

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 178/2026-T

Tema: IRS, Coeficiente de Tributação, Regime Simplificado, Tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS

Sumário:

1. A aplicação da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, encontra-se limitada pelo princípio da tipicidade e pelo princípio da legalidade, extraídos do número 2 do artigo 103.º da Constituição.
2. A jurisprudência tem rejeitado uma interpretação extensiva das categorias profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, não admitindo que atividades apenas próximas ou funcionalmente conexas sejam reconduzidas a profissões ali especificamente enumeradas.
3. Na falta de um conceito legal determinado, são decisivos os elementos probatórios convocados para a decisão, segundo a regra geral relativa ao ónus da prova dos artigos 74.º da LGT e 342.º do CC, onerando quem invoca o direito.

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”), no processo à margem identificado, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., com o número de identificação fiscal ..., residente em Rua ..., n.º ...-..., ..., Lisboa (doravante designado por “Requerente”) requereu a constituição do presente Tribunal Arbitral, requerendo a declaração de ilegalidade e, por conseguinte a anulação do ato

1.

tributário consubstanciado na demonstração de liquidação de IRS, com o n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2024, em 20.02.2026.

2. Apresentou como fundamento o *erro nos pressupostos de facto e de direito*, opondo-se à posição sustentada no ato impugnado que pugnaria por uma conceção particularmente ampla do conceito de “consultoria”, suscetível de integrar as diversas manifestações ou aceções de “assessoria”, quando estas têm vindo a ser autonomizadas no plano doutrinal e jurisprudencial nacional concluindo, nessa medida, pela subsunção da atividade desenvolvida pelo Requerente no código 1320 da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS.
3. A Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante AT ou Requerida) apresentou Resposta, em 08.06.2026, na qual, por impugnação, defendeu a improcedência do pedido formulado pelo Requerente e, conseqüentemente, pela manutenção na ordem jurídica do ato tributário sindicado. Sustenta a Requerida que, para efeitos da aplicação do disposto no artigo 31.º do Código do IRS, o critério juridicamente relevante não reside na qualificação jurídico civilística das obrigações assumidas pelo sujeito passivo – designadamente, na sua eventual configuração como obrigações de meios ou de resultado –, nem na designação formalmente atribuída à atividade, seja no âmbito do respetivo registo de atividade, do clausulado contratual ou das faturas emitidas, devendo antes atender-se à natureza material e económica da atividade efetivamente exercida e à sua alegada correspondência com alguma das atividades previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS.

II. SANEAMENTO

1. As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias, têm legitimidade nos termos do artigo 4.º e do número 2 do artigo 10.º do RJAT e do artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março e encontram-se legalmente representadas.

2.

2. O Tribunal é competente e encontra-se regularmente constituído, nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 2.º, dos artigos 5.º e 6.º, todos do RJAT.
3. O processo não enferma de nulidades.

III.DO THEMA DECIDENDUM

1. O presente pedido de pronúncia arbitral tem por objeto a apreciação da validade da liquidação de IRS, com o n.º 2025..., referente ao período de tributação de 2024.
2. As partes concordam quanto à necessidade de recorrer à natureza material e económica da atividade efetivamente exercida para determinar a correspondência com alguma das atividades previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS.
3. Pugna a Requerente pela sua integração no código 1320 da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, opondo-se à posição sustentada pela Requerida no ato impugnado que a integra no código “consultoria”.

IV.MATÉRIA DE FACTO

III.1. Factos dados como provados

Com relevância para a decisão da causa são dados como provados os seguintes factos:

1. Em 1 de abril de 2024, o Requerente celebrou com a sociedade B... GmbH um contrato de prestação de serviços, que se encontra junto aos autos.
2. Nos termos da Cláusula 1.ª do referido contrato, as funções contratualmente assumidas pelo Requerente “*consustanciam-se numa obrigação de resultados concretos*” que compreendem, designadamente: “*Implementar a estratégia de marketing*”, a “*Executar campanhas de marketing*”, “*Monitorizar e consolidar as relações comerciais estabelecidas pela B...*”, “*Participar em exposições, congressos e eventos*”, “*Compilar*

análises, estatísticas e dados de mercado disponíveis”, “implementar ferramentas, recursos e insights eficazes, definidos pela B...”, “Priorizar as necessidades e feedback dos clientes” e “Medir o retorno sobre o investimento das iniciativas de marketing da B...”.

3. A cláusula 5.^a do contrato estabelece uma regulamentação específica relativa aos “Resultados dos serviços prestados”, dispondo que *“Todos os resultados do trabalho (por exemplo, invenções, construções, sugestões de melhoria, direitos de autor, conhecimentos de outro tipo), quer sejam patenteáveis ou não, devem ser imediatamente postos à disposição da B...”*, sendo igualmente reconhecido *“à B... o direito exclusivo, indefinido e localmente ilimitado de utilizar os resultados do trabalho”*. As medidas e iniciativas a implementar pelo Requerente encontravam-se contratualmente subordinadas à *“estratégia de marketing definida pela B...”* e deveriam ser executadas através dos meios de *“comunicação definidos pela B...”*.
4. No projeto de decisão emitido no âmbito daquele procedimento de divergências, a Requerida concluiu que o Requerente *“exerce atividade de consultoria e valor de rendimentos do e-fatura superior”*, determinando a apresentação de uma declaração de substituição *“em face de exercer atividade profissional especificamente prevista no artigo 151.º CIRS”*, proferindo, em 3 de novembro de 2025, decisão final, determinando que: *“Foi elaborado documento de correção com alteração do valor declarado no campo 404 do Quadro 4-A do Anexo B para o campo 403, face ao exercício de atividade profissional especificamente prevista no art.º 151.º do Código do IRS”*.
5. O Requerente procedeu ao integral pagamento do imposto liquidado, dentro do prazo legalmente fixado.

III.2. Factos dados como não provados

Não há factos dados como não provados relevantes para a presente decisão.

III.3. Fundamentação da matéria de facto provada e não provada

1. Na falta de um conceito legal determinado para a aplicação da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, os elementos desenvolvidos pela jurisprudência tributária e civilista são relevantes, nomeadamente na aplicação do conceito de “consultores”. Parece existir acordo quanto à necessidade de recorrer à natureza material e económica da atividade efetivamente exercida para determinar a correspondência com as atividades previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, o que realça a importância da instrução probatória do procedimento que levou ao ato ora impugnado, como àquela produzida nos presentes autos.
2. Relativamente à matéria de facto, o Tribunal não tem de se pronunciar sobre tudo o que foi alegado pelas partes, cabendo-lhe antes selecionar os factos que importam para a decisão da causa e discriminar a matéria provada da não provada, em função da relevância jurídica das várias soluções plausíveis das questões de direito. Os factos dados como provados resultam da análise conjugada dos documentos juntos aos autos, do processo administrativo junto pela Requerida.
3. O *princípio da verdade material* obriga o presente árbitro, como a Administração Tributária, a diligenciar no sentido da descoberta da verdade material, não estando limitada à iniciativa do contribuinte, conforme consta do artigo 58.º da LGT – de onde decorre que o órgão instrutor pode (e deve) utilizar todos os meios de prova admitidos em direito.
4. As exigências probatórias contabilísticas beneficiam de presunção de veracidade e boa-fé, nos termos do artigo 75.º da LGT. Nos termos deste preceito legal, presumem-se verdadeiras as declarações e os dados contabilísticos, quando a contabilidade ou escrita esteja organizada de acordo com a legislação comercial e fiscal; essa presunção cessa se houver omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não reflete a matéria tributável real. Daqui resulta que a instrução documental contabilística é tanto uma exigência da AT como é uma garantia dos contribuintes que limita a atuação administrativa e judicial.

5. Esta garantia significa que o princípio da verdade material não pode, simplesmente, inverter automaticamente o ónus da prova, conforme consta do artigo 74.º da LGT, que estabelece que o ónus dos factos constitutivos dos direitos da AT ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, segundo a regra geral relativa ao ónus da prova do artigo 342.º do CC e do artigos 74.º da LGT, onerando quem invoca o direito nos presentes autos.

V. DO DIREITO

1. Na definição do Direito aplicável ao presente caso, deve atender-se ao tipo de funções e tarefas efetivamente exercidas, e não a aproximações a categorias formais, vagas e abrangentes, considerando natureza material e económica da atividade efetivamente exercida para determinar a correspondência com alguma das atividades previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, na falta de um conceito legal determinado.
2. A jurisprudência tem rejeitado uma interpretação extensiva das categorias profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS, não admitindo que atividades apenas próximas ou funcionalmente conexas sejam reconduzidas a profissões ali especificamente enumeradas - assim, um “*instrutor de artes marciais*” não pode, para estes efeitos, ser reconduzido à categoria de “*professor*” (Decisão do CAAD de 19.09.2022, proc. n.º 12/2022-T); a atividade de “*árbitro*” não é subsumível à categoria de “*desportista*” (Acórdão do Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de 09.12.2020, proc. n.º 092/19.9BALSb); e a prestação de determinados serviços de assessoria não pode, apenas pela proximidade funcional entre conceitos, ser qualificada como atividade de “*consultor*” (Decisão do CAAD de 16.02.2023, proc. n.º 355/2022-T).
3. 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” e, para efeitos

interpretativos, o teor da CAE 70220 de “atividades de consultoria, orientação e assistência operacional” não se pode substituir ao código CIRS “1312 – Consultores”, mais restrito, cujas atividades, repita-se, não são expressamente definidas.

Assim sendo, conforme a Decisão arbitral de 19.09.2022, no Proc. 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”.

4. As questões suscitadas em torno da distinção entre “interpretação extensiva” e a “analogia”, como traçou o Ac. do STA, no Processo n.º 092/19.9BALSb, de 9 de dezembro, não excluem também aquelas suscitadas a propósito do cumprimento do *princípio da legalidade*, consagrado no número 2 do artigo 103.º da Constituição, que não foram suscitadas nos presentes autos, antes impõe maior cuidado na instrução probatória de qualquer das decisões aqui em causa.

Assim, o Acórdão proferido no Processo n.º 092/19.9BALSb, de 9 de dezembro de 2020, no qual se concluiu, de forma inequívoca, que *“não se pode senão concluir que o coeficiente de 0,75 só pode ser aplicado às atividades concreta e indubitavelmente previstas naquela tabela, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às atividades aí não especificamente previstas”* (sublinhado acrescentado).

Nos presentes autos, encontra-se, precisamente, em causa a concretização factual do conceito normativo “consultores” concreta e indubitavelmente aplicável aos factos aqui apresentados e dados como provados.

5. Para este efeito, na falta do referido conceito legal determinado sobre as atividades desenvolvidas pelos “consultores” para os efeitos da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, ambas as partes se valem do Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação do Porto, de 25.02.2021,

no processo n.º 45388/19.5YIPRT.P1, citado na Decisão do CAAD, no processo n.º 423/2022-T, de 10 de abril de 2023, que parece aqui de acolher:

“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”

6. Invoca o Requerente o estabelecimento de “obrigações de resultado” no contrato celebrado, em 1 de abril de 2024, com a sociedade B... GmbH como contrato de prestação de serviços, valendo da fundamentação da mesma decisão do CAAD referida no § anterior:

“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”, concluindo-se que “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” (sublinhado acrescentado).

7. Da factualidade dada como provada não se verifica nenhum dos elementos referidos no § anterior – as obrigações de resultado terão, necessariamente, uma expressão externa à relação entre os dois contratantes, de outra forma são apenas obrigações resultantes do contrato celebrado. Para que as obrigações de resultado sejam relevantes na desqualificação do contrato submetido a apreciação como relativo a prestação de serviços de “consultores”, seria esclarecedor a previsão de um sistema de aferição do cumprimento desses resultados externos e concomitante responsabilidade (como referido pela Requerida no § 25 da sua Resposta). Não se encontram no clausulado do contrato apresentado pelo Requerente quaisquer obrigações compatíveis com esta caracterização, referido a obrigações de “Implementar”, “Executar”, “Monitorizar e consolidar”, “Participar”, “Compilar”, “Priorizar” e “Medir”, nem noutros elementos probatórios juntos, pelo que não se encontra suficientemente provado o que vai alegado pelo Requerente.
8. Não se pode também, simplesmente, subsumir o conceito legal de “consultoria” numa categoria geral de “assessoria”, nem o exercício pode ser o inverso, valendo-se da já referida Decisão do CAAD, de 16.02.2023, no Proc. nº 355/2022-T. À partida, este é o resultado necessário da consideração da regra geral de interpretação que obriga o intérprete a não confundir onde o legislador distinguiu. Além disso, o afastamento da atividade de “consultores” para os efeitos da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, só se dará pela suficiente instrução probatória que permita distinguir estes dois conceitos, um ónus que impende sobre o Requerente que alega esse direito, segundo a regra geral do ónus da prova dos artigos 74.º da LGT e 342.º do CC – o que sucedeu na referida Decisão do CAAD, referida a contrato de “assessoria” celebrado com pessoa coletiva pública, para apoiar a atividade de eleito local, como um Vereador Municipal, sujeito às diferentes

formas de contingência referidas na mesma decisão arbitral, mas não se encontra suficientemente documentado no presente caso.

9. Na falta de elementos probatórios necessários, não se pode presumir outra solução, nem a AT terá discricionariedade que admita solução diferente do enquadramento efetuado na categoria de “consultores” para os efeitos da Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, que aprova a tabela de atividades do artigo 151.º do Código do IRS, razão pela qual não há razão para anular o ato impugnado.

VI. DOS JUROS INDEMNIZATÓRIOS

1. Perante esta decisão, não há condenação da Requerida quanto ao pedido de juros indemnizatórios.

VII. DA DECISÃO

Termos em que se decide neste Tribunal Arbitral julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral e, em consequência:

- a) Não anular a liquidação de IRS, com o n.º 2025 ..., referente ao período de tributação de 2024,
- b) Condenar o Requerente no pagamento das custas processuais apuradas.

VIII. VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 19.477,52 € (dezanove mil, quatrocentos e setenta e sete euros e cinquenta e dois cêntimos, nos termos da alínea a) do número 1 do artigo 97.º-A do

CPPT, aplicável por força das alíneas a) e b) do número 1 do artigo 29.º do RJAT e do número 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

IX. CUSTAS

Fixa-se o valor da taxa de arbitragem em 1.224,00 € (mil duzentos e vinte e quatro euros), nos termos da Tabela I do Regulamento das Custas dos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente, nos termos do número 2 do artigo 12.º e dos números 4 do artigo 22.º, ambos do RJAT, e do número 5 do artigo 4.º do citado Regulamento.

Notifique-se.

CAAD, 06 de outubro de 2026

O Árbitro,

(Ricardo Sousa da Cunha)