

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 111/2021-T

Tema: IRS – categoria B, regime simplificado e coeficientes de determinação do rendimento tributável.

SUMÁRIO:

I – O vocábulo “professor” é definido linguisticamente como: “aquele que ensina uma arte, uma atividade, uma ciência, uma língua, etc.; aquele que transmite conhecimentos ou ensinamentos a outrem”. Ou, dito de outro modo, é possível segmentar um denominador comum no conceito – a transmissão de conhecimento.

II - A Tabela a que alude o artigo 151.º do CIRS foi elaborada de acordo com a *Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade* do Instituto Nacional de Estatística.

III – É de considerar com refração legal o enquadramento da atividade de *Instrutor de Artes Marciais* no código 8012 – Professores, da Tabela de atividades a que alude o artigo 151.º do CIRS, com a aplicação do coeficiente de 0,75, previsto no artigo 31.º, n.º 1, al. b) do CIRS.

DECISÃO ARBITRAL

I - RELATÓRIO

1. A..., contribuinte n.º..., residente na Rua ..., n.º..., Estoril - Cascais, doravante designado por Requerente, apresentou em 21/02/2021 pedido de constituição de tribunal e de pronúncia arbitral, respeitante ao ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2020... e, em termos finais, ao ato subjacente de liquidação n.º 2020... de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“IRS”) relativo ao ano de 2019 – segmento da utilização na determinação

do rendimento tributável da categoria B, por via do regime simplificado de tributação, do coeficiente 0,75.

2. No dia 31/05/2021 ficou constituído o tribunal arbitral.

3. Cumprindo a estatuição do artigo 17.º, números 1 e 2 do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro (“RJAT”) foi a Requerida em 31/05/2021 notificada para, querendo, apresentar resposta e solicitar a produção de prova adicional.

4. Em 24/06/2021 a Requerida apresentou a sua resposta, na qual invoca a incompetência absoluta do tribunal para apreciar o pedido de enquadramento dos rendimentos de *Instrutor de Artes Marciais* – categoria B – no campo 404 e, em segundo lugar, defende a improcedência do pedido de pronúncia arbitral, atenta a legalidade do ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa bem como, mediatamente, da liquidação de IRS do ano de 2019, no segmento aqui em causa.

5. Por despacho de 28/06/2021 foi notificado o Requerente para querendo se pronunciar quanto à exceção dilatória, dispensada a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT [referindo-se no teor do despacho que a exceção dilatória seria conhecida na decisão arbitral] e notificadas as partes para, querendo, apresentarem alegações finais escritas.

POSIÇÃO DAS PARTES

6. O Requerente sustenta que a liquidação subjacente ao ato de indeferimento tácito da reclamação graciosa é ilegal, pois defende: se está enquadrado no regime simplificado de IRS e a sua atividade é a de *Instrutor de Artes Marciais* com o CAE – 85510, não é possível enquadrá-la especificamente em nenhuma das atividades profissionais constantes da Tabela a que alude o artigo 151.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (“CIRS”).

No seu juízo, por conseguinte, a utilização – pelo legislador – no artigo 31.º, n.º 1, al. b) do CIRS do vocábulo “especificamente” demonstra que o coeficiente 0,75 somente se aplica à atividade desenvolvida que puder ser enquadrada nos diversos códigos da referida tabela.

Se, no caso concreto, a atividade é a de *Instrutor de Artes Marciais* e esta não consta da tabela a que o artigo 151.º do CIRS se refere, deve ser aplicável o coeficiente de 0,35 – estamos na presença de serviços prestados subsumíveis à categoria B de IRS, pois [também] não são realizados no âmbito de atividades hoteleiras e similares, restauração e bebidas.

Termina o seu pedido de pronúncia arbitral solicitando que o “[t]ribunal arbitral considere ilegal, por errada aplicação das normas do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS, a liquidação de imposto efetuada pela” Autoridade Tributária e Aduaneira (“AT”) e o reembolso de 907,59 euros, “[a]crescido de juros de mora”.

7. A Requerida apresenta uma defesa com os seguintes fundamentos:

i) Incompetência absoluta do tribunal arbitral

Alega que o Requerente pretende a obtenção de decisão arbitral que determine que os rendimentos da atividade de *Instrutor de Artes Marciais* sejam inscritos no campo 404 – o ato não pode ser qualificado como de fixação da matéria tributável e, por conseguinte, o tribunal é materialmente incompetente.

ii) Erro nos pressupostos

Defende que: se os rendimentos de 2019 respeitam à atividade de “Ensinos Desportivo e Recreativo” – CAE 85510 [e com inscrição nas faturas-recibo de *mestre de judo*] dever-se-á concluir que têm enquadramento no código 8012 – professores, da Tabela de atividades a que alude o artigo 151.º do CIRS.

Propugna, por isso, que: se os rendimentos aqui em causa emergem de atividade prevista na aludida tabela, em consequência, a [atividade] que o Requerente exerce está enquadrada no artigo 3.º, n.º 1, alínea b) do CIRS. Ou, dito de outro modo, na determinação do rendimento líquido [tributável] da categoria B aplicar-se-á o coeficiente de 0,75.

SANEAMENTO

A Requerida invoca, como vimos, a incompetência absoluta do tribunal. Vejamos se com razão.

O pedido do Requerente consubstancia-se na declaração de ilegalidade do indeferimento tácito da reclamação graciosa e, a final, da liquidação de IRS, no segmento em que para a determinação do rendimento líquido [tributável] da categoria B se utiliza o coeficiente de 0,75. Todavia, a qualificação de um rendimento reconduz-se à apreciação da legalidade da liquidação, pedido esse enquadrável na competência atribuída aos tribunais arbitrais – artigo 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT.

O processo não enferma de nulidades, o tribunal arbitral encontra-se regularmente constituído e é materialmente competente para conhecer e decidir os pedidos, verificando-se, conseqüentemente, as condições para ser proferida a decisão final.

QUESTÕES A DECIDIR

Nesta sequência, tendo em atenção as pretensões e posições do Requerente e da Requerida constantes das suas peças processuais, acima descritas, são as seguintes as questões que o tribunal deve apreciar [sem prejuízo de a solução dada a certa questão poder prejudicar o conhecimento de outra ou outras questões – cfr. artigo 608.º, n.º 2 do Código de Processo Civil (“CPC”), aplicável *ex vi* artigo 29.º, n.º 1, al. e) do RJAT]:

- a) Se o ato de indeferimento expresso da reclamação graciosa com o n.º ...2020..., e o ato de liquidação de IRS subjacente [segmento da utilização do coeficiente de 0,75], padecem do vício de violação de lei, por erro nos pressupostos, dado que a atividade desenvolvida pelo Requerente não se encontra prevista na Tabela anexa ao CIRS.
- b) Se o Requerente tem direito ao reembolso de 907,59 euros, “[a]crescido de juros de mora”.

II – FUNDAMENTAÇÃO

MATÉRIA DE FACTO

1. Factos com relevância para a apreciação da causa que se consideram provados

1.1. O Requerente encontrava-se – em 2019 - inscrito no sistema de gestão de contribuintes da AT pela atividade a que corresponde o CAE 85510 – “Ensinos Desportivo e Recreativo” e enquadrado no regime simplificado de tributação. (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)

1.2. No aludido ano obteve rendimentos emergentes da atividade de *Instrutor de Artes Marciais*. (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)

1.3. O Requerente foi notificado que a declaração de rendimentos modelo 3, do ano de 2019, originou um procedimento de divergência, por: “[n]ecessidade de comprovação do tipo de rendimentos declarados, considerando os códigos de atividade declarados ou patentes em cadastro”. (Artigo 4.º da Resposta da Requerida)

1.4. No dia 03/06/2020 - na sequência da notificação referida no número anterior – enviou justificação quanto ao facto de ter colocado os rendimentos da categoria B no campo 404. (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)

1.5. O Requerente, perante a falta de resposta por parte da AT quanto à justificação remetida, apresentou no dia 30/06/2020 a declaração de substituição colocando os referidos rendimentos no campo 403 do quadro 4A do anexo B. (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)

1.6. A AT emitiu [perante a entrega da declaração de substituição] a liquidação de IRS n.º 2020..., de que resultou o reembolso de 1 221,97 euros. (Documento junto pelo Requerente com o pedido de pronúncia arbitral)

1.7. O Requerente apresentou reclamação graciosa [n.º ...2020...] no dia 21/07/2020, na qual solicita a anulação da liquidação, por na determinação do rendimento líquido [tributável] da categoria B – regime simplificado – ser utilizado o coeficiente de 0,75. (PA)

1.8 O pedido de pronúncia arbitral foi apresentado em 21/02/2021. (Sistema informático do CAAD).

1.9. O Requerente até ao dia 21/02/2021 não foi notificado da decisão da reclamação graciosa n.º ...202... (Facto aceite pelo Requerente e pela Requerida)

2. Factos que não se consideram provados

Não existem quaisquer outros factos com relevância para a decisão arbitral que não tenham sido dados como provados.

3. Fundamentação da matéria de facto que se considera provada

Os factos provados integram matéria não contestada e documentalmente demonstrada nos autos [documentos juntos pelo Requerente e PA]. Não há controvérsia quanto à matéria de facto.

MATÉRIA DE DIREITO

A fonte do dissídio está na qualificação dos rendimentos auferidos pelo Requerente como “Instrutor de Artes Marciais”, operação metodológica fundamental para a aplicação dos coeficientes previstos no artigo 31.º, n.º 1 do CIRS.

Se para o Requerente o coeficiente aplicável é de 0,35, na medida em que a atividade que desenvolve não tem enquadramento específico na Tabela a que se refere o artigo 151.º do CIRS; já para a Requerida dever-se-á aplicar o de 0,75 – os rendimentos respeitam à atividade de “Ensinos Desportivo e Recreativo” – CAE 85510 e com inscrição nas faturas-recibo da prestação de serviços “Mestre de judo”, assim conclui que têm enquadramento no código 8012 – professores – da Tabela de atividades a que alude o artigo 151.º do CIRS.

Vejamos, em primeiro lugar, o enquadramento normativo. O artigo 31.º, n.º 1 do CIRS - em 2019 – dispunha o seguinte:

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) 0,15 às vendas de mercadorias e produtos, bem como às prestações de serviços efetuadas no âmbito de atividades de restauração e bebidas e de atividades hoteleiras e similares, com exceção daquelas que se desenvolvam no âmbito da atividade de exploração de estabelecimentos de alojamento local na modalidade de moradia ou apartamento;

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;

d) 0,95 aos rendimentos provenientes de contratos que tenham por objeto a cessão ou utilização temporária da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, aos rendimentos de capitais imputáveis a atividades geradoras de rendimentos empresariais e profissionais, ao resultado positivo de rendimentos prediais, ao saldo positivo das mais e menos-valias e aos restantes incrementos patrimoniais;

e) 0,30 aos subsídios ou subvenções não destinados à exploração;

f) 0,10 aos subsídios destinados à exploração e restantes rendimentos da categoria B não previstos nas alíneas anteriores;

[...]

O Requerente alega que a atividade que desenvolve e a que corresponde o CAE – 85510 – não permite enquadrá-la especificamente em nenhuma das constantes na Tabela anexa ao CIRS.

Advoga ainda que: a utilização – pelo legislador – no artigo 31.º, n.º 1, al. b) do CIRS do vocábulo “especificamente” demonstra que o coeficiente de 0,75, somente se aplica à atividade desenvolvida que puder ser enquadrada nos diversos códigos da aludida tabela.

A questão do campo de aplicação das alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS tem sido objeto de profusa jurisprudência arbitral, contudo o Supremo Tribunal Administrativo uniformizou, por intermédio do acórdão n.º 092/19.9BALS, de 09/12/2020, a jurisprudência relativamente à atividade de árbitro de desportos.

Destacamos, neste aresto, o seguinte segmento:

Com a republicação do Código do IRS operada pela Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro, que entrou em vigor a 1 de janeiro de 2015, a redação do artigo 31.º daquele Código foi alterada, passando a prever-se no respetivo n.º 1 a aplicação de um coeficiente de “0,75 aos rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º” (nosso sublinhado).

Portanto, a partir de 2015, o legislador fiscal passou a prever expressamente que o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às atividades profissionais especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS. Assim, e presumindo que o legislador fiscal soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (tal como resulta do disposto no n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil, aplicável ex vi alínea d) do artigo 2.º da Lei Geral Tributária), não se 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. (nosso sublinhado)

Percorrido o elenco da tabela do artigo 151.º do Código do IRS, não se vislumbra a referência específica à atividade profissional de árbitro de desportos. Contudo, e como vimos já, é entendimento da decisão arbitral recorrida que a atividade profissional de árbitro de futsal 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”.
Mas sem razão.

A atividade profissional de desportista está incluída no Grupo 3421 – Atletas e Desportistas de Competição da Classificação Portuguesa das Profissões (editada em 2010 pelo Instituto Nacional de Estatística, I.P.), prevendo-se no subgrupo 3421.3 – Outros atletas e desportistas de competição (que não sejam especificamente futebolistas e ciclistas) que a atividade de desportista compreende as seguintes tarefas e funções:

A jurisprudência uniformizadora pode ser resumida da seguinte forma: o coeficiente de 0,75 apenas pode ser aplicado às atividades profissionais especificamente previstas na Tabela a que alude o artigo 151.º do CIRS e o de 0,35 para aquelas que nela não constem.

Importa, por isso, verificar se a atividade profissional do Requerente está especificamente prevista na Tabela a que alude o artigo 151.º do CIRS, sendo certo que para concretizar a referida tarefa importa descrever as instruções de preenchimento do quadro 4A do anexo B à declaração modelo 3 de IRS e, em segundo lugar, o âmbito da atividade pela qual o Requerente se encontra enquadrado.

A Portaria n.º 370/2019, de 14/10 determina no âmbito das instruções de preenchimento do quadro 4A [Rendimentos Profissionais, Comerciais e Industriais] do anexo B - campos 403 e 404 da modelo 3 de IRS do ano de 2019, o seguinte:

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.

A atividade pela qual o Requerente se encontra registado com o CAE 85510, integra a seção P – Educação – e compreende, designadamente, as atividades ministradas em campos e escolas, visando a instrução organizada para fins desportivos e recreativos. Inclui a instrução, nomeadamente, de futebol, andebol, ginástica, natação, artes marciais, equitação, jogos de cartas, yoga, assim como as atividades dos instrutores, professores e treinadores.

O artigo 11.º da Lei Geral Tributária (“LGT”) determina que devem – na interpretação das normas fiscais e na qualificação dos factos a que se aplicam – ser observadas as regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das normas jurídicas.

Deste modo, o intérprete não deve cingir-se à letra da lei, mas antes, a partir dela, reconstituir o pensamento legislativo tendo em conta a unidade do sistema jurídico.

O termo “professor” é definido como: “aquele que ensina uma arte, uma atividade, uma ciência, uma língua, etc.; aquele que transmite conhecimentos ou ensinamentos a outrem”¹. Ou seja, é possível segmentar um denominador comum no conceito – a transmissão de conhecimento.

No caso concreto, o Requerente auferiu rendimentos como “Instrutor de Artes Marciais”, ou seja, a atividade que gerou o rendimento tem por fonte a transmissão de conhecimento.

Em segundo lugar, a Tabela a que alude o artigo 151.º do CIRS foi elaborada de acordo com a *Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade* do Instituto Nacional de Estatística. A seção P do referencial “Classificação das Atividades Económicas Portuguesas por Ramos de Atividade” compreende²:

[p]ara além do ensino a todos os níveis e formas, as atividades dos institutos e das academias militares, escolas de condução, formação profissional e de ensino artístico;

¹ Dicionário digital *Priberam*, consultado em 18 de agosto de 2021.

² https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf. Página consultada em 18 de agosto de 2021.

[...]

Assim, transmitindo o Requerente conhecimento aos seus discípulos de artes marciais é de considerar os rendimentos com refração legal no artigo 31.º, n.º 1, al. b) do CIRS. Mais concretamente, a atividade desenvolvida tem enquadramento no código 8012 – Professores – da Tabela de atividades a que alude o artigo 151.º do CIRS. Ou, dito de outro modo, se percorrida a tabela se encontra referência à atividade que o Requerente desenvolve de transmissão de conhecimento nas artes marciais [“uma determinada arte” na aceção do conceito de professor] o coeficiente aplicável é de 0,75. Fica assim prejudicado o conhecimento dos restantes pedidos.

III – DECISÃO

Termos em que se decide:

a) Julgar improcedente o pedido arbitral de declaração de ilegalidade da decisão de indeferimento tácito da reclamação graciosa n.º ...2020..., bem como da liquidação de IRS n.º 2020..., com as legais consequências.

b) Julgar prejudicado o pedido de reembolso e da condenação da AT no pagamento de “juros de mora”.

VALOR DO PROCESSO

Fixa-se o valor do processo em 1221,97 euros [montante cuja anulação se pretende], 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”).

CUSTAS

Custas a suportar pelo Requerente, no montante de 306,00 euros, cfr. artigo 22.º, n.º 4 do RJAT e da Tabela I anexa ao RCPAT.

Notifique.

Lisboa, 19 de agosto de 2021

O árbitro,

Francisco Nicolau Domingos