

**CAAD:** Arbitragem Tributária

**Processo n.º:** 841/2019-T

**Tema:** IRS – Regime simplificado – Atividade de observador de árbitros desportivos.

## DECISÃO ARBITRAL

### Relatório

1. A..., contribuinte fiscal n.º..., (doravante designado por “Requerente”), residente na Rua ..., n.º..., ...-... ..., apresentou, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 1 do artigo 2.º e no artigo 10.º, ambos do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, i.e., Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (“RJAT”), o pedido de constituição de Tribunal Arbitral com vista à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação números 2019... e 2019... de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”), referente aos anos de 2017 e 2018, nos valores de € 977,86 e € 622,47 respetivamente, emitidos pelo Serviço de Finanças de ... e, bem assim, dos atos de indeferimento das Reclamações Graciosas números ...2019... e ...2019..., apresentados sobre as referidas liquidações de IRS, sendo demandada a Autoridade Tributária e Aduaneira (“Requerida” ou “AT”).

#### A) Constituição do Tribunal Arbitral

2. Nos termos do disposto no n.º 1 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (“CAAD”) designou como árbitro do tribunal singular o signatário, que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável, e notificou as partes dessa designação no dia 10 de dezembro de 2019.

3. Assim, em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, e mediante a comunicação do Senhor Presidente do Conselho Deontológico do CAAD, o Tribunal Arbitral Singular ficou constituído no dia 2 de março de 2020.

*B) História Processual*

4. No pedido de pronúncia arbitral, o Requerente veio deduzir impugnação contra os atos de liquidação de IRS de 2017 e 2018 números 2019... e 2019..., no valor de € 977,86 e € 622,47, emitidos pelo Serviço de Finanças de ..., e, bem assim, contra os atos de indeferimento das Reclamações Graciosas números ...2019... e ...2019..., apresentados sobre as referidas liquidações de IRS.

5. O Requerente alega ser observador desportivo de árbitros de futsal, pertencente aos quadros da Associação de Futebol de ..., estando inscrito na Autoridade Tributária com o código CAE 93192 (Outras atividades desportivas).

6. Neste sentido, e de acordo com o seu entendimento, a referida atividade de observador desportivo não deveria ser tributada de acordo com a alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS, aplicando-se-lhe o coeficiente 0,75, como pretende a AT, mas sim de acordo com a alínea c), uma vez que essa atividade não é enquadrável em nenhuma das atividades constante da tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS.

7. Com efeito, solicitou a anulação das liquidações de IRS que resultaram na aplicação do coeficiente 0,75 aos seus rendimentos, auferidos na qualidade de observador desportivo de árbitro de futebol e declarados no campo 404, do anexo B da declaração de IRS, devendo a Requerida ser condenada a aplicar o coeficiente de 0,35 aos referidos rendimentos e restituir a diferença daí resultante € 782,37.

8. Por sua vez, a Requerida começa por invocar a exceção de incompetência absoluta do tribunal em razão da matéria e da hierarquia, considerando que o ato objeto do litígio não pode ser qualificado como um ato de fixação da matéria tributável que dá origem à liquidação de tributo para efeitos da alínea b), do n.º 1 do artigo 2.º do RJAT.

9. Neste sentido, a Requerida refere que o Requerente pretende a declaração de ilegalidade da decisão da alteração do enquadramento dos rendimentos da categoria B no campo 403, sendo este *“procedimento de “enquadramento fiscal” prejudicial relativamente ao “ato de liquidação” propriamente dito, que não se confunde, no entanto, com o ato de fixação da matéria tributável”*, não sendo suscetível de resolução por via arbitral.

10. Assim, para a Requerida, 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, nos termos da alínea p), do n.º 1 do artigo 97.º do CPPT e artigo 37.º e seguintes do CPTA.

11. No entanto, e sem prescindir da manutenção dos atos de liquidação de IRS que proferiu, a Requerida defendeu-se ainda por impugnação, referindo que os rendimentos do Requerente provêm de atividade especificamente prevista na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, razão pela qual se enquadram na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS.

12. Com efeito, para a Requerida resulta claro que o código “1323 – Desportistas” engloba todos os agentes desportivos envolvidos em atividades desportistas.

13. Por despacho de 6 de Agosto de 2020, o Tribunal Arbitral Singular, ao abrigo do disposto na alínea c) do artigo 16.º do RJAT, decidiu, sem oposição das partes, que não se mostrava necessário promover a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, em resultado da simplicidade das questões em apreço, bem como por considerar que tinha em seu poder todos os elementos necessários para tomar uma decisão clara e imparcial.

14. Decidiu o presente Tribunal Arbitral convidar as partes, querendo, a produzir alegações finais, no prazo de 10 dias, e em conformidade com o n.º 2 do artigo 18.º do RJAT, fixou como prazo limite para a decisão arbitral 1 de setembro de 2020.

15. Na sequência do aludido despacho, o Requerente apresentou alegações escritas, reiterando os argumentos já mobilizados no processo.

16. A Requerida, por sua vez, optou por não produzir alegações finais mantendo-se integralmente o já aduzido na resposta.

C) Saneamento

17. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído e é competente para apreciar as questões indicadas (artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT).

18. O Requerente e a Requerida gozam de personalidade e capacidade judiciárias e têm legitimidade plena (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).

19. A Requerida invoca a exceção de incompetência absoluta do presente tribunal para decidir do pedido do Requerente, alegando que 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.”*

20. No entanto, considera, o presente Tribunal Arbitral, ser integralmente competente para decidir do mérito da causa, nos termos do artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

21. De facto, o que está em causa é a apreciação da legalidade das liquidações de IRS impugnadas pelo Requerente, no sentido de saber se violam ou não o estatuído no artigo 31.º do Código do IRS, conforme se prevê no artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT, pelo que, tal apreciação integra a competência do presente Tribunal.

22. Deve, assim, ser julgada improcedente a exceção de incompetência absoluta invocada pela Requerida.

23. Neste sentido, e uma vez que este processo não padece de qualquer nulidade que prejudique o conhecimento da causa, pode o mesmo prosseguir para a respetiva decisão sobre a matéria de facto e a sua motivação.

## **II. Questão a decidir**

24. A questão a apreciar e a decidir, prende-se com saber se o conceito “Desportistas”, com o CAE 1323 da tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, deve ser interpretado e aplicado de forma a incluir ou não a atividade de observador de árbitro de futsal, para efeitos da aplicação do coeficiente 0,75 previsto no artigo 31.º, n.º 1, b) do Código do IRS, ou, ao invés, será de aplicar o coeficiente 0,35 a que se refere o artigo 31.º, n.º 1, c) do Código do IRS, previsto para outros tipos de rendimentos de prestações de serviços.

## **III. Decisão da matéria de facto e sua motivação**

### A) Factos provados

25. Examinada a prova documental produzida pelas partes, o presente tribunal julga como provados, com relevo para a decisão da causa, os seguintes factos:

26. O Requerente é observador desportivo de árbitros de futsal, pertencente aos quadros da Associação de Futebol de ... .

27. O Requerente está inscrito na Autoridade Tributária e Aduaneira com o CAE 93192 (Outras atividades desportivas).

28. Aquando da entrega anual das suas declarações Modelo 3 do IRS de 2017 e 2018, o Requerente declarou os seus rendimentos no campo 403, do quadro 4, do anexo B, referentes aos rendimentos auferidos em 2017 e 2018.

29. Após ter submetido as referidas declarações de IRS, o Requerente procedeu à substituição das aludidas declarações de IRS.

30. Com efeito, nas declarações de IRS de substituição, o Requerente declarou os seus rendimentos de observador de árbitros no campo 404, no quadro 4, do anexo B da declaração de IRS.

31. As referidas substituições deram origem a procedimentos de divergências por parte da AT, que notificou o Requerente para prestar esclarecimentos relativamente tipo de rendimento declarados.

32. Na sequência dos esclarecimentos prestados pelo Requerente, a AT considerou que os rendimentos auferidos pelo Requerente na qualidade de observador de árbitro, deveriam ter sido inscritos no campo 403 do quadro 4-A, do anexo B, de acordo com a informação vinculativa de 2-05-2018, processo 920/2018.

33. De modo a suprir a divergência apontada pela AT, o Requerente alterou novamente as suas declarações de IRS referentes aos anos de 2017 e 2018, declarando os seus rendimentos de observador desportivo de árbitros de futsal no campo 403.

34. Acontece porém que, declarando os rendimentos no quadro 404, o Requerente iria ter um valor a pagar de € 553,33, referente à declaração de IRS de 2017, e de € 264,63, referente à declaração de IRS de 2018 (cfr. documentos n.º 4 e 5) ao invés do valor de € 977,86 que acabou por ter que pagar em sede de IRS relativo a 2017 e o valor de € 622,47 relativamente a 2018.

35. Assim, a aplicação do coeficiente 0,75 aos rendimentos do Requerente, em vez do coeficiente 0,35, significou uma diferença de € 424,53, no imposto a pagar em 2017 e uma diferença de € 357,84, no imposto a pagar em 2018.

36. Com efeito, o Requerente apresentou reclamações gratuitas contra os atos de liquidação números 2019... e 2019..., reclamações relativamente às quais foram atribuídos os números de processo ...2019... (ano de 2017) e ...2019... (ano de 2018).

37. Como fundamento das aludidas reclamações gratuitas, o Requerente alegou exercer a atividade de observador de árbitros de futsal, atividade que não consta da tabela do artigo 151.º do Código do IRS, pelo que, de acordo com a alínea c) do n.º1 do artigo 31.º do Código do IRS o coeficiente a aplicar nas prestações de serviços que não se encontrem inscritos na lista anexa do artigo 151.º do Código do IRS é de 0,35.

38. Mais alegou que a decisão arbitral do CAAD, referente ao processo n.º 510/2017.T, vem ao encontro do defendido pelo Requerente.

39. Com efeito, o Requerente solicitou a correção da liquidação, com a aplicação do coeficiente de 0,35 em vez de 0,75 aos rendimentos que auferir no exercício da sua atividade de observador de árbitros.

40. A Requerida elaborou proposta de indeferimento da pretensão do Requerente, conferindo prazo para pronúncia em sede de audiência dos interessados.

41. Posteriormente, a Requerida acabou por indeferir definitivamente as reclamações gratuitas, tendo notificado o Requerente de tais atos de indeferimento em 11/11/2019 e 20/11/2019, respetivamente, para a reclamação gratuita do IRS de 2017 e para a reclamação gratuita do IRS de 2018, atos que pretende agora impugnar, juntamente com as liquidações de IRS referentes aos rendimentos de 2017 e 2018.

*B) Factos não provados*

42. Não existe factualidade relevante para a decisão da causa dada como não provada.

**IV. Do Direito**

43. Fixada a matéria de facto, cumpre analisar a questão de direito colocada pela Requerente.

*A) Quadro Jurídico*

44. Antes demais, importa referir que o Requerente auferir rendimentos empresariais e profissionais, decorrentes do exercício, por conta própria, de uma atividade de prestação de serviços, sendo, portanto, tributado no âmbito da Categoria B (*vide* artigo 3.º, n.º 1, alínea b), do Código do IRS).

45. A determinação do rendimento líquido da Categoria B faz-se de acordo com o regime de contabilidade organizada ou com base no regime simplificado (artigo 28.º do Código do IRS), sendo que, para efeitos do regime simplificado, prescreve o artigo 31.º do Código do IRS, que

a determinação do rendimento tributável se obtém pela aplicação de coeficientes fixos aos rendimentos auferidos pelo sujeito passivo.

46. A aplicação dos referidos coeficientes faz presumir a existência de determinado montante de gastos na esfera do sujeito passivo, associados à obtenção de rendimentos auferidos no âmbito do exercício de determinada atividade empresarial e económica – neste caso, de observador de árbitros.

47. Com efeito, estamos perante um método indireto de determinação da matéria coletável no âmbito dos rendimentos da Categoria B, presumindo-se reais os rendimentos que resultem da aplicação dos referidos coeficientes aos rendimentos do sujeito passivo.

48. No que respeita à legislação relevante para questão decidenda, importa referir que a aplicação do coeficiente 0,75 restringe-se aos rendimentos das atividades que estejam especificamente previstas na tabela referida no artigo 151.º do Código do IRS.

49. Com efeito, a atividade de determinado sujeito passivo terá de ser enquadrável num dos códigos previstos na tabela para ser aplicado o coeficiente 0,75 e mesmo que o sujeito passivo possua um CAE diferente.

50. Ora, do elenco explanado na referida tabela do Anexo I do Código do IRS, surge o código de atividade n.º 1323 – Desportistas, código que, segundo a AT, *“é abrangente e engloba, para além de atletas, todos os agentes desportivos envolvidos em atividades desportivas.”*

51. Importa, assim, e em linha com o princípio da unidade do sistema jurídico, atender ao enquadramento da atividade do Requerente no âmbito do Regulamento da Arbitragem.

52. A este respeito cumpre mencionar que, segundo o artigo 5.º do Regulamento da Arbitragem, *“A arbitragem é integrada, a nível nacional, pelos árbitros, árbitros assistentes especialistas, observadores, formadores e técnicos dos quadros da FPF e, a nível distrital, pelos árbitros, cronometristas, observadores, formadores e técnicos dos quadros das Associações.”*



53. Mais se refere, no artigo 23.º do Regulamento de Arbitragem que *“os árbitros, árbitros assistentes, **observadores**, cronometristas e formadores exercem a sua atividade desportiva na qualidade de **agentes desportivos** profissionais e não profissionais, consoante a sua atividade seja desenvolvida nas competições organizadas pela LPFP ou pela FPF, respetivamente”*.

54. Com efeito, assim como o árbitro, o observador de árbitros é considerado agente desportivo, sendo que ambos os profissionais são suscetíveis de exercer a sua atividade sob o CAE 93192 (Outras atividades desportivas).

55. Face às funções que estes profissionais exercem e à área profissional que os mesmos integram, não se pode dizer que não existe enquadramento possível em nenhuma das atividades constantes da tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, nomeadamente na atividade n.º 1323 de Desportistas.

56. O CAAD já se tem pronunciado algumas vezes sobre este tema, sendo que duas decisões arbitrais recentes decidiram no sentido de a atividade de observador ou árbitro se enquadrar numa atividade desportiva, sendo-lhe aplicável o coeficiente 0,75, por via do código 1323 “Desportistas” da tabela constante do Anexo I do Código do IRS (em concretos as decisões proferidas no âmbito dos processos 750/2019-T e 421/2019-T).

57. De facto, conforme se refere na decisão arbitral de 29 de outubro de 2019 proferida no âmbito do processo 421/2019-T *“a atividade de árbitro desportivo, assim como se enquadra facilmente no conceito de atividade desportiva, constante da Classificação das Atividades Económicas, do Instituto Nacional de Estatística, também se subsume, de forma natural, imediata e logicamente transparente, ao conceito de Desportista, da Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS, Anexo I”* – entendimento que o presente tribunal não pode deixar de perfilhar.

58. Mais se referiu naquela decisão, que aqui se acolhe inteiramente, que: *“É desportista aquele que se dedica a uma atividade desportiva. Se a arbitragem desportiva pode ser considerada uma atividade desportiva, então quem a exerce pode, compreensivelmente, ser designado por desportista, sem qualquer sacrificium intellectus. O conceito “Desportistas” – da Tabela de*

---

*atividades do artigo 151.º do CIRS - não tem que abranger unicamente os praticantes desportivos propriamente ditos, sejam eles profissionais ou não profissionais, antes podendo designar outros agentes desportivos intimamente ligados à prática competitiva de uma dada modalidade. Isto, à semelhança do que sucede com o conceito de “atividade desportiva”.*”

59. Em sentido contrário, decidiu-se no processo 510/2017-T, em que o CAAD considerou que a atividade do Requerente, de árbitro federado e *Personal Trainer*, não tinham “*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.*”

60. Ora, o presente tribunal considera não existirem argumentos fortes para não enquadrar, com base num raciocínio de hermenêutica jurídica, a atividade de árbitro e observador de árbitro no código de atividade 1323 “Desportistas” da tabela constante do Anexo I do Código do IRS, à luz do Regulamento de Arbitragem.

61. A atividade de observador de árbitro passa por avaliar atentamente a prestação dos árbitros em campo, de forma a garantir o cumprimento das normas que regem a atividade desportiva, pelo que, a sua formação terá de ser apetrechada de conhecimentos técnicos suficientes que permitam uma avaliação conforme às regras desportivas.

62. Não existem razões, pois, para diferenciar o coeficiente aplicável aos rendimentos auferidos por um árbitro e os auferidos por um observador de árbitro, sendo esta a decisão que mais se coaduna com a unidade do sistema jurídico.

63. Como se refere na decisão arbitral do processo 421/2019-T “*Se fosse aplicável aos árbitros o coeficiente de 0,35 – diferentemente do que sucede com os praticantes desportivos propriamente ditos –, isso significaria, na prática, o reconhecimento de um direito de dedução automática de despesas no valor de 65% do rendimento auferido, o que se afigura manifestamente desigual, desproporcional e destituído de fundamento racional e material bastante. Uma tal diferenciação de tratamento, aplicando a praticantes desportivos um coeficiente de 0,75 e a árbitros o de 0,35, representaria uma diferenciação dificilmente*

---

*compatível com a justiça do sistema fiscal, porque violadora dos princípios da capacidade contributiva e proibição do arbítrio, que são subprincípios do princípio da igualdade fiscal”.*

64. Assim, os rendimentos auferidos pelo Requerente deverão ser inscritos no campo 403 do quadro 4 A da declaração de rendimentos Modelo 3, e para a determinação do seu rendimento tributável deverá aplicar-se o coeficiente de 0,75, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código do IRS.

### **Decisão**

65. Nestes termos, decide este Tribunal Singular:

- a. Julgar improcedente a exceção de incompetência invocada pela Requerida;
- b. Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral quanto à declaração de ilegalidade dos atos de liquidação de IRS 2019... e 2019..., emitidos pelo Serviço de Finanças de ... e, bem assim, quanto aos atos de indeferimento das Reclamações Graciosas números ...2019... e ...2019... .

### **Valor do processo**

66. De harmonia com o disposto no n.º 2 do artigo 306.º do Código do Processo Civil, da alínea a) do n.º 1 do artigo 97.º-A do CPPT e do n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 782,37 (setecentos e oitenta e dois euros e trinta e sete cêntimos).

### **Custas**

67. Nos termos do n.º 4 do artigo 22.º do RJAT, fixa-se o montante das custas em € 306.00, nos termos da Tabela I anexa ao Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, a cargo do Requerente.

Notifique-se.

Lisboa, CAAD, 29 de Outubro de 2020

O Árbitro

(Sérgio Santos Pereira)