

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 659/2022-T

Tema: IRS; Rendimentos da categoria B; Regime simplificado: Enquadramento; Classificação das Actividades Económicas; Lista Anexa ao CIRS; Actividade efectivamente exercida.

SUMÁRIO: Encontram abrangidos na al. b) do n.º 2 do art.º 31º do CIRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na al. b) do n.º 1 do art.º 3º do mesmo Código, independentemente da actividade exercida estar, nos termos do art.º 151º do CIRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas (CAE).

DECISÃO ARBITRAL

RELATÓRIO:

A..., NIF..., residente na Rua ..., ..., ..., veio, aos 01.11.2022, requerer a constituição de tribunal arbitral.

Identificou como objecto da pronúncia pretendida o acto de liquidação nº ... de 2022, relativa ao IRS do ano de 2021, no valor de € 1.325,80.

É Requerida nos autos a AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA.

A ora signatária foi designada como Árbitro pelo Conselho Deontológico do CAAD e o Tribunal, singular, foi constituído a 09.01.2023.

A 09.01.2023, o Tribunal proferiu despacho convidando o Requerente ao aperfeiçoamento do p.p.a., nos termos e pelas razões dele lá constantes.

A Requerida precipitou nos autos a sua Resposta e o processo administrativo, que o Tribunal, em consequência, por despacho de 13.02.2022, mandou desentranhar, e, como o Requerente não respondera ao convite ao aperfeiçoamento, o Tribunal, na mesma data, notificou o Requerente para vir aos autos demonstrar o pagamento da taxa arbitral subsequente, dando-lhe nota de que se encontrava pronto para proferir decisão arbitral.

A 16.02.2023, o Requerente veio aos autos pedir prorrogação do prazo para sanar os vícios do p.p.a., explicando que não tinha consultado o sistema de gestão processual e o Tribunal, ao abrigo do disposto no artigo 16.º, particularmente, nas alíneas c) e f), do RJAT, concedeu-lhe, por despacho de 22.02.2023, novo prazo de 10 dias.

O Requerente veio, a 01.03.2023, além de juntar procuração a favor de mandatário forense, juntar peça, subscrita por essa Ilustre Mandatária, que denominou e construiu sob a forma de Alegações, na qual procurou suprir as deficiências do p.p.a.

Nessa peça, porém, o Requerente identifica como objecto da pronúncia “liquidação de IRS, número 2022..., datada de 17/8/2022 referente ao ano 2021, no montante de € 2.659,35”, que junta como documento 1, explicando que se trata de uma declaração de substituição daquela que em primeiro lugar tinha identificado.

A Requerida, notificada, aos 21.03.2023, para vir aos autos apresentar Resposta e juntar o processo administrativo, veio fazê-lo a 28.04.2023.

A 10.05.2023, o Tribunal proferiu despacho dispensando a reunião a que alude o artigo 18.º do RJAT, bem como a realização de outras diligências probatórias e a apresentação de alegações, designando o dia 31.05.2023 como data para a prolação da decisão arbitral e convidando o Requerente a vir aos autos juntar documento comprovativo do pagamento da

taxa de justiça remanescente, nos termos do artigo 4.º, n.º 4, do Regulamento das Custas nos Processos de Arbitragem.

Aos 20.05.2023, o Tribunal proferiu despacho no qual, atendendo ao acto de liquidação identificado quer pelo Requerente, nas “alegações” que juntou em resposta aos pedidos de aperfeiçoamento do Tribunal, como sendo o objecto do pedido de pronúncia arbitral, quer ao acto que a própria Requeria identifica como sendo o acto em vigor na ordem jurídica e, portanto, *sub judice*, fixou o valor da acção em 2.659,35€ e notificou o Requerente para, em cinco dias, tendo em conta que deu causa a este incidente e o prazo fixado para a prolação da decisão arbitral, vir aos autos juntar o comprovativo do pagamento do diferencial da taxa de arbitragem devida, tendo em conta o valor lá fixado.

O Requerente veio, a 30 de Maio de 2023, dar cumprimento a tal despacho.

SANEAMENTO

O Tribunal foi regularmente constituído.

As partes têm personalidade e capacidade judiciárias, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas.

O processo não sofre de quaisquer vícios que o invalidem.

POSIÇÕES DAS PARTES

Do Requerente:

O Requerente vem alegar que se encontra enquadrado no regime Simplificado de IRS e a sua actividade é de prestação de serviços na gestão de condomínios e execução de contabilidades, com o CAE principal 70220 e secundário 4014.

Que, na sua declaração modelo 3 de IRS “do ano 2020” (sic), que submeteu em prazo e à qual foi atribuída o nº 2022..., com data de 2022-05-14, e da qual resultou um montante a pagar de € 1.333,55 inscreveu o valor de € 63,04 no campo 403 do anexo B, relativo a comissões de seguros, e € 8.895,02, no campo 404, por resultar de funções no âmbito do CAE código 70220.

Que recebeu, porém, uma notificação de irregularidades, por ter a Requerida entendido que os rendimentos auferidos pelo Requerente, compreendidos no CAE 70220, têm enquadramento no Código 1320 – Consultores, da Lista Anexa ao CIRS, o que significa que o Requerente os deveria ter declarado no campo 403 da sua declaração de rendimentos.

O Requerente, assim, alega ter sido “coercivamente forçado” a proceder à declaração de substituição, declarando aqueles rendimentos no campo 403, o que os sujeitou ao coeficiente 0,75, em vez do 0,35, o que deu origem à liquidação número 2022..., com data de 17/8/2022 no montante de € 2.659,35.

Continua a discordar do entendimento da Requerida, por entender que o legislador dispôs que o coeficiente 0,75 apenas pode ser aplicado às actividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às actividades aí não especificamente previstas e que, Percorrido o elenco da tabela do artigo 151.º do Código do IRS, não se vislumbra a referência específica à actividade profissional de *outras actividades de consultoria para os negócios e a gestão*, no sentido em que é efectivamente exercido pelo Requerente.

Mais alega que que a prestação de serviços acordada com os clientes vigora desde 2019, sendo por conseguinte, de carácter continuado, estável no que respeita os serviços,

dando origem a pagamentos fixos, mensais e sucessivos, reunindo, em suma, um conjunto de elementos que afastam o contrato de avença em causa, de uma prestação de serviços de consultoria e que, portanto, sempre se deverá considerar o Requerente como desenvolvendo uma actividade enquadrada na categoria CAE e nunca, 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.

Invoca em favor da sua posição o Parecer Técnico da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) no qual se refere que, se os rendimentos provenientes da actividade efectivamente exercida não se enquadrarem especificamente em nenhuma das actividades profissionais constantes da lista anexa ao artigo 151.º do Código do IRS, enquadrar-se-ão na alínea c) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS e como tal ser inscritas no campo 404 do quadro 4-A do anexo B, bem como os princípios da tipicidade e da determinação que decorrem do artigo 106.º, n.º 2, da CRP, que não permite incluir este tipo de rendimentos no âmbito dos rendimentos provenientes de actividades que não sejam “actividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º”.

Por conseguinte, entende, deverão ser apurados com base no coeficiente previsto na alínea c) e não na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS. Assim sendo, entende, a decisão de correcção aos elementos declarados nas declarações de IRS do ano de 2020, perpetrada pelo SF e a subsequente liquidação, que ora se impugnam, enfermarão de ilegalidade por erro nos pressupostos de facto e de direito, na qualificação e quantificação dos rendimentos.

Termina, peticionando a anulação da liquidação de imposto, o reembolso das quantias pagas em excesso acrescidas de juros, que designa como “de mora”.

Da Requerida:

Por sua vez, a Requerida entende que:

- Estando o Requerente, no ano de 2021, enquadrado para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais no regime simplificado, para o exercício das seguintes actividades: Principal - CAE 70220 – Outras Actividades Consultoria Para os Negócios e a Gestão, desde 2019-12-31; Secundário 1 – CAE 82990 – Outras Actividades Serviços Apoio Prestados ÀS Empresas N.E., desde 2019-01-28 12;

- Verificando-se, da consulta à informação cadastral, que o Requerente consta como Contabilista Certificado (CC) de vários sujeitos passivos (cerca de 50), estando inscrito na Ordem dos Contabilistas Certificados;

- Tendo-se apurado ainda que as facturas emitidas pelo Requerente que constam do e-factura titulam prestações de serviços prestadas nas áreas contabilística e fiscal, efectuadas maioritariamente no âmbito da actividade de Contabilista Certificado (CC);

não podem restar dúvidas de que a actividade exercida pelo Requerente, para efeitos de IRS, está enquadrada na al. b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, 25. e consubstancia uma prestação de serviços especificamente prevista na tabela de actividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, sob o código CIRS 4015, 26. pelo que, deve ser inscrito no campo 403 do quadro 4-A do anexo B da declaração de rendimentos mod. 3, sendo que a determinação do rendimento tributável é obtida através da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS.

A Requerente invoca as actividades descritas no artigo 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, bem como a Circular n.º 5/2014, de 20 de Março, que veio firmar o entendimento de que se encontram abrangidos na al. b) do n.º 2 do art.º 31.º do CIRS, os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na al. b) do n.º 1 do art.º 3.º do mesmo Código, independentemente da actividade exercida estar, nos termos do art.º 151.º do CIRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas (CAE), ou de acordo com os códigos mencionados na tabela de actividades aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de Agosto, uma vez que o normativo em causa não remete

para as actividades identificadas de forma específica na tabela de actividades, ao contrário do que sucede na al. b) do n.º 1 do art.º 101 do CIRS para efeitos de retenção na fonte.

Para esse efeito, e no que ao caso interessa, da Tabela de Actividades a que se refere o art.º 151.º do CIRS, aprovada pela Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto, no seu Anexo I, ponto 4 – Economistas, contabilistas, actuários e técnicos similares, constam os seguintes códigos de actividades: 4010 Actuários; 4011 Auditores; 4012 Consultores fiscais; 4013 Contabilistas; 4014 Economistas; 4015 Técnicos oficiais de contas; 4016 Técnicos similares.

Por sua vez, a Classificação das Actividades Económicas do INE, na sua seção M, respeitante *a actividades de consultoria, científicas, técnicas e similares*, inclui o CAE 69200, que compreende, nomeadamente, as actividades de: registo das operações contabilísticas correntes; verificação e revisão de contas; certificação de contas e auditoria de contas financeiras; preparação de declarações de rendimentos fiscais, consultoria e representação (excepto a representação jurídica) perante as autoridades fiscais, executadas por conta de empresas ou de particulares, e ainda o CAE 70220, que compreende as actividades de consultoria, orientação e assistência operacional às empresas ou a organismos (inclui públicos) em matérias muito diversas, tais como: planeamento, organização, controlo, informação e gestão; reorganização de empresas; gestão financeira; estratégias de compensação pela cessação de vínculo laboral; consultoria sobre segurança e higiene no trabalho; concepção de programas contabilísticos e de processos de controlo orçamental; objectivos e políticas de marketing; gestão de recursos humanos.

Para a aplicação dos coeficientes previstos no art.º 31.º do CIRS, deverá ser efectuada pela verificação da actividade realmente exercida e não pela constatação do código que consta no cadastro, seja este um código de actividade da lista anexa ao artigo 151º do CIRS ou um código CAE, ou seja, na interpretação do sentido do normativo em causa, terá de ser aplicado o princípio da substância sobre a forma.

Face ao exposto, conclui-se que a actividade exercida pelo Requerente, para efeitos de IRS, está enquadrada na al. b) do nº 1 do art.º 3.º do CIRS, e consubstancia uma prestação de serviços especificamente prevista na tabela de actividades a que se refere o art.º 151.º do CIRS, sob o código CIRS 4015, pelo que, deve ser inscrito no campo 403 do

quadro 4-A do anexo B da declaração de rendimentos mod. 3, sendo que a determinação do rendimento tributável é obtida através da aplicação do coeficiente de 0,75 , previsto na al. b) do n.º 1 do art.º 31.º do CIRS.

Conclui pugnando pela improcedência do pedido de pronuncia arbitral.

MATÉRIA DE FACTO

Com relevância para a decisão de mérito, o Tribunal *considera provada a seguinte factualidade*:

1. O Requerente, no ano de 2021, encontrava-se enquadrado para efeitos de determinação dos rendimentos empresariais e profissionais no regime simplificado, para o exercício das seguintes actividades: Principal - CAE 70220 – Outras Actividades Consultoria Para os Negócios e a Gestão, desde 2019-12-31; Secundário 1 – CAE 82990 – Outras Actividades Serviços Apoio Prestados ÀS Empresas N.E., desde 2019-01-28.
2. Da informação cadastral, o Requerente constava nesse ano como Contabilista Certificado (CC) de vários sujeitos passivos (cerca de 50), estando inscrito na Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), com o n.º ..., com escritório na Rua..., apartado ..., Entroncamento.
3. As facturas emitidas pelo Requerente no ano de 2021 que constam do e-factura titulam prestações de serviços prestadas nas áreas contabilística e fiscal, efectuadas maioritariamente no âmbito da actividade de Contabilista Certificado.

4. Relativamente ao ano de 2021, o Requerente submeteu declaração de rendimentos mod. 3 em 2022-05-10, tendo declarado os rendimentos auferidos no âmbito da categoria B no campo 404 do quadro 4A do anexo B.
5. A declaração em causa deu origem à liquidação do IRS nº 2022..., com valor a pagar no montante de € 1.333,55.
6. Em 2022-05-14 foi aberto no SF do Entroncamento procedimento de divergências associado à declaração mod. 3 submetida pelo Requerente, tendo por motivo o código D71-Coerência de CAE, Cadastro e Rendimentos.
7. O Requerente foi notificado pelo ofício GIC-..., de 2022-05-16 (nº registo CTT/ViaCTT 2022...), considerado recebido em 2022-06-05, para a “Necessidade de comprovação do tipo de rendimentos declarados, considerando os códigos de actividade declarados ou patentes em cadastro”.
8. Não foi, no prazo concedido, apresentada qualquer justificação nem declaração de substituição.
9. O Requerente foi novamente notificado através do ofício nº ... de 2022-07-12 para audição previa, nos termos do art.º 60.º da LGT e para efeitos do disposto no n.º 4 do art.º 65.º e do art.º 66.º do CIRS, que deveria apresentar declaração de substituição, devendo declarar os rendimentos auferidos no âmbito da categoria B no campo 404 do quadro 4A do anexo B, em lugar do campo 403, uma vez que a actividade exercida tem enquadramento na al. b) do nº 1 do art.º 3.º do CIRS, e caso não o fizesse, os serviços procederiam à correcção oficiosa da liquidação nº 2022... .

10. A notificação veio devolvida, com a indicação de “objecto não reclamado” pelo que foi efectuada nova notificação para audição previa, desta vez através do ofício ... de 2022-07-27.

11. O Requerente submeteu declaração de substituição em 2022-08-10, que originou a liquidação nº 2022..., com o valor a pagar de € 2.659,35.

Factos não provados

Não foram alegados pelas partes quaisquer outros factos, com relevo para a apreciação do mérito da causa, que não se tenham provado.

Fundamentação da Decisão sobre a Matéria de Facto

A convicção sobre os factos dados como provados fundou-se nas peças das partes, não contraditadas pela parte contrária, sustentadas na prova documental junta por ambas e, bem assim, no processo administrativo, cuja autenticidade e correspondência à realidade também não foram questionadas.

Há que notar, porém, as referências que o Requerente faz na sua peça ao ano de 2020 que não podem, porém, ser senão lapsos de escrita, já que são contrariados quer na própria peça quer nos documentos que o próprio Requerente junta, quer pela Resposta da Requerida e pelo processo administrativo.

Por conseguinte, o Tribunal decidiu que as liquidações estão suficientemente identificadas, se refere aos rendimentos de 2021, e, por conseguinte, não atribui qualquer relevância às referências a 2020 na decisão proferida sobre a matéria de facto.

MATÉRIA DE DIREITO - QUESTÕES DECIDENDAS

A questão de Direito que é trazida a este Tribunal é, no fundo a de saber se encontram abrangidos na al. b) do n.º 2 do art.º 31.º do CIRS os rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços que tenham enquadramento na al. b) do n.º 1 do art.º 3.º do mesmo Código, independentemente da actividade exercida estar, nos termos do art.º 151.º do CIRS, classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Actividades Económicas (CAE).

Vejamos, então:

A questão afigura-se ao Tribunal de grande simplicidade.

A alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS prevê que o coeficiente 0,75 se aplique os rendimentos das actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do mesmo Código e que o coeficiente 0,35 se aplique 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores (sendo que as restantes alíneas não têm, manifestamente, aqui aplicação) aqui aplicação.

O artigo 151.º do Código do IRS prescreve que “As actividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de actividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças”.

O que não significa – nem pode significar – que a classificação segundo um ou outro critério seja irrelevante ou aleatória.

Na verdade, quando não estamos a falar de prestações de serviços, a classificação é obrigatoriamente feita segundo a CAE, porque a lista anexa ao artigo 151.º não se refere senão a prestações de serviços. Mas, quando falamos de prestações de serviços podem, de facto surgir – e surgem – algumas sobreposições entre os códigos de actividades previstos na CAE e os códigos previstos na lista anexa.

Nestes casos, há que atender ao seguinte: obviamente, quando o sujeito passivo submete a sua declaração de início de actividade, é livre de configurar a sua actividade empresarial, sujeita a tributação em IRS na categoria B e segundo as regras de determinação do rendimento desta categoria, como melhor lhe aprouver. Pode identificá-la usando um dos códigos de actividade da CAE ou u dos códigos da lista anexa ao artigo 151.º do CIRS, o que melhor corresponde, no seu entender, à actividade desenvolvida.

Também é sabido que o sujeito passivo pode, na determinação do rendimento desta categoria e com algumas limitações, optar pelo regime simplificado de tributação ou pela contabilidade organizada. Quando opta pela contabilidade organizada, para apuramento do rendimento desta categoria nenhuma relevância terá se a sua actividade, que, na sua declaração de actividade, identificou com um CAE, se esta se enquadra ou não (também) num dos códigos da lista anexa ao artigo 151.º do CIRS.

Já não será assim quando o sujeito passivo pretende, para apuramento dos rendimentos desta categoria, enquadrar-se no regime simplificado, porque, aqui, a citada alínea b) do número 1 do artigo 31.º do CIRS é clara: quando a actividade se enquadre numa das que consta da tabela anexa ao artigo 151.º do CIR, o coeficiente é de 0,75.

E aqui, claro, o CIRS está a referir-se à actividade efectivamente desenvolvida, independentemente daquilo que o sujeito passivo declarou na sua declaração e actividade. Outra coisa não podia ser: estaria aberta a porta a toda a espécie violações, impunes, do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Ora, a lista a que se refere o artigo 151.º do CIRS prevê a actividade – aliás, todas as actividades – que o Requerente exerce e que não nega que exerce.

Não há, portanto, outra interpretação da lei, outro resultado que o Direito possa tolerar, que não o de submeter os seus rendimentos, no regime simplificado de tributação, ao coeficiente 0.75 para apuramento da matéria colectável.

E sempre se diga, finalmente, no respeito por aquilo que, nas decisões arbitrais, é uma opção legislativa pela coerência das decisões dos Tribunais, que é foi esse o entendimento sufragado

– ainda que em situação com contornos ligeiramente distintos – pelo STA em Acórdão proferido a 22 .06.2002 no Processo 01563/18.0BEBRG ¹

DECISÃO

Nestes termos e com a fundamentação *supra*, decide-se julgar totalmente improcedente o pedido de pronúncia arbitral.

Fixar o montante da taxa de arbitragem em 612,00€ ao abrigo do artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT, a suportar integralmente pelo Requerente, de acordo com o disposto nos artigos 12.º, n.º 2 do RJAT, 4.º, n.º 4 do RCPAT.

Porto e CAAD, aos 31 de Maio de dois mil e vinte e três.

Notifique-se.

O Árbitro,

Eva Dias Costa

¹ Disponível em <https://www.direitoemdia.pt/document/s/71face>.