediante orientações advindas do Serviço Interno de Segurança e Higiene do Trabalho da E..., SA.

Num segundo contrato constante do PA também celebrado com a mesma D..., em que o beneficiário do serviço é desta vez a F..., está expressamente previsto que recebia ordens e instruções da Cliente, F..., encontrando-se, pois, enquadrado hierarquicamente.

De acordo com a resposta ao pedido de esclarecimentos solicitado pela AT e remetido à D..., em 15-10-2021 (cfr. de novo fls. 100 do PA), acerca das tarefas concretas para as quais foi contratado e efetivamente executadas pelo contribuinte, a designação habitual que era dada à atividade desempenhada, entre outras descrições pormenorizadas das prestações de serviços executadas, relativamente aos anos de 2019 e 2020, esta veio declarar que o Requerente exercia a sua atividade de colaboração com a D..., no caso da E... SA, na qualidade de técnico superior de Segurança e Higiene no Trabalho, anexando o respetivo CAP, e descrevendo tarefas concretas acima enunciadas como integrando o perfil do TSSHT, de acordo com o Manual de Certificação.

Em momento algum se descrevem funções de consultoria mas antes adstritas à função de TSSHT na execução das atividades.

Não obstante, a AT conclui que, as atividades desenvolvidas pelo SP no Cliente da empresa D..., são atividades próprias de um consultor de saúde e segurança no trabalho.

Ademais e como vimos já, não ficou comprovado que a descrição genérica relativa ao oferecimento de serviços de Consultoria, enunciada no sítio da Internet da D..., se aplica ao caso concreto. De resto, a Empresa distingue as áreas de negócio de Consultoria e de Segurança. Considerou, assim, este Tribunal Arbitral tratar-se também aqui de uma mera alegação da AT que não resulta provada.

Quanto ao facto de o Requerente se intitular “consultor” em determinados documentos que elabora, é inequívoco que deve prevalecer a substância sobre a forma, pelo que se revela irrelevante tal designação se as funções efetivamente exercidas não forem suscetíveis de o classificar como tal.

Com efeito, e conforme resulta da decisão arbitral de 28-03-2022, no processo n.º 644/2021-T, “consultoria” e “consultor” remetem para “pessoa qualificada que junto de uma empresa, dá pareceres e trata de assuntos técnicos da sua especialidade.”

Ora, não ficou demonstrado que a prestação de serviços acordada entre o Requerente e a entidade contratante, relativamente a ambos os Clientes, possuía tais características. Acresce que esta detinha caráter estável, com pagamentos remuneratórios mensais, encontrando-se

sujeita a subordinação, como acima vimos, reunindo assim elementos que a desviam do típico contrato de consultoria.

Aqui chegados, reafirma-se que, para enquadramento de qualquer profissional e respetivos rendimentos na tabela do artigo 151.º do Código do IRS, se deve atender à atividade concreta e especificamente exercida, tal como decorre da decisão arbitral de 28-03-2022, no processo n.º 644/2021-T, em que a “aplicação dos coeficientes para determinação do rendimento tributável de serviços prestados, em sede de categoria B com aplicação das regras do regime simplificado, efetua-se pela verificação do tipo de funções e de tarefas que são exercidas pelo sujeito passivo, e não por via da aproximação a categorias mais ou menos vagas e abrangentes”.

Muito embora a atividade de TSSHT possa ter pontos de contacto com a atividade de um consultor especializado, e bem assim a atividade de consultoria possa abarcar realidades muito diferentes, a aplicação dos coeficientes de tributação deve ser estabelecida de modo específico, sendo de concluir que as funções concreta e especificamente exercidas, no caso que vimos acompanhando, não são subsumíveis à categoria de um “consultor”.

Damos, pois, como assente, que a atividade profissional de um consultor, bem como os moldes em que este é chamado a atuar no âmbito de uma organização, não se reconduz ao cerne da atividade profissional efetivamente exercida pela Requerente, ao contrário do que defende a AT.

Atente-se, por fim, à decisão arbitral, de 16-01-2019, proferida no âmbito do processo n.º 79/2018-T, nos termos da qual «(...) tendo o legislador instituído uma categoria residual para “Outros prestadores de serviços”, o âmbito das atividades de “consultor” não pode ser demasiado amplo. Note-se, também, que a Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, não inclui qualquer definição de “consultor.”»

Igualmente no nosso caso, e conforme decisão arbitral de 19-09-2022, no processo n.º 12/2022-T «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 (...) tem, 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». Sublinha-se, por conseguinte e uma vez mais, que o elenco da tabela do artigo 151.º do Código do IRS não integra referência específica à atividade profissional de TSSHT.

Em conclusão:

Na ótica deste Tribunal Arbitral, dividir as funções que caracterizam, como um todo, o exercício da profissão de Técnico Superior de Segurança e Higiene no Trabalho, tal como se encontra prevista pelo Decreto-Lei 110/2000, de 30 de Junho, integrando-as neste ou naquele código de atividade, consoante as funções exercidas em cada caso concreto incidam com maior destaque numa ou noutra vertente da profissão, encerra um grau de subjetividade intolerável.

Acompanhamos neste ponto a conclusão alcançada pelos Requerentes de que «(...) a AT teve a necessidade de enquadrar a mesma profissão em dois códigos de atividade, o que comprova que não existe um código que abarque esta profissão».

Não integrando a categoria de Analistas e Consultores, e não se encontrando as prestações de serviços enquadradas em nenhuma das atividades classificadas com um Código CAE ou com um Código IRS, estas cabem na categoria residual de “Outros prestadores de serviços”.

Por último, afirma-se a importância do artigo 75.º n.º 1, da LGT em matéria de ónus da prova, que consagra a presunção legal de veracidade e de boa-fé das declarações dos contribuintes, desde que apresentadas nos termos da lei.

Considerando que as alegações da Requerida não permitem de forma cabal concretizar o ónus da prova que se impunha, neste caso, à AT, em obediência ao referido preceito legal, não lhe assiste razão quanto às liquidações efetuadas, concluindo-se pela procedência do pedido dos Requerentes.

Ainda que não se desse por assente tudo o que acima ficou dito, importaria ter em consideração o regime jurídico da fundada dúvida, estabelecido no artigo 100.º n.º 1 do CPPT, aqui aplicável subsidiariamente por força do disposto no artigo 29.º, do RJAT, e nos termos da qual se valora a fundada dúvida a favor do contribuinte.

Em consequência, as liquidações adicionais de IRS impugnadas, referentes a 2019 e 2020, ao procederem à determinação do rendimento tributável através da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, são ilegais, por errónea interpretação e aplicação do disposto nos artigos 31.º, n.º 1, alíneas b) e c), 151.º e na tabela constante do Anexo I à Portaria n.º 1011/2001, o que implica a sua anulação e, na sua decorrência, das correspondentes liquidações de juros compensatórios.

2. Dos juros indemnizatórios

Os Requerentes peticionam o pagamento de juros indemnizatórios com o reembolso das quantias pagas indevidamente.

O artigo 24.º, n.º 5 do RJAT, permite o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios no processo arbitral.

Procedendo o pedido de pronúncia arbitral contra as liquidações impugnadas, os Requerentes têm direito a ser reembolsados desta quantia, por força dos artigos 24.º, n.º 1, alínea b), do RJAT e 100.º da LGT, com vista ao restabelecimento da situação que existiria se o ato tributário objeto da decisão arbitral não tivesse sido praticado.

Nestes termos, terão igualmente direito a juros indemnizatórios, nos termos dos artigos 43.º, n.º 1, da LGT e 61.º do código de Procedimento e Processo Tributário (doravante CPPT), relativamente ao montante a reembolsar.

3. Dos juros moratórios

Os Requerentes formulam pedido de condenação restituição das quantias arrecadadas pela AT acrescida do pagamento de juros de mora.

O artigo 102.º da LGT, epígrafado "execução de sentença", estabelece no n.º 2 que, no «caso de a sentença implicar a restituição de tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.»

Diferentemente dos juros indemnizatórios, os juros de mora são devidos a pedido do SP, a partir do termo final do prazo da execução espontânea da sentença anulatória, prazo este cujo termo inicial ocorre com o trânsito em julgado da decisão judicial.

De harmonia com o n.º 5, do artigo 43.º da LGT (aditado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro), «no período que decorre entre a data do termo do prazo de execução espontânea de decisão judicial transitada em julgado e a data da emissão da nota de crédito, relativamente ao imposto que deveria ter sido restituído pela decisão judicial transitada em julgado, são devidos juros de mora a uma taxa equivalente ao dobro da taxa de juros de mora definida na lei geral para as dívidas ao Estado e outra entidade públicas.»

«O seu pagamento depende, todavia, de pedido seu, a efectuar na referida petição dirigida ao tribunal.» (cfr. Diogo Leite Campos, Benjamim Silva Rodrigues, Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária Anotada e Comentada, 4ª Edição, Encontro de escrita, pág. 887).

Por conseguinte, o direito aos juros de mora depende de ter já decorrido o prazo de execução espontânea da sentença sem que ela seja cumprida, o que não ocorreu, sendo este prazo de 3 meses, nos termos do artigo 175.º, n.º 1, do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (doravante CPTA), a não ser que a execução consista apenas no pagamento de quantia, caso em o que prazo é de 30 dias (n.º 3 do mesmo artigo).

Com efeito, o prazo de execução espontânea das sentenças e acórdãos dos tribunais tributários conta-se a partir da data em que o processo tiver sido remetido ao órgão da administração tributária competente para a execução, podendo o interessado requerer a remessa no prazo de 8 dias após o trânsito em julgado da decisão, de acordo com o disposto no artigo 146.º, n.º 2, do CPPT.

Pelo que, nesta fase, não poderá proceder o pedido dos Requerentes alusivo a juros de mora, sem prejuízo dos eventuais direitos poderem ser reconhecidos em sede de execução de julgado, que é o meio processual adequado para o efeito.

V. DECISÃO

Nestes termos, decide o Tribunal Arbitral Singular:

- a) Julgar procedente a presente ação e anular a liquidação adicional de IRS n.º 2022 ..., incluindo juros compensatórios, tudo no valor de 8.464,69 € (oito mil, quatrocentos e sessenta e quatro euros e sessenta e nove cêntimos), relativo ao ano de 2019 e, a liquidação adicional de IRS n.º 2022 ..., incluindo juros compensatórios, no total de € 4.473,56 (quatro mil quatrocentos e setenta e três euros e cinquenta e seis cêntimos), relativo ao ano de 2020, no total de € 12.938,25 (doze mil novecentos e trinta e oito euros e vinte e cinco cêntimos);
- b) Julgar procedente o pedido relativo ao reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor dos Requerentes, em virtude do montante indevidamente pago;
- c) Julgar improcedente o pedido de juros de mora formulado pelos Requerentes, sem prejuízo de o respetivo direito poder ser exercido em execução da presente decisão arbitral;
- d) De harmonia com o disposto nos artigos 296.º e 306.º, do Código do Processo Civil (CPC) e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT, aplicáveis por força do artigo 29.º, n.º 1 alíneas a) e e), do RJAT, e 3.º, n.ºs 2 e 3, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se ao processo o valor de 12.938,25 € (doze mil novecentos e trinta e oito euros e vinte e cinco cêntimos), atendendo ao valor económico aferido pelo montante das liquidações de imposto e juros compensatórios impugnadas;

- e) Condenar a Requerida nas custas judiciais. Nos termos dos artigos 12.º e 22.º, n.º 4, do RJAT, e artigos 2.º e 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o montante das custas, em € 918,00 (novecentos e dezoito mil euros), nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, imputáveis à Requerida AT.

Notifique-se.

Lisboa, 14 de maio, de 2023

A Árbitra

/Alexandra Iglésias/

Texto elaborado em computador, nos termos do n.º 5 do artigo 131.º do CPC, aplicável por remissão da alínea e) do n.º 1 do artigo 29.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro.

A redação da presente decisão rege-se pelo acordo ortográfico de 1990.