

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 704/2019-T**

**Tema: IRS de 2018; Rendimentos da actividade de árbitro de futebol; Alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS e tabela anexa ao artigo 151º do CIRS.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

### **I – RELATÓRIO**

- a) Em 21 de Outubro de 2019 o Requerente, **A...**, NF ..., residente na..., n.º..., ...-..., Braga, veio deduzir pedido de pronúncia arbitral (PPA), ao abrigo do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT), pedindo que seja “*declarada ilegal a liquidação de imposto feita pela Requerida, (com data de 2019-05-16 com o nº 2019...) referente aos rendimentos obtidos ... no ano de 2018 e declarados no ano de 2019, no seu anexo B, auferidos na qualidade de árbitro e, em consequência, ser a Requerida condenada a aplicar o coeficiente de 0,35 aos rendimentos auferidos na qualidade de árbitro de futebol, devendo a Requerida ser condenada a aceitar que esse rendimentos sejam declarados no campo 404, do anexo B da declaração de IRS*”.
- b) O Requerente insurge-se ainda contra a decisão de indeferimento da reclamação graciosa nº ...2019... que deduziu contra liquidação de IRS, por estarem em desconformidade com a alínea c) do nº 1 do artigo 31º do Código do IRS, resultando que o reembolso de IRS deveria ser de 6 838,19 euros e não de 2 908,58 euros, como ocorreu.
- c) É demandada a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA**, adiante designada por AT ou Requerida;
- d) O pedido de constituição do TAS foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à AT no dia 21-10-2019.

- e) Pelo Conselho Deontológico do CAAD foi designado árbitro o signatário desta decisão, tendo sido notificadas as partes em 10.12.2019, que não manifestaram vontade de recusar a designação, nos termos do artigo 11.º n.º 1 alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.
- f) O Tribunal Arbitral Singular (TAS) encontra-se, desde 13 de Janeiro de 2020, regularmente constituído para apreciar e decidir o objeto deste dissídio (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) e 30.º, n.º 1, do RJAT).
- g) A fundamentar o pedido, o Requerente alega a seguinte factualidade:
- i *“é árbitro de futebol, pertencente aos quadros da Federação Portuguesa de Futebol ... estando inscrito na Autoridade Tributária com o código CAE 93192 (Outras actividades desportivas)” e quanto aos rendimentos auferidos em 2018 “declarou os rendimentos que auferire na sua actividade de árbitro de futebol ... no campo 404, do quadro 4, do anexo B”;*
  - ii *No entanto a Requerida “não concordou que os rendimentos do Requerente, auferidos na qualidade de árbitro de futebol, tivessem sido declarados no campo 404, do quadro 4, do anexo B da declaração de IRS, tendo, em consequência, notificado o Requerente para ... declarar os rendimentos no ... campo 403, do já aludido quadro e anexo B”, sendo que “a declaração dos rendimentos de árbitro de futebol no campo 403 implica que a esses rendimentos seja aplicado um coeficiente tributário de 0,75”.*
  - iii *“De forma a suprir a divergência criada pela Requerida, o Requerente alterou a sua declaração de IRS, declarando os seus rendimentos de árbitro de futebol no campo 403”, resultando que “declarando os rendimentos no quadro 404, o ora Requerente iria ter uma devolução de IRS no valor de €6.838,19,... ao invés do valor de €2.908,58 que acabou por lhe ser devolvido ... o que significou uma diferença de €3.929,61”;*
  - iv *Conclui o Requerente que “a actividade de árbitro de futebol não se encontra prevista especificamente na tabela 151.º do CIRS, porquanto o código 1323 (Desportistas), não lhe é enquadrável”. “O princípio da tipicidade específica,*

*como vertente do princípio da legalidade, próprio do Direito Fiscal, exige a enumeração taxativa dos factos ou realidades tributárias”,*

- v *“Com efeito, a actividade de árbitro de futebol, plasmada na prestação de serviços de “outras actividades desportivas”, com o código CAE 93192, não encontra previsão típica e expressa na tabela anexa ao artigo 151.º do CIRS”, daqui resultando que “... não encontrando previsão típica e expressa nesta tabela, em Direito Fiscal não se admite interpretações extensivas que permitam o enquadramento de outras actividades, concretamente “outras actividades desportivas”,*
- vi *Invoca o Requerente, em seu favor, o sentido das decisões arbitrais CAAD Processo nº 510/2017-T e CAAD Processo nº 107/2016-T.*

h) Notificada a Requerida, respondeu em 11.02.2020 e juntou o PA.

i) A Requerida defendeu-se arguindo uma questão prévia, invocando uma excepção e por impugnação, referindo o seguinte:

- i **Questão prévia** – Uma vez que o Requerente atribuiu ao processo o valor de 3 929,61 euros, a Requerida com base no artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por remissão do artigo 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), refere que *“quando seja impugnada a liquidação, o valor do processo é o da importância cuja anulação se pretende”,* concluindo que *“atendendo a que o Requerente pretende a anulação da liquidação n.º 2019..., no valor de € 2.908,59, deve ser este o valor do processo,, pelo que deve o mesmo ser reduzido”.*
- ii **Da incompetência do Tribunal em razão da matéria e da hierarquia** – Diz a Requerida que: *“O que se confronta aqui é o enquadramento dos rendimentos*

*da atividade de árbitro da categoria B no campo 403 e não no campo 404, como o Requerente pretende”. “O ato sindicado não integra o elenco potencial dos atos de fixação de matéria tributável ou matéria coletável na medida em que não aplica um conjunto de fatores, objetivos ou subjetivos, que conduzam à liquidação do correspondente tributo, localizando-se, antes, a “montante” da fixação da matéria tributável”.*

- iii *“O Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária de alteração do enquadramento dos rendimentos da categoria B, da atividade de árbitro de futebol. Este procedimento de “enquadramento fiscal” sendo prejudicial relativamente ao “ato de liquidação” propriamente dito, não se confunde, no entanto, com o ato de fixação da matéria tributável”.*
- iv *“O pedido tão só concretiza a declaração de erro da Administração Tributária no enquadramento dos rendimentos no campo 403 e não no campo 404, o que, tendo em conta a matéria a sindicar, não é suscetível de resolução por via arbitral”,*
- v *Concluindo que o “meio próprio para impugnar estes atos, que não comportam a apreciação da legalidade de atos de liquidação e que também não são atos de fixação da matéria tributável ou da matéria coletável não é a impugnação judicial, mas sim a ação administrativa especial (alínea p), do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e artigo 37.º e seguintes do CPTA)”, pelo que “estamos perante um ato da administração tributária que não integra os atos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT, pelo que, deve o Tribunal Arbitral julgar procedente a exceção invocada de incompetência absoluta do foro arbitral, em razão da matéria e, em consequência, rejeitar o pedido de pronúncia arbitral, absolvendo a AT da instância”.*
- vi **Por impugnação** – *Refere a Requerida que “na situação em análise, o Requerente exerce a atividade de árbitro de futebol, pelo que, para efeitos de IRS, a sua atividade está enquadrada na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS”*

e daqui retira a conclusão de que *“a atividade de árbitro de futebol consubstancia uma prestação de serviços especificamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, sob o código “1323 – Desportistas””*.

vii E acrescenta que *“o código “1323 – Desportistas” é abrangente e engloba, para além de atletas, todos os agentes desportivos envolvidos em atividades desportivas”*. *“Assim, atendendo a que os rendimentos do Requerente provêm de atividade especificamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, tais rendimentos enquadram-se na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS”*. *“Consequentemente são inscritos no campo 403 do quadro 4 A da declaração de rendimentos – modelo 3, e a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,75, previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS”*.

viii A Requerida segue o entendimento expresso na informação vinculativa nº 920/2018 de 02.05.2018, concluindo que: *“... os rendimentos auferidos pelo Requerente provêm de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, não restando dúvidas que os mesmos se enquadram na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS e, consequentemente, devem ser inscritos no campo 403 do quadro 4 A do anexo B da declaração de rendimentos – modelo 3 e a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente 0,75 previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS”*.

ix Invoca em seu favor a decisão CAAD nº 421/2019-T.

j) O Requerente não apresentou alegações escritas.

k) Notificado para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pela AT, veio referir por requerimento de 27.02.2020, que *“... nada tem a opor que o valor do processo seja o indicado pela Requerida, um vez que, por lapso do Requerente foi indicado um valor não correcto, pelo que requer a ... devida correcção, passando o valor da causa a ser de €2.908,59”*.

- l) Relativamente à excepção invocada pela AT refere que “... o que se pretende nos presentes autos, como o Requerente deixou bem expresso no seu petítório, é que seja declarada a ilegalidade de um acto de liquidação de imposto, concretamente o IRS do Requerente, submetido em 2019, mas referente aos rendimentos auferidos me 2018. O que trará apenas, por consequência, a aplicação do coeficiente de 0,35 aos rendimentos auferidos pelo Requerente na qualidade de árbitro de futebol. O pedido não é aplicação do coeficiente de 0,35 aos rendimentos auferidos. Nem tão pouco que os rendimentos sejam declarados no anexo B, quadro 4 A, campo 404. Tudo isto será uma decorrência do pedido feito pelo Requerente”.
- m) E conclui: “o que se impugna é o cálculo ilegal que a Requerida fez à liquidação de IRS do Requerente, e que resultou na errada liquidação de imposto calculado pela Requerida, com uma consequente nota de liquidação ilegal”.
- n) A Requerida apresentou alegações escritas em 02 de Março de 2020, reiterando o que já havia referido em sede de Resposta ao PPA, quanto à excepção e quanto à impugnação.

## II – SANEAMENTO

- a) As partes são legítimas, gozam de personalidade jurídica e de capacidade judiciária e estão representadas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do RJAT e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).
- b) *Tempestividade* - o pedido de pronúncia arbitral foi apresentado no CAAD em 21 de Outubro de 2019. O Requerente impugna o acto de indeferimento expresso de reclamação graciosa que deduziu contra a liquidação aqui em causa, decisão que lhe foi notificada por ofício datado de 18 de Setembro de 2019.
- c) A AT não alegou a extemporaneidade da apresentação do pedido. A notificação do acto impugnado ocorreu necessariamente em data posterior à data que consta do ofício de notificação, não se contando o dia do recebimento do mesmo. Assim, nos termos

conjugados dos artigos 102º, nº 1, alínea b), do CPPT e 10º, nº 1, alínea a), do RJAT, o pedido de pronúncia arbitral configura-se como sendo tempestivo.

d) O processo arbitral não padece de nulidades.

**Cumpre apreciar.**

### III - MÉRITO

#### III-1- MATÉRIA DE FACTO

##### **Factos considerados provados**

Considera-se como provada a seguinte matéria de facto:

- a) Com referência ao ano de 2018, o Requerente exerceu a atividade de árbitro de futebol, pertencente aos quadros da Federação Portuguesa de Futebol, tendo declarado início de atividade em 2017-01-10 com o CAE 93192 – “outras atividades desportivas”, e optado pelo regime simplificado de tributação relativamente aos rendimentos da categoria B – **conforme artigos 1º e 2º do PPA e artigo 2º da Resposta da AT ao PPA;**
- b) O Requerente apresentou a declaração de rendimentos modelo 3 de IRS, referente a 2018, e inscreveu os rendimentos provenientes do exercício da atividade de árbitro de futebol no anexo B, quadro 4A, campo 404, campo este reservado a “Rendimentos de prestação de serviços não previstos nos campos anteriores” – **conforme nºs 3 e 4 do PPA e artigo 3º da Resposta da AT ao PPA;**
- c) Com data de 26.04.2019, a AT enviou uma notificação ao Requerente referindo que “*a declaração de rendimentos relativa ao ano de 2018, com a identificação ..., foi selecionada para análise por ter(em) sido detectada(s) a(s) seguinte(s) situação(ões): “necessidade de comprovação do tipo de rendimentos declarados, considerando códigos de atividade declarados ou patentes em cadastro”*”

...

---

*Decorrido o prazo mencionado, sem a regularização da situação detetada, o procedimento prosseguirá para correção dos valores declarados” – conforme nºs 5 e 6 do PPA e documento nº 2 junto com o PPA;*

- d) A AT notificou o Requerente de que os rendimentos auferidos pelo exercício da atividade de árbitro de futebol deveriam ser declarados no campo 403 do quadro 4 A, do anexo B, e não no campo 404 – **conforme nº 5 da Resposta da AT ao PPA;**
- e) Em 26.05.2019, o Requerente, para suprir a divergência, entregou uma declaração de substituição nº..., declarando os rendimentos de árbitro de futebol no campo 403, do quadro 4A do Anexo B, dando origem à liquidação aqui impugnada nº 2019..., de que resultou um montante a reembolsar de 2 908,59 euros – **conforme nº 14 do PPA, documentos nºs 5 e 6 em anexo ao PPA e nºs 6 e 7 da Resposta da AT ao PPA;**
- f) O Requerente por não concordar com a liquidação atrás referida, apresentou a reclamação graciosa nº ...2019..., que veio a ser indeferida por despacho de 18.09.2019, notificado por ofício com a mesma data – **conforme nº 17 do PPA, documento nº 7 junto com o PPA e nº 8 da Resposta da AT ao PPA;**
- g) Consta da fundamentação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, nomeadamente o seguinte: “... a Autoridade Tributária tem o entendimento de que a atividade de árbitro consubstancia uma prestação de serviço especificadamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151º do CIRS, sob o código 1323 — Desportistas. Trata-se de um código abrangente que engloba, para além dos atletas, todos os agentes desportivos participantes nas atividades desportivas — e que, na declaração de IRS, encontra-se enquadrada no campo 403.

*A posição da AT consta de uma informação vinculativa para os serviços (processo 320/2018, com despacho concordante da Subdiretora-Geral do IR, de 2018-05-02 - este processo refere-se a um árbitro de futsal e deve ser também aplicável aos árbitros de “futebol 11”).*

*Este entendimento, de resto, parece-nos que está sustentado pela referência aos árbitros no código CAE 93192: na sua descrição, lê-se que "compreende as atividades de: atletas, cronometristas e de outros desportistas independentes; ... ". Ou seja, sendo os árbitros considerados desportistas, a sua actividade não carece de valoração*

---

*subjectiva ou pessoal do órgão de aplicação (estamos perante um conceito determinado), e consta especificadamente dê tabela do artigo 151º do CIRS (com o código 1323 — Desportistas)” – conforme documento nº 7 em anexo ao PPA e página 12 do PA junto pela AT;*

- h)** Em 21 de Outubro de 2019 a Requerente entregou no CAAD o presente pedido de pronúncia arbitral (PPA) – **registo de entrada no SGP do CAAD do pedido de pronúncia arbitral.**

### **Factos considerados não provados**

Não existe outra factualidade alegada que não tenha sido considerada provada e que seja relevante para a composição da lide processual.

### **Fundamentação da fixação da matéria de facto**

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

Deste modo, os factos pertinentes para o julgamento da causa são escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, a qual é estabelecida em atenção às várias soluções plausíveis da(s) questão(ões) de direito (conforme anterior artigo 511.º, n.º 1, do CPC, correspondente ao atual artigo 596.º, aplicável ex vi do artigo 29.º, n.º 1, alínea e), do RJAT).

Assim, tendo em consideração as posições assumidas pelas partes e a prova documental junta, consideraram-se provados, com relevo para a decisão, os factos acima elencados, indicando-se, por cada ponto levado à matéria de facto assente, os meios de prova que se consideraram relevantes, como fundamentação.

### III-2- DO DIREITO

#### III-2-1 - Quanto ao mérito

##### A) O texto da lei cuja aplicação está aqui em causa.

Referem os artigos 31º n.º 1 alíneas b) e c); 112º e 151º, todos do Código do IRS:

##### *Artigo 31.º*

##### *Regime simplificado*

*1 - No âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação dos seguintes coeficientes:*

*a) - ...*

*b) - 0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º;*

*c) - 0,35 aos rendimentos de prestações de serviços não previstos nas alíneas anteriores;*

##### *Artigo 112.º*

##### *Declaração de início de atividade, de alterações e de cessação*

*1 - Antes de iniciar alguma atividade suscetível de produzir rendimentos da categoria B, deve o sujeito passivo apresentar a respetiva declaração de início num serviço de finanças, em impresso de modelo oficial.*

*2 - ...*

*3 - ...*

*4 - Quando o serviço de finanças recetor disponha dos meios informáticos adequados, as declarações referidas nos números anteriores podem ser substituídas pela declaração verbal, efetuada pelo sujeito passivo, de todos os elementos necessários ao registo e início de atividade, à alteração de dados constantes daquele registo e à cessação de atividade, sendo estes*

---

*imediatamente introduzidos no sistema informático e confirmados pelo declarante, após a sua impressão em documento tipificado.*

*5 - O documento tipificado nas condições referidas no número anterior substitui, para todos os efeitos legais, as declarações referidas nos n.ºs 1 a 3.*

*6 - O documento comprovativo do início de atividade, das alterações ou da cessação é o documento tipificado, consoante os casos, processado após a confirmação dos dados do declarante, autenticado com a assinatura do funcionário recetor e com aposição de vinheta do técnico oficial de contas que assume a responsabilidade fiscal do sujeito passivo a que respeitam as declarações, quando seja adotada contabilidade organizada.*

*7 - As declarações referidas nos n.ºs 1 a 3 podem ser enviadas por transmissão eletrónica de dados.*

*8 - ...*

#### *Artigo 151.º*

##### *Classificação das atividades*

***As atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas**, para efeitos deste imposto, **de acordo com** a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, **ou de acordo com** os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.*

\*\*\*

No anexo I da tabela de actividades do artigo 151º do CIRS, aprovada pela Portaria nº 1011/2001, de 21 de Agosto, consta:

***1323 – Desportistas***

***1519 – Outros prestadores de serviços.***

\*\*\*

O Anexo a que alude o artigo 2º do CAE REV-3 (Decreto-Lei 381/2007, de 14.11) na Secção R – Actividades artísticas, de espectáculos e recreativas, refere

***93 192 – Outras actividades desportivas, N. E.***

---

*Compreende as actividades de: produtores e promotores de acontecimentos desportivos com ou sem instalações; promoção de eventos desportivos; atletas, árbitros, cronometristas e de outros desportistas independentes; estábulos, canis e garagens, relacionados com a actividade desportiva; apoio à pesca e caça recreativas e desportivas; e dos guias de montanha. Inclui a gestão de zonas de caça e pesca.*

*Não inclui:*

- Actividades de caça com fim lucrativo (01701);*
- Aluguer de equipamento desportivo (77210);*
- Actividades das escolas desportivas (85510);*
- Actividades dos instrutores e treinadores individuais (85510);*
- Organização de manifestações desportivas por clubes (93120);*
- Actividades das infra-estruturas de praias (93294);*
- Exploração de portos de recreio (93292).*

\*\*\*

O nº 1 do artigo 48º da Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto (LBAFD) refere o seguinte: “O regime fiscal para a tributação dos agentes desportivos é estabelecido de modo específico e, no caso dos praticantes desportivos, de acordo com parâmetros ajustados à natureza de profissões de desgaste rápido”.

### **B) Quanto à questão prévia: alteração do valor do processo**

O Requerente atribuiu ao processo o valor de 3 929,61 euros.

A afigura-se a este TAS que o fez de forma correcta, face à causa de pedir e ao pedido, uma vez que alegou e demonstrou ser esse o valor que está em causa, comparando o valor do reembolso que lhe foi feito (face à liquidação impugnada em resultada da declaração de

---

substituição) e aquele que entende que deveria receber (que resultava da primeira declaração de IRS), cumprindo o regime da alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT.

Muito embora o Requerente tenha referido no requerimento de 27.02.2020, que “... *nada tem a opor que o valor do processo seja o indicado pela Requerida, uma vez que, por lapso do Requerente foi indicado um valor não correcto, pelo que requer a V. Ex.ª a devida correcção, passando o valor da causa a ser de €2.908,59*”, a verdade é que este TAS está vinculado a decidir segundo o direito constituído, sendo matéria em que as partes não dispõem do poder de transigir, sendo certo que, qualquer dos valores (o inicial e o ora proposto), a ser fixado pelo TAS, acarreta sempre o mesmo montante, em termos da taxas de arbitragem e de valor das custas finais, segundo a Tabela I do RCPAT.

Referiu o Requerente “*de forma a suprir a divergência criada pela Requerida, o Requerente alterou a sua declaração de IRS, declarando os seus rendimentos de árbitro de futebol no campo 403*”, resultando que “*declarando os rendimentos no quadro 404, o ora Requerente iria ter uma devolução de IRS no valor de €6.838,19,... ao invés do valor de €2.908,58 que acabou por lhe ser devolvido em sede de IRS ... o que significou uma diferença de €3.929,61*”.

A AT refere que “*atendendo a que o Requerente pretende a anulação da liquidação n.º 2019..., no valor de € 2.908,59, deve ser este o valor do processo, pelo que deve o mesmo ser reduzido*”.

Ora tal não se configura corresponder à realidade (1) em primeiro lugar porque o valor da liquidação impugnada corresponde ao valor da colecta líquida de IRS apurada que é de 7 755,41 euros (conforme certidão que constitui o documento nº 5 em anexo ao PPA) (2) depois a impugnação deduzida é parcial, ou seja, tem a ver com o valor de 3 929,61 euros.

Improcede, pois, a questão prévia suscitada pela AT, uma vez que o valor atribuído ao processo pelo Requerente, compagina-se com o regime da alínea a) do nº 1 do artigo 97ºA do CPPT.

### **C) Da incompetência do Tribunal em razão da matéria e da hierarquia**

Refere a Requerida que:

- O que se confronta aqui é o enquadramento dos rendimentos da atividade de árbitro da categoria B, no campo 403 e não no campo 404, como o Requerente pretende.
- O Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão da Administração Tributária de alteração do enquadramento dos rendimentos da categoria B, da atividade de árbitro de futebol.
- Este procedimento de “enquadramento fiscal” sendo prejudicial relativamente ao “ato de liquidação” propriamente dito, não se confunde, no entanto, com o ato de fixação da matéria tributável.

Por seu turno, o Requerente em resposta à alegada exceção, refere que

- O que se pretende nos presentes autos, é que seja declarada a ilegalidade de um acto de liquidação de imposto, concretamente o IRS do Requerente, submetido em 2019, mas referente aos rendimentos auferidos me 2018.
- O pedido não é de aplicação do coeficiente de 0,35 aos rendimentos auferidos, nem tão pouco que os rendimentos sejam declarados no anexo B, quadro 4 A, campo 404. Tudo isto será uma decorrência do pedido feito pelo Requerente.
- O que se impugna é o cálculo ilegal que a Requerida fez à liquidação de IRS do Requerente, e que resultou na errada liquidação de imposto calculado pela Requerida, com uma conseqüente nota de liquidação ilegal.

De facto, o que o Requerente pede ao TAS, está bem claro no n° 18 do PPA, onde identifica a decisão de indeferimento da reclamação graciosa como alvo imediato do seu dissentimento e bem assim a nota de liquidação de IRS, como alvo mediato, imputando-lhes a desconformidade com o regime do artigo 151° do CIRS (n°s 21 e 22 do PPA) e com o regime da alínea c) do n° 1 do artigo 31° do CIRS (n° 28 do PPA).

Improcede, pois, a alegada excepção, uma vez que o que o que neste processo está em causa, face ao teor do PPA, é a legalidade da liquidação de IRS e bem assim da decisão que recaiu sobre a reclamação graciosa.

**C) Apreciação da questão de fundo, face aos factos provados.**

Para a solução da questão de fundo, este TAS considera que é essencial a factualidade provada, sobretudo o que o que consta da alínea a) da matéria de facto assente:

- Com referência ao ano de 2018, o Requerente exerceu a atividade de árbitro de futebol, pertencente aos quadros da Federação Portuguesa de Futebol, tendo declarado início de atividade em 2017-01-10 com o CAE 93192 – “outras atividades desportivas”, e optado pelo regime simplificado de tributação relativamente aos rendimentos da categoria B.

Os tribunais julgam casos concretos, perante os concretos factos provados que sustentam a aplicação do direito a um determinado caso concreto. Não se trata de um qualquer exercício académico.

Para além das normas fiscais em si, é consabido que, quanto aos modelos oficiais de declarações fiscais, deve considerar-se que consagram, em si mesmo, a correcta leitura da lei fiscal. Até porque são aprovados por actos legislativos.

Será relevante abordar três aspectos, para depois se encontrar a solução mais assertiva e prudente para o litígio aqui em causa, a saber:

1. A declaração de início de actividade – artigo 112º do CIRS;
2. A interligação entre o Anexo B do Modelo 3 do IRS com a declaração de início de actividade;
3. O artigo 151º do CIRS e a codificação constante da tabela anexa *versus* a codificação do CAE. A Lei de Bases do Sistema Desportivo.

## A declaração de início de actividade – artigo 112º do CIRS

O Modelo 1886 da INCM em vigor desde 2007 (declaração de inscrição no registo/início de actividade, que dá cumprimento ao nº 1 do artigo 112º do CIRS) no quadro 10 refere o seguinte:

10 USO EXCLUSIVO DOS SERVIÇOS	
<b>ENQUADRAMENTO DEFINIDO PELO SF EM IR:</b>	
• Regime Simplificado (art. 28.º do CIRS ou art. 53.º do CIRC) .....	<input type="checkbox"/> 18 <span style="float: right;">Por opção</span>
• Reg. de Contabilidade Organizada (art. 28.º do CIRS) .....	<input type="checkbox"/> 19 <input type="checkbox"/> 21
• Reg. Ger. de Det. do Lucro Tributável (art. 53.º do CIRC) .....	<input type="checkbox"/> 20 <input type="checkbox"/> 22
<b>ENQUADRAMENTO DEFINIDO PELO SF EM IVA:</b>	
• Regime Especial de Isenção (art. 53.º) .....	<input type="checkbox"/> 1 <span style="float: right;">Por opção</span>
• Regime Especial dos Pequenos Retalhistas (art. 60.º) .....	<input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 9
• Regime Normal .....	Trimestral .....
	Mensal .....
• Exercício exclusivo de transmissões de bens e / ou prestações de serviços isentas que não conferem o direito à dedução (art. 9.º) .....	<input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 10
• Regimes Especiais de Tributação .....	<input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 11
• Aquisições Intracomunitárias de bens nas condições previstas no campo 8 do quadro 11 ou no campo 4 do quadro 13 .....	<input type="checkbox"/> 5
• Transmissões de bens nas condições previstas no campo 9 do quadro 11 ou no campo 5 do quadro 13 (vendas à distância a particulares) .....	<input type="checkbox"/> 6
• Acto Isolado .....	<input type="checkbox"/> 7 <input type="checkbox"/> 12
• Não Sujeito .....	<input type="checkbox"/> 8 <input type="checkbox"/> 13
Enquadramento a vigorar a partir de .....	<input type="checkbox"/> 14 <input type="checkbox"/> 13
<input type="checkbox"/> 23	
(Carimbo)	15 ANO MÉS DIA
	Cód. de Serviço de Finanças 16
	Data de recepção
	17 ANO MÉS DIA
	N.º de entrada

Por seu turno, nas instruções de preenchimento do quadro 10 da declaração em causa, refere-se o seguinte:

QUADRO 10	ENQUADRAMENTO DEFINIDO PELO SERVIÇO DE FINANÇAS
<p>• Este quadro deverá ser obrigatoriamente preenchido pelo Serviço de Finanças, que nele indicará qual o enquadramento - regime de tributação - (campos 1 a 14, 23 e 18 a 22) resultante dos dados da declaração, bem como a data a partir da qual o mesmo produz efeitos (campo 15). Este enquadramento, definido pelo Serviço de Finanças no momento da sua apresentação, vinculará os Serviços e o sujeito passivo quanto às obrigações estabelecidas para o respectivo regime de tributação nos CIVA, CIRS e CIRC. Por esta razão, todas as dúvidas devem aí ser completamente esclarecidas.</p>	

Ou seja, é o enquadramento definido pelo SF que tem um valor relevante para cristalizar as relações futuras entre a AT e o contribuinte.

Refere-se “*este enquadramento, definido pelo Serviço de Finanças no momento da sua apresentação, vinculará os Serviços e o sujeito passivo quanto às obrigações estabelecidas*”

para o respectivo regime de tributação nos CIVA, CIRS e CIRC. Por esta razão, todas as dúvidas devem aí ser completamente esclarecidas”.

No quadro 8 da declaração de início de actividade devem constar os códigos CAE e/ou os códigos da tabela do IRS, a saber:

08 ACTIVIDADES EFECTIVAMENTE EXERCIDAS					
Se for um Acto Isolado em IVA, assinala: <input type="checkbox"/>		Se não for sujeito passivo de IVA, assinala: <input type="checkbox"/>		ACTIVIDADE PRINCIPAL	
5		6		CAE 1	Tabela CIRS 2
				CAE 3	Tabela CIRS 4
				Descrição	

Feito o enquadramento definido pelo SF, é emitido um documento tipificado, que no caso, como resulta da matéria de facto provada em a) dos factos assentes, por acordo das partes, teve necessariamente o conteúdo que aqui se provou.

### **A interligação entre o Anexo B do Modelo 3 do IRS com a declaração de início de actividade e respectivo documento tipificado.**

O Anexo B do Modelo 3 do IRS, desde logo no quadro 3A, campos 7, 8 e 9, dá seguimento à necessidade de se colocar o código ou códigos de actividade, tal como foram definidos na declaração de início de actividade, a saber:

3 IDENTIFICAÇÃO DO(S) SUJEITO(S) PASSIVO(S)					
Sujeito passivo A - NIF 01			Sujeito passivo B - NIF 02		
A IDENTIFICAÇÃO DO TITULAR DO RENDIMENTO					
Este anexo respeita à actividade de herança indivisa? Sim 03 Não 04 Se assinalou SIM, indique o NIF da herança indivisa					
NIF do titular 05			NIF da herança indivisa 06		
Código da tabela de actividades art.º 151.º do CIRS 07		Código CAE (Rendimentos profissionais, comerciais e industriais) 08		Código CAE (Rendimentos agrícolas, silvícolas e pecuários) 09	

Nas instruções de preenchimento dos referidos campos 7, 8 e 9, esclarece a AT o seguinte:

**Campo 07** - Deve ser inscrito o código da Tabela de Atividades prevista no artigo 151.º do Código do IRS, publicada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, correspondente à atividade exercida. Caso se trate de atividade não prevista nessa Tabela, deve ser preenchido o campo 08 ou 09 com a indicação do Código CAE que lhe corresponda.

Podem ser simultaneamente preenchidos os campos 07, 08 e 09 se forem exercidas, pelo titular dos rendimentos, as diferentes atividades neles referidas.

Ou seja, a indicação de que “*caso se trate de atividade não prevista nessa Tabela, deve ser preenchido o campo 08 ou com indicação do Código CAE que lhe corresponda*”, permite concluir:

- Que o momento da apresentação da declaração de Modelo 3 não é o que define os códigos a indicar, mas sim o momento anterior da apresentação da declaração de início de actividade;
- Se na declaração de início de actividade, a AT não validou a actividade ou actividades declaradas, com um código da Tabela de Actividades previsto na tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, mas sim apenas o código CAE, não deve o contribuinte expressar, depois, nas declarações de rendimentos, mais do que consta do documento tipificado e pela razão de que AT considerou, implícita mas claramente, que não se tratava de actividade prevista nessa Tabela.

Consequentemente, em consonância com os códigos de actividade que constam da declaração de início de actividade, o Anexo B do Modelo 3 do IRS no quadro 4A (rendimentos brutos obtidos em território nacional), distingue:

- No campo 403 – os rendimentos de actividades profissionais especificadamente previstas na Tabela do artigo 151º do CIRS;
- No campo 404 – os rendimentos de prestações de serviços não previstos nos campos anteriores.

Também em consonância com os códigos de actividade que constam da declaração de início de actividade, as instruções de preenchimento do Anexo B do Modelo 3 do IRS no quadro 4A, campos 403 e 404, referem:

**Campo 403** - Destina-se à indicação dos rendimentos auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços que tenha enquadramento na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, independentemente de a atividade exercida estar classificada de acordo com a Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE), do Instituto Nacional de Estatística, ou de acordo com os códigos na tabela de atividades prevista no artigo 151.º do Código do IRS e aprovada pela Portaria n.º 1011/2001, de 21 de agosto, **mas com exclusão da atividade** com o código “1519 - Outros prestadores de serviços”.

**Campo 404** - Destina-se à indicação das demais prestações de serviços não incluídas nos campos 402 e 403.

Para que esta indicação quanto ao campo 403 tenha coerência (com a declaração de início de atividade e com as instruções de preenchimento do quadro 3A, campos 7, 8 e 9) e face ao valor vinculante, nas relações entre a AT e o sujeito passivo do conteúdo das declarações de início de atividade; quando ocorram situações em que a atividade não tenha sido classificada, inicialmente, na declaração de início pela AT, segundo a tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, terá que considerar-se que a atividade cabe ou caberia na exclusão do campo 403, sendo os rendimentos declarados no campo 404, como se constasse no registo o código “1519 – outros prestadores de serviços”, uma vez que é o código onde cabem todas as situações não enquadradas em situações específicas.

Aliás, é o que parece resultar do elemento irremovível do artigo 151º do CIRS (a sua letra), como a seguir se vai demonstrar.

### **O artigo 151º do CIRS e a codificação constante da tabela anexa *versus* a codificação da CAE. A Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto.**

Será necessário levar a efeito uma leitura do artigo 151º do CIRS, em conformidade com o seu elemento irremovível, a sua letra. Com efeito, o elemento literal da norma é sempre o mais relevante, por ser delimitador da atividade interpretativa. A letra é um elemento irremovível da interpretação, ou um “limite da busca do espírito”.

Refere o Artigo 151.º do CIRS que *“as atividades exercidas pelos sujeitos passivos do IRS são classificadas, para efeitos deste imposto, de acordo com a Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade (CAE), do Instituto Nacional de Estatística,*

*ou de acordo com os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.”*

Ou seja, há duas formas distintas de classificar as actividades exercidas pelos sujeitos passivos de IRS:

- de acordo com a Classificação das Actividades Económicas Portuguesas por Ramos de Actividade (CAE),
- *ou* de acordo com os códigos mencionados em tabela de atividades aprovada por portaria do Ministro das Finanças.

O legislador escolheu a conjunção coordenativa alternativa ou disjuntiva “ou” e não usou a conjunção coordenativa aditiva “e”, o que há-de ter consequências ao nível da determinação da vontade da lei.

Se o legislador criou na tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, uma actividade “**1323 – Desportistas**”, tal não pode significar, que aí cabem, sem mais, as actividades de todos os “*atletas, árbitros, cronometristas e de outros desportistas independentes*”, conforme código CAE 93 192 – Outras actividades desportivas N.E.

A actividade “**1323-Desportistas**”, face à definição do código “**CAE 93 192 – Outras actividades desportivas N.E.**” abrangerá apenas os “*desportistas independentes*”, mas não, desde logo, todos o que sejam “*árbitros e cronometristas*”.

No caso dos **árbitros de futebol**, que é o que aqui nos ocupa, não vislumbramos suporte seguro na lei que permita concluir, de forma clara, que devam ser considerados “**desportistas**”, para efeitos de integração na actividade “**1323-Desportistas**” da tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, muito embora integrem o leque de entidades que exercem ou estão ligadas à “**actividade desportiva**”, enquanto um dos tipos de **agentes desportivos** que fazem parte do fenómeno desportivo.

---

A Lei de Bases do Sistema Desportivo – LBSD (Lei 1/90, de 13 de Janeiro) o seu Capítulo II, abordava o que se considerava ser “**actividade desportiva**”, sendo relevante o nº 4 do artigo 4º que refere: “*são considerados **agentes desportivos** os praticantes, docentes, treinadores, árbitros e dirigentes, pessoal médico, paramédico e, em geral, todas as pessoas que intervêm no fenómeno desportivo*”.

Também a Lei de Bases do Desporto (Lei nº 30/2004, de 21 de Julho), no seu capítulo IV, mormente no artigo 34º nº 1, apontava no sentido de que só os “*praticantes desportivos*” desenvolvem uma actividade desportiva. Quanto aos árbitros configura-se que eram considerados “*recursos humanos ... que intervêm directamente na realização de actividades desportivas*”, porquanto eram “*elementos que desempenham na competição funções de decisão, consulta ou fiscalização, visando o cumprimento das regras técnicas da respectiva modalidade*” (nº 1 do artigo 33º).

Por último, o regime da Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto – LBAFD (Lei nº 5/2007, de 16,01), na Secção II do Capítulo IV, sob a epígrafe “*agentes desportivos*” parece integrar os árbitros de futebol, na categoria de “*praticantes desportivos*” (artigo 34º), como se infere da sua menção no nº 4 do artigo 40º deste diploma legal. Desde logo, a definição do estatuto de cada tipo de praticante desportivo, face à redacção do nº 1 do artigo 34º da LBAFD, parece ser casuístico, porquanto se refere “*é definido de acordo com o fim dominante da sua actividade*”.

No entanto, a LBAFD tem uma norma específica sobre a tributação dos agentes desportivos que é o nº 1 do artigo 48º, que refere o seguinte:

*“O regime fiscal para a tributação dos **agentes desportivos** é estabelecido de modo específico e, no caso dos **praticantes desportivos**, de acordo com parâmetros ajustados à natureza de profissões de desgaste rápido”.*

Ora, perante várias decisões arbitrais adoptadas no CAAD e indicadas pelas partes, em dois sentidos opostos, não podemos deixar de anotar, desde já, que, ao caso presente e face a esta

orientação da LBAFD, se configura mais assertiva v.g. a decisão adoptada no Processo 540/2017-T, incluindo por força do princípio da legalidade (artigo 106º-2 da CRP) e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra.

Do que se expõe, resultará que este TAS não consegue aderir ao decidido na douta decisão arbitral CAAD nº 421/2019-T, citada pela AT nas alegações, desde logo porque não é possível subscrever a afirmação de que *é desportista* (para efeitos de integração na actividade “1323-Desportistas” da tabela anexa ao artigo 151º do CIRS) aquele que se dedica a uma *actividade desportiva*, por ir contra lei expressa (nº 1 do artigo 48º da LBAFD), porquanto é o conceito amplo de “*agente desportivo*” que surge associado à noção de “*actividade desportiva*” em sentido amplo e não o conceito de “*desportista*”, querendo significar os “*atletas*” na expressão do código “CAE 93 192 – Outras actividades desportivas N.E.”.

Resultará, como atrás se referiu, que a designação da actividade com o código “**1323-Desportistas**” da tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, tendo em conta as actividades que integram o código “CAE 93 192 – Outras actividades desportivas N.E.” poderá abranger os “**desportistas independentes**”, ou seja, os “atletas” que exerçam actividade de forma independente, mas não abrangerá os “árbitros”, muito embora sejam “agentes desportivos” que intervêm directamente na realização de actividades desportivas, porque apenas desempenham, na competição, funções de decisão, consulta ou fiscalização, visando o cumprimento das regras técnicas da respectiva modalidade. É esta a leitura que se compaginará com o nº 1 do artigo 34º e com o nº 1 do artigo 38º, ambos da LBAFD.

Quanto aos árbitros de futebol e quanto aos rendimentos auferidos no âmbito da qualidade de um tipo específico de agente desportivo, de forma independente, restará uma de duas hipóteses (1) ou considerá-los para efeitos de codificação, no início de actividade, apenas com o “CAE 93 192 – Outras actividades desportivas N.E.” (2) ou considerá-los com o “CAE 93 192 - Outras actividades desportivas N.E” e simultaneamente com o código “1519 – Outros prestadores de serviços” segundo a tabela anexa ao artigo 151º do CIRS.

\*\*\*

No caso concreto aqui em julgamento, provou-se que o Requerente, no início da actividade, em 10.01.2017, ficou inscrito com o CAE 93 192 – outras actividades desportivas.

Esta inscrição foi validada pela AT. O Requerente fez constar na sua declaração de rendimentos, como se infere da declaração de substituição, apenas este código de actividade e nem a AT promoveu qualquer procedimento tendo em vista a prévia alteração do código da actividade, expresso no cadastro fiscal de contribuinte.

É a própria AT que reconhece, nas instruções de preenchimento da declaração de início de actividade, que *“este enquadramento, definido pelo Serviço de Finanças no momento da sua apresentação, vinculará os Serviços e o sujeito passivo quanto às obrigações estabelecidas para o respectivo regime de tributação nos CIVA, CIRS e CIRC. Por esta razão, todas as dívidas devem aí ser completamente esclarecidas”*.

Resulta do exposto que a AT, ao exigir uma alteração da declaração de rendimentos do Requerente, em contradição com o código de registo da actividade que antes aceitou e validou, e que foi bem expresso na declaração de rendimentos, agiu em desconformidade com a lei e de certa maneira, agindo de forma contraditória, susceptível de integrar *“venire contra factum proprium”*.

\*\*\*

Mesmo que não fosse como acima se refere, sempre seria de aplicar o que se decidiu no Processo CAAD nº 510/2017-T, a que se adere, por se tratar de um caso em tudo similar e que aqui se reproduz:

*“... não obstante a bondade dos argumentos carreados na Resposta da AT, a verdade é que há princípios fundamentais que em caso algum podemos olvidar no direito tributário, pelo que tendemos a concordar com decisão proferida no Processo 107/2016-T deste CAAD.*

Entendemos, pois que, efetivamente, as regras de interpretação das normas fiscais são exactamente as mesmas que são aplicadas às normas dos outros ramos do direito. «*Na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras e os princípios gerais de interpretação e aplicação das leis*» Mas até por isso, (ou, não obstante), há que ter presente, que em Direito Fiscal vigora o princípio da tipicidade específica, elemento do princípio da legalidade, o que, para o que interessa, exige a enumeração taxativa dos factos ou realidades que, «*dentro de cada tipo genérico do objecto normativo de incidência, são indicados por lei como objecto de incidência*».

Por força do princípio da legalidade previsto no artigo 106º, nº 2, da Constituição da República e dos princípios da tipicidade e determinação em que aquele se desdobra, as normas de incidência têm de **ser pré-determinadas no seu conteúdo, devendo os elementos integrantes da mesma estar formulados de modo preciso e determinado.**

«*A determinação do conteúdo da norma tributária de incidência exclui a utilização de conceitos indeterminados, bem como de conceitos determinados normativos, cuja aplicação ao caso concreto assente em valoração subjectiva ou pessoal do órgão de aplicação, sob pena de ser postergada a segurança jurídica*»

Ora não vemos, que, no sentido referido, as atividades em causa tenham inequívoca e clara constância e previsão, na referida tabela anexa ao artigo 151º do CIRS, ainda que sejam, ou não, relacionadas com qualquer atividade desportiva, pois, quer uma quer outra, não são, notoriamente, elas próprias atividades desportivas, sem mais.

**NESSA MEDIDA E RAZÃO** temos que concordar, como se disse, com a decisão referida, quando refere que (...) *partindo do elemento literal, o resultado da interpretação parece-nos unívoco — o coeficiente de 0,75 é aplicável, apenas, a rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o artigo 151º.*

Não se vê, portanto, como é possível incluir nesse âmbito rendimentos provenientes de atividades que não sejam atividades profissionais especificamente constantes da tabela a que se refere o artigo 151º.

... Sendo a letra da lei o limite máximo da tarefa interpretativa, não é possível concluir que outros rendimentos além desses devem merecer o mesmo tratamento. sobretudo quando o próprio legislador criou. em paralelo a essa categoria específica de rendimentos. uma

---

categoria residual constante da alínea c) do º 1 do artigo 31º do CIRS — onde se incluem os "restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores"™

\*\*\*

Será de concluir que o pedido de pronúncia arbitral merece acolhimento e nessa medida terá que proceder.

#### **IV. DECISÃO**

Termos em que, com os fundamentos expostos, julga-se procedente o pedido de pronúncia arbitral, uma vez que o acto de liquidação, na parte impugnada e bem assim a decisão de indeferimento da reclamação graciosa que contra a mesma foi apresentada, estão em desconformidade com as normas constantes da alínea c) do nº 1 do artigo 31º e 151º, ambos do IRS, nos termos acima indicados e na leitura acima adoptada, pelo que, conseqüentemente:

- Anula-se parcialmente o acto tributário de liquidação de IRS nº 2019..., na parte que resulta do registo de 33 268,40 euros no campo 403 da quadro 4A da declaração de rendimentos referida em e) dos factos provados (valor que deve manter-se no campo 404 do quadro 4A tal como foi inicialmente declarado pelo contribuinte) e de que resultou um valor de imposto a reembolsar de 2 908,59 euros, ficando anulada, também, a decisão de indeferimento da reclamação graciosa citada na alíneas f) e g) dos factos provados.

#### **V - VALOR DO PROCESSO**

Fixa-se o valor do processo em 3 929,61 €, nos termos do artigo 97.º - A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, al. a) do RJAT e do artigo 3.º, n.º 2 do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária (RCPAT).

## VI – CUSTAS

Custas de € 612,00, a suportar pela Requerida, conforme o artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

**Notifique.**

Lisboa, 09 de Março de 2020  
Tribunal Arbitral Singular,

**Augusto Vieira**