

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 754/2020-T

Tema: IRS - valor do pedido; Competência do Tribunal Arbitral; regime simplificado; Desportista; Árbitro.

SUMÁRIO:

I. O valor do pedido e em consequência o valor da acção, devem ser determinados em função da utilidade económica que se pretende com o pedido de pronúncia arbitral.

II. A aplicação e interpretação do artigo 31.º do CIRS subjacente ao ato de liquidação de imposto, consubstancia uma questão de legalidade da liquidação.

Estando assim em causa “declaração de ilegalidade de atos tributários de liquidação, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar a questão que lhe é submetida.

III. “I – 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 redacção do artigo 31.º daquele Código foi alterada, passando a prever-se no respectivo 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”, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às actividades aí não especificamente previstas.

II – Não constando a atividade de árbitro especificamente prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, não lhe poderá ser aplicável o artigo 31.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS.”

DECISÃO ARBITRAL

O árbitro singular Dr. António Pragal Colaço, designado pelo Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa para formar o Tribunal Arbitral, constituído em 21/5/2021, decide o seguinte:

I. RELATÓRIO

1. A..., (doravante Requerente ou SP), portador do cartão de cidadão n.º..., contribuinte fiscal n.º..., residente na Rua..., n.º ..., ...-..., ..., veio, em 14.12.2020, requerer a constituição de tribunal arbitral, com pedido de declaração de ilegalidade de acto de liquidação de IRS correspondente ao ano de 2019, nos termos dos artigos 2.º e 10.º do DL n.º 10/2011, de 20 de Janeiro, na redação conferida pela Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro, (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante apenas designado por RJAT), emanado pela Autoridade Tributária e Aduaneira (doravante Requerida ou AT).

2. O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD, em 14.12.2020.

3. Nos termos do disposto na alínea a) do n.º 2 do artigo 6.º e da alínea b) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Conselho Deontológico designou como árbitro do Tribunal Singular, o Dr. António Pragal Colaço que comunicou a aceitação do encargo no prazo aplicável.

4. Em 3/5/2021 foram as Partes devidamente notificadas dessa designação, não tendo manifestado vontade de recusar a designação do árbitro, nos termos conjugados do artigo 11.º n.º 1, alíneas a) e b) do RJAT e dos artigos 6.º e 7.º do Código Deontológico.

5. Em conformidade com o preceituado na alínea c) do n.º 1 do artigo 11.º do RJAT, o Tribunal Arbitral Singular foi constituído em 21/5/2021.

6. A Requerida, tendo para o efeito sido devidamente notificada, ao abrigo do disposto no artigo 17.º do RJAT, deduziu Resposta introduzida no sistema electrónico da CAAD no dia 15/06/2021, onde, a título de questão prévia, contestou o valor atribuído ao processo, excepcionou a incompetência absoluta do Tribunal e, por impugnação, sustentou a improcedência da pretensão da Requerente e procedeu à junção do PAT.

7. Por despacho de 16 de Junho de 2021, foi a Requerente notificada para responder ao incidente do valor da causa e à excepção deduzidas pela Requerida, o que veio a fazer por requerimento impetrado no dia 21/6/2021.

8. Por não ter sido requerida pelas partes e ser considerada desnecessária, o Tribunal dispensou a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT, bem como as alegações finais, através de despacho proferido em 27/08/2021, tendo fixado a data para a prolação da decisão final no dia 30 de Setembro de 2021.

II. DA RESPOSTA DA REQUERIDA

Em resposta, a Requerida AT deduziu o incidente do valor da causa, deduziu uma excepção e impugnou de mérito, nos seguintes termos:

a. O valor do pedido, sustentando que o mesmo deve ser fixado em € 2.538,71, como consta da liquidação de IRS referente ao ano de 2019, n.º 2020... e não em € 1.913,95, tal como propugnado pela Requerente;

b. A incompetência do tribunal para apreciar o ato que foi submetido à sua apreciação;
Se assim não se entender,

c. A legalidade do acto de liquidação;

Devendo em consequência o acto impugnado ser mantido na ordem jurídica por entender que o mesmo consubstancia uma correcta aplicação do direito aos factos.

III. DO SANEAMENTO

a. O Tribunal Arbitral foi regularmente constituído.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciais, mostram-se legítimas e encontram-se regularmente representadas, (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março).

O processo não enferma de nulidades.

b. Incidente do Valor do processo

A Requerida suscita uma questão prévia respeitante ao valor do pedido, sustentando que o mesmo deve ser fixado em € 2.538,71, como consta da liquidação de IRS referente ao ano de 2019, n.º 2020... e não em € 1.913,95, tal como propugnado pela Requerente – ao preencher o critério da utilidade económica do pedido, do artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT.

O Requerente considera que ao declarar os rendimentos da atividade de árbitro de futebol no campo 403, do quadro 4, aos mesmos é aplicado um coeficiente tributário de 0,75 e que, contrariamente, se declarasse os rendimentos no campo 404, os mesmos seriam tributados com um coeficiente de 0,35.

Considera assim o Requerente que declarando os rendimentos no quadro 404 iria receber € 4.452,66 e que ao invés, foi reembolsado somente em € 2.538,71, pelo que teve um prejuízo de € 1.913,95, atribuindo ao processo esse valor.

Afirma a Requerida que nos termos do art. 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), aplicável por remissão do art. 29.º, n.º 1, alínea a) do Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT), quando seja impugnada a liquidação, o valor do processo é o da importância cuja anulação se pretende. **(1)**

Na arbitragem tributária, o valor do pedido é relevante para efeitos de determinação da composição do tribunal arbitral, que pode ser singular ou coletivo, nos termos do artigo 5.º do RJAT, e de fixação de custas, ou seja, da taxa de arbitragem. Nos termos do artigo 12.º, n.º 1, do RJAT, “[p]ela constituição de tribunal arbitral é devida taxa de arbitragem, cujo valor, fórmula de cálculo, base de incidência objetiva e montantes mínimo e máximo são definidos nos termos de Regulamento de Custas a aprovar, para o efeito, pelo Centro de Arbitragem Administrativa”.

O artigo 3.º, n.º 1, alínea a), do Regulamento de Custas da Arbitragem Tributária (RCAT) dispõe que a taxa de arbitragem é fixada em função do valor da causa, estabelecendo o n.º 2, que o valor da causa é fixado de acordo com artigo 97.º-A do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), sendo que este artigo dispõe, no seu n.º 1, alínea a), que o valor atendível, para efeitos de custas ou outros previstos na lei, para as ações que decorram nos tribunais tributários, é, quando seja impugnada a liquidação, o da “importância cuja anulação se pretende”. Esta remissão do artigo 3.º do RCAT para o artigo 97.º-A do CPPT deve ser vista

como uma concretização do artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT, que elenca o direito subsidiariamente aplicável.

A expressão “importância cuja anulação se pretende” não tem que corresponder literal e necessariamente ao valor constante da liquidação, podendo antes abranger, além deste, como sucede no caso concreto, o valor respeitante ao imposto em causa que já tenha sido pago e se considere passível de reembolso no caso de procedência da ação. Assim é, desde logo, porque esse reembolso só terá lugar se a anulação se reportar, nos seus efeitos, também ao montante que já tenha sido pago por conta do imposto, por via da reconstituição da situação que existiria se não tivesse sido cometida a ilegalidade, nos termos previstos no artigo 100.º da LGT.

Esta interpretação é a que melhor se adequa à referência feita na alínea e) do n.º 2 do artigo 10.º, do RJAT, à “indicação do valor da utilidade económica do pedido”, como um dos requisitos do pedido de constituição do tribunal arbitral a apresentar pelo Requerente, referência essa que pode ser legitimamente interpretada como “uma definição (ainda que apenas ligeiramente) mais detalhada do conceito do valor do pedido constante do artigo 5.º do RJAT. Por conseguinte, e por forma a não esvaziar de sentido o disposto nos artigos 5.º e 10.º do RJAT, que associam o valor do pedido à respetiva utilidade económica, entende este Tribunal que o valor do pedido é de € 1.913,95, tal como propugnado pela Requerente – e não o de € 2.538,71, que consta da liquidação, como sustenta a Requerida – na medida em que aquele valor reflete com rigor a utilidade económica relevante para efeitos do artigo 10.º, n.º 2, alínea e), do RJAT. Um contencioso de plena jurisdição a nível tributário, a divisibilidade dos actos tributários e a possibilidade de anulação parcial dos mesmos confirma a utilidade económica como critério de determinação do valor do processo. (2)

c. Excepções

c.1 Exceção de incompetência em razão da matéria e da hierarquia

O Tribunal Arbitral encontra-se regularmente constituído (artigos 5.º, n.º 2, 6.º, n.º 1, e 11.º do RJAT), e é materialmente competente (artigos 2.º, n.º 1, alínea a) do RJAT), devendo ser julgada improcedente a exceção invocada pela AT, na medida em que em causa está a

legalidade da liquidação impugnada, já que a questão da qualificação e enquadramento fiscal de um determinado rendimento, em sede de liquidação, diz respeito à correta interpretação e aplicação da lei. No caso concreto, a aplicação e interpretação do artigo 31.º do CIRS subjacente ao ato de liquidação de imposto, consubstancia uma questão de legalidade de liquidação.

Na verdade, o preenchimento de uma declaração fiscal constitui um acto que se insere no conceito de liquidação “lato sensu”, essencial para a determinação da matéria tributável.

Por isso, quando a Requerida escreve *“Da leitura do requerimento inicial e documentos anexos, conclui-se que o pedido em apreço se reconduz a um pedido de decisão arbitral que determine que os rendimentos da atividade de árbitro mencionados na declaração modelo 3 de IRS, no anexo B, quadro 4 A sejam inscritos no campo 404.”*, não é uma questão de campos que se encontra em discussão no presente processo, mas sim, se um determinado rendimento auferido numa determinada actividade num regime simplificado de tributação, deve ser considerado em 0,35, ou pelo contrário, deve ser considerado 0,75 do rendimento obtido, o que dará lugar a cálculo de colectas diferentes, agora já numa perspectiva “stricto sensu” da liquidação.

E tanto assim o é, que nos artigos da sua resposta a Requerida entende bem qual a causa de pedir e o pedido, sendo exemplificativamente demonstrador desta realidade o que escreve no artigo 43.º da sua Resposta:

“Pelo que se conclui 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, conseqüentemente, 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.”

Estando assim em causa “declaração de ilegalidade de atos tributários de liquidação, este Tribunal Arbitral é competente para apreciar a questão que lhe é submetida.

III. Matéria de facto:

I. Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

1. O Requerente é árbitro de futebol, pertencente aos quadros da C...; **(3)**

2. O Requerente está inscrito na Autoridade Tributária com o código CAE 93192 (Outras actividades desportivas);

3. Na declaração modelo 3 do IRS, entregue em 18/4/2020, identificação ..., o Requerente declarou os rendimentos auferidos em 2019 na sua atividade de árbitro de futebol no campo 404, do quadro 4, do anexo B, referente aos “Rendimentos da Categoria B”, no “Regime Simplificado de Tributação”, rendimentos no valor 19.156,80€;

4. No quadro 3 A do referido Anexo – “Identificação do(s) Sujeito(s) Passivo(s)”, campo 08 – “Código CAE (Rendimentos Profissionais, Comerciais e Industriais)”, o Reclamante inseriu o código 93192 – outras atividades desportivas;

5. A declaração apresentada foi selecionada para análise de divergências com o código D71 “Coerências de CAE, cadastro e rendimentos declarados”;

6. Na sequência da análise efetuada pelo Serviço de Finanças de Braga ..., no processo de divergência, informou o contribuinte que :” Após consulta à base de dados, verifica-se que está registado em "OUTRAS ACTIVIDADES DESPORTIVAS CAE 93192 " sendo esta atividade conexas e enquadrada na tabela de atividades profissionais prevista no art.º 151 do CIRS, com o código "1323 Desportistas";

7. Nessa sequência o Requerente apresentou nova declaração de IRS de substituição, com a identificação ..., em 2020-06-22, tendo declarado no quadro 4 A do campo 403 do anexo B, referente aos “Rendimentos da Categoria B”, no “Regime Simplificado de Tributação”, rendimentos no valor 19.156,80€ “Rendimentos de atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS”, provenientes da sua actividade de árbitro;

8. Em 2020-08-17 foi apresentada reclamação graciosa no Serviço Local de Finanças de Braga 2, solicitando que os rendimentos de OUTRAS ACTIVIDADES DESPORTIVAS", CAE 93192, no ano de 2019, deveriam ser apurados no campo 404 com base no coeficiente previsto na alínea c) e não na alínea b) do nº1 do artigo 31º do CIRS;

9. Por despacho datado de 08.09.2020 alicerçado no parecer da técnica responsável B... e notificado ao Requerente para efeitos do exercício de audição prévia foi comunicada intenção de indeferimento da reclamação graciosa, nos seguintes termos:

Despacho

Pelas razões de facto e de direito melhor expressas na proposta de decisão, concordo com as conclusões da mesma no sentido do indeferimento do pedido.
Notifique-se o/a reclamante para, querendo, exercer o direito de participação na decisão do procedimento aqui em causa, em conformidade com o disposto no art. 60º, n.º 1, alínea b) da Lei Geral Tributária.
O Chefe de Divisão, por delegação de competências (Despacho n.º 4597/2018, D.R. 2ª série, n.º 91, de 11.05.2018)

Cargo: **Chefe de Divisão** Assinatura:  Data : **08-09-2020**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

10. Por despacho datado de 18.10.2020 alicerçado no parecer da técnica responsável B..., notificado ao Requerente e não tendo sido exercido o direito de audição prévia, foi decidido o indeferimento da reclamação graciosa nos seguintes termos:

Despacho

Pelas razões de facto e de direito melhor expressas na proposta de decisão, concordo com as conclusões da mesma no sentido do indeferimento do pedido.
Notifique-se o/a reclamante da presente decisão.
O Chefe de Divisão, por delegação de competências (Despacho n.º 4597/2018, D.R. 2ª série, n.º 91, de 11.05.2018)

Cargo: **Chefe de Divisão** Assinatura:  Data : **18-10-2020**

Assinado eletronicamente, no sistema GPS, mediante autenticação com senha pessoal.

Pareceres

11. Porquanto a Requerida entendeu que “...deve aplicar-se no caso concreto o CAE 1323 “Desportistas” – da Tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS, aplicando-se à atividade de árbitro o coeficiente 0,75 previsto no artigo 31.º, n.º 1, alínea b) do CIRS;

12. Em consequência, o Requerente apresentou uma nova declaração de IRS, com os seus rendimentos de arbitro de futebol a serem declarados no aludido campo 403 do quadro 4 do Anexo B (cfr. Documento n.º 2 junto com o r.i.) procedendo-se à liquidação do imposto em conformidade.

13. Em confluência com o sucedido, a declaração de IRS do Requerente, do ano de 2019, entregue em 2020, deu origem à nota de liquidação n.º 2020... e que se reproduz:

CERTIDÃO

Certifica-se, para os devidos efeitos, que a liquidação de IRS do período de rendimentos de 2019-01-01 a 2019-12-31, em vigor nesta data, respeitante a A... , com o NIF ... foi efetuada em 2020-07-01 com o n.º de liquidação 2020. ... , conforme se demonstra:

1	RENDIMENTO GLOBAL	14.367,60
2	Deduções específicas	0,00
3	Perdas a recuperar	0,00
4	Abatimentos	0,00
5	Deduções ao rendimento	0,00
6	RENDIMENTO COLETÁVEL (1-(2+3+4+5))	14.367,60
7	Quociente rendimento anos anteriores	0,00
8	Rendimentos isentos englobados para determinação da Taxa	0,00
9	TOTAL DO RENDIMENTO PARA DETERMINAÇÃO DA TAXA (6+8-7)	14.367,60
10	Quociente familiar 1,00 Taxa 28,500%	
11	IMPORTÂNCIA APURADA (9: COEF x TAXA)	4.094,76
12	Parcela a abater	1.191,23
13	Imposto correspondente a rendimentos anos anteriores	0,00
14	Imposto correspondente a rendimentos isentos	0,00
15	Taxa adicional [(0,00 x 0,0% + 0,00 x 0%) x 1,00]	0,00
16	Excesso em relação ao limite do quociente familiar	0,00
17	Imposto relativo a tributações autónomas	0,00
18	COLETA TOTAL [(11-12)x(1,00)+13-14+15+16+17]	2.903,53
19	Deduções à coleta	536,72
20	Benefício Municipal (0,90% da coleta)	21,30
21	Acréscimos à coleta	0,00
22	COLETA LÍQUIDA (18-19-20(>=0)+21)	2.345,50
23	Pagamentos por conta	0,00
24	Retenções na fonte	4.884,22
25	IMPOSTO APURADO (22-(23+24))	2.538,72
26	Juros de retenção-poupança	0,00
27	Sobretaxa-resultado	0,00
28	Juros compensatórios	0,00
29	Juros indemnizatórios	0,00

Valor a reembolsar 2.538,72

II. Factos não provados

Não se provaram outros factos com relevância para a decisão arbitral.

III. Fundamentação da matéria de facto

Os factos pertinentes para o julgamento da causa foram escolhidos e recortados em função da sua relevância jurídica, à face das soluções plausíveis das questões de direito, nos termos da aplicação conjugada dos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT, 596.º, n.º 1 e 607.º, n.º 3, do CPC, aplicáveis ex vi artigo 29.º, n.º 1, alíneas a) e e), do RJAT.

A convicção do Tribunal fundou-se nos factos articulados pelas partes, cuja aderência à realidade não foi posta em causa, nem impugnados especificamente e no acervo probatório carreado para os autos, essencialmente constituído pelo processo administrativo junto pela Requerida, o qual foi objeto de uma análise crítica e de adequada ponderação à luz das regras da racionalidade, da lógica e da experiência comum e segundo juízos de normalidade e razoabilidade.

IV. Do Direito

A questão a dirimir nos presentes autos é a seguinte:

Os rendimentos do trabalho independente declarados no anexo B da declaração de IRS, auferidos no exercício da actividade de árbitro, de um contribuinte colectado como outras actividades desportivas, deve ser inscrito como Rendimento das atividades profissionais especificamente previstas na Tabela do art.º 151.º do CIRS e assim serem os rendimentos tributados com um coeficiente de 0,75, ou, como Rendimentos de prestações de serviços não previstos nos campos anteriores, e assim serem os rendimentos tributados com um coeficiente de 0,35?

Enquadramento fiscal da atividade de árbitros

Tendo sido julgada improcedente a exceção de incompetência invocada pela AT e fixado o valor da causa, a questão material “decidenda” prende-se com saber se o conceito de “Desportistas”,

com o CAE, 1323 do ANEXO I do CIRS, Tabela de atividades do artigo 151.º, do mesmo diploma deve ser interpretado e aplicado de forma a abarcar a atividade de árbitro

À altura dos factos em causa, o artigo 31.º do CIRS, com a epígrafe “Regime simplificado”, na redação dada pela Lei n.º 114/2017, de 29/12 - Lei do Orçamento do Estado para 2018, previa coeficientes para a obtenção do rendimento tributável, quando a determinação dos rendimentos empresariais e profissionais, da categoria B, é feita com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado. Aí se dispunha:

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

...

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;”

O artigo 151.º do CIRS dispõe 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”*.

A Classificação das Atividades Económicas do INE, na sua secção R, respeitante a atividades artísticas, de espetáculos e recreativas, inclui o CAE 93192, correspondente a *“Outras Atividades Desportivas, N.E.”*. Aí se diz expressamente que o mesmo *“[c]compreende as atividades 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 atividade desportiva; apoio à pesca e caça recreativas e desportivas; e dos guias de montanha. Inclui a gestão de zonas de caça e pesca.”*

Como consta do elenco dos factos dados como provados, o Requerente desenvolve a atividade de árbitro de futebol, estando inscrito na Autoridade Tributária com o código CAE 93192 (“Outras atividades desportivas”), tendo declarado os rendimentos que auferi nessa atividade no campo 404, do quadro 4A, do anexo B, na declaração entregue em 2020, respeitante aos rendimentos auferidos em 2019.

Todavia, o Anexo I do CIRS, contém a Tabela de atividades do artigo 151.º, onde se encontra o conceito de “Desportistas” com o código 1323.

Nos termos do artigo 31.º, n.º 1, alínea b), às atividades profissionais especificamente previstas na tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS, aplica-se o coeficiente 0,75, ao passo que às não especificamente previstas se aplica o coeficiente 0,35.

No caso presente, está em causa saber se a atividade profissional de árbitro se deve considerar especificamente prevista na tabela de atividades onde é utilizado o conceito de “Desportistas”.

A Requerida sustentou que o código “1323 – Desportistas” é abrangente e engloba, para além de atletas, todos os agentes desportivos envolvidos em atividades desportivas, pelo que os rendimentos do Requerente provenientes de serviços de arbitragem se devem considerar previstos na tabela de atividades a que se refere o artigo 151.º do CIRS, devendo ser inscritos no campo 403 do quadro 4 A da declaração de rendimentos – modelo 3 e enquadrados na alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, (*“Rendimentos das atividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º”*), sendo-lhes aplicável o correspondente coeficiente de 0,75.

A jurisprudência arbitral do CAAD tem-se pronunciado várias vezes sobre a aplicação da tabela do artigo 151.º do CIRS, ainda que não necessariamente em questões idênticas à do presente processo.

No Processo n.º 196/2017-T, convocou-se o princípio da tipicidade específica, ínsito no princípio da legalidade tributária, que vigora no direito fiscal.

Nos Processos n.º 07/2016-T e n.º 251/2017-T, salientou-se a relevância do elemento literal como limite máximo da tarefa interpretativa.

No Processo n.º 372/2017-T, sublinhou-se o facto de o artigo 31.º do CIRC exigir uma previsão específica na tabela de atividades do artigo 151.º do CIRS. Trata-se de elementos de inegável relevância hermenêutica e metódica que não poderão deixar de ser considerados na decisão do caso concreto.

Por sua vez no Processo n.º 421/2019-T, em que estava em causa um árbitro de andebol, cuja fundamentação também veio a ser acolhida nos Processos n.ºs 750/2019-T de 03/04/2020, 863/2019-T de 08/07/2020, 886/2019-T de 05/08/2020, 841/2019-T de 14/09/2020 e 55/2020-T de 30/10/2020, ancorou-se a mesma no facto de ser “...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*.”

Igualmente digna de consideração é a jurisprudência do CAAD que tem versado o enquadramento fiscal das atividades de personal trainer, de observador de árbitros de futebol ou futsal, a favor da sua subsunção, ora na alínea b), ora na alínea c), do n.º 1 do artigo 31.º do CIRS.

No primeiro, salienta-se a importância do princípio da tipicidade específica do direito fiscal e do inerente rigor conceitual e segurança jurídica. No segundo sentido, aduzem-se geralmente argumentos relacionados com a natureza da atividade desenvolvida pelos árbitros destas modalidades, ativamente envolvidos, do ponto de vista físico e psicológico, na competição.

Ora, face a esta dicotomia interpretativa e processualmente em função da mesma, a verdade é que o Supremo Tribunal Administrativo proferiu recentemente um Acórdão que, pensamos, atenta a sua natureza de uniformização da jurisprudência, acaba com a dual interpretação.

Na verdade, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, exarado no, Processo 092/19.9BALSb, datado de 09-12-2020, através do Pleno da Secção de Contencioso Tributário, para uniformização de jurisprudência, apenas com um voto de vencido, cuja relatora foi a Conselheira Isabel Marques da Silva, a recurso da ATA e a propósito do mesmo objecto dos presentes autos, os árbitros de futebol, apesar de neste aresto ser árbitro de futsal, diz-nos no seu Sumário:

“I – 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 redacção do artigo 31.º daquele Código foi alterada, passando a prever-se no respectivo n.º 1 a aplicação de um coeficiente de “0,75 aos rendimentos das actividades profissionais especificamente previstas na tabela a que se refere o artigo 151.º”, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às actividades aí não especificamente previstas.

II – Não constando a actividade de árbitro especificamente prevista na tabela a que se refere o artigo 151.º do Código do IRS, não lhe poderá ser aplicável o artigo 31.º, n.º 1, alínea b) do Código do IRS.”

Diz-nos este aresto que o que está em causa é saber se o conceito “Desportistas”, com o CAE 1323 do Anexo I do CIRS, Tabela de Actividades do artigo 151º, deve ser interpretado e aplicado de forma a abarcar a actividade de árbitro de futsal.

Por isso a grande questão em análise no mesmo, que é a mesma dos presentes autos é, se o Código de Actividade 1323 – Desportistas previsto na Tabela do Artigo 151.º do Código do IRS deve ser interpretado de forma a abarcar a actividade profissional de um árbitro de modalidades desportivas, de forma a concluir-se pela aplicação do coeficiente de 0,75 previsto na alínea b) do n.º 1 do artigo 31.º do Código desse imposto ou, alternativamente, do coeficiente de 0,35 previsto na alínea c) do n.º 1 dessa mesma disposição legal.

O Supremo Tribunal Administrativo faz o seu incurso inicial por afirmar que em matéria de incidência tributária e de aplicação de taxas de tributação não há, por definição, lacunas.

Por essa razão transporta a sua argumentação para a aplicação do princípio da legalidade, na vertente da tipicidade tributária (artigo 103.º n.º 2 da Constituição), pelo que as taxas de tributação apenas podem ser utilizadas nas situações que concretamente se insiram na previsão da norma aplicável.

Há que acrescentar aqui que o princípio da legalidade, está não só previsto na Constituição no mencionado artigo, que abrange a reserva de lei em sentido formal, quanto às matérias da, incidência, taxa, benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, mas foi estendido pela Lei Geral Tributária no seu art.º 8.º, n.º 2, na perspectiva da legalidade tributária, à liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade, à regulamentação das figuras da substituição e responsabilidade tributárias, à definição das obrigações acessórias, à definição das sanções fiscais sem natureza criminal e às regras de procedimento e processo tributário.

No que concerne à integração analógica, a mesma encontra-se vedada nestas matérias mercê do princípio constitucional da legalidade, sendo a afirmação concordante do legislador ordinário nesse sentido agora mero corolário daquela norma constitucional (vide, a este respeito, o n.º 4 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária).

Já quanto à interpretação extensiva a mesma é admissível nestas matérias, pelo que, quando a letra da lei ficou aquém do seu espírito, haverá que adequar a letra ao respectivo espírito por via da interpretação extensiva (sobre a interpretação extensiva na doutrina tradicional, pressuposta pelo nosso legislador, cfr. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, 13.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2002, pp. 185/186).

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 redacção do artigo 31.º daquele Código foi alterada, passando a prever-se no respectivo 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”*.

E é com base nessa previsão específica que o Tribunal entende que, 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 actividades concreta e indubitavelmente previstas naquela tabela, aplicando-se o coeficiente residual de 0,35 às actividades aí não especificamente previstas.

Percorrido o elenco da tabela do artigo 151.º do Código do IRS, não se vislumbra a referência específica à actividade profissional de árbitro de desportos.

A actividade 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 sub-grupo 3421.3 – Outros atletas e desportistas de competição (que não sejam especificamente futebolistas e ciclistas), aí se definindo as suas tarefas e funções.

Por sua vez, a actividade profissional de árbitro (juíz) de desportos encontra-se prevista no Código 3422.2 daquela Classificação Portuguesa das Profissões, estando aí previstas as suas funções.

Com efeito, mais do que o envolvimento no fenómeno desportivo e a qualificação como agente desportivo, o que releva para incluir um determinado profissional na tabela do artigo 151.º do Código do IRS é a actividade concreta e especificamente por ele exercida.

A função do árbitro é muito clara: dar início e cronometrar o jogo, verificar as condições para a sua realização, identificar os participantes, dirigir e ajuizar o encontro. A sua função não é a de competir em conjunto com os demais elementos da sua equipa e contra a equipa adversária, cumprindo as regras impostas pelo treinador e obedecendo aos critérios definidos pelo juiz do jogo (v.g., o próprio árbitro).

E foi exactamente por essa razão que, no caso em apreço nos autos em análise pelo STA e no caso em análise nos presentes autos, o árbitro registou o seu início de actividade no Código CAE 93192

– Outras Atividades Desportivas, N.E. e não no Código 1323 – Desportistas da tabela do artigo 151.º do Código do IRS tendo optado pelo regime simplificado para efeitos de tributação em sede de IRS dos seus rendimentos da categoria B.

Conclui o Acórdão de Uniformização que, não se pode concluir pela aplicação do coeficiente de 0,75, mas, ao invés, do coeficiente de 0,35, previsto para as actividades profissionais não especificamente previstas na tabela do artigo 151.º do Código do IRS. E sem que isso viole o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

É argumentação que além da inevitável superioridade decisória também aderimos.

Por conseguinte, deve considerar-se procedente a pretensão da Requerente, no sentido da anulação da liquidação de imposto n.º 2020..., com o respectivo reembolso correspondente à utilidade económica no valor de € 1.913,95, porquanto o Requerente deveria receber € 4.452,66 de reembolso de IRS face às retenções na fonte a que foi sujeito, tendo sido somente reembolsado em € 2.538,71, pelo que teve um prejuízo de € 1.913,95.

Nos termos do nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 1 a 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), são devidos juros indemnizatórios no caso de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento de tributo em montante superior ao legalmente devido – traduzido no caso na errónea aplicação do artigo 31.º, n.º1, do CIRS por aplicação do coeficiente 0,75, e não do 0,35 – devendo os mesmos ser pagos à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre a quantia paga, desde o dia em que não foi atribuído ao Requerente o reembolso devido de €4.452,66, mas apenas o montante de €2.538,72, conforme consta da liquidação de imposto n.º 2020..., que origina um valor a restituir pela entidade Requerida de € 1.913,95 até ao seu integral reembolso.

V. Decisão

Pelo exposto decide este Tribunal julgar totalmente procedente o presente pedido de pronuncia arbitral quanto à anulação parcial da liquidação e em consequência,

a) Manter o valor do pedido fixado pela Requerente;

b) Julgar improcedente a exceção de incompetência invocada pela Requerida;

c) Por conseguinte, deve considerar-se procedente a pretensão da Requerente, no sentido da anulação da liquidação de imposto n.º 2020..., com fundamento em ilegalidade, com a respectiva restituição de imposto correspondente à utilidade económica no valor de € 1.913,95, porquanto o Requerente deveria receber € 4.452,66, face às retenções na fonte a que foi sujeito, tendo sido somente reembolsado em € 2.538,71, pelo que teve um prejuízo de € 1.913,95;

d) Condenar a Requerida, nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 2 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), no pagamento dos juros indemnizatórios, à taxa resultante do n.º 4 do artigo 43.º da LGT, calculados sobre as quantias indevidamente pagas, no caso concreto, indevidamente não recebidas, porquanto o Requerente deveria receber € 4.452,66, face às retenções na fonte a que foi sujeito, tendo sido somente reembolsado em € 2.538,71, pelo que teve um prejuízo de € 1.913,95, desde o dia em que não foram devolvidas, devendo sê-lo, até ao integral reembolso das mesmas;

e) Condenar a Requerida nas custas atento o seu decaimento;

VI. Dos juros indemnizatórios

Nos termos do nos termos do artigo 43.º, n.º 1 da LGT e 61.º, n.ºs 1 a 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), são devidos juros indemnizatórios no caso de erro imputável aos serviços de que resulte pagamento do tributo em montante superior ao legalmente devido –

traduzido no caso na errónea aplicação do artigo 31.º, n.º1, do CIRS por aplicação do coeficiente 0,75, e não do 0,35 – devendo os mesmos ser pagos, à taxa legal supletiva, nos termos dos artigos 43, n.ºs.1 e 4, 35, n.º.10, da LGT, artigo 559.º do Código Civil e Portaria 291/2003, de 8 de Abril, calculados sobre a quantia paga, desde o dia em que não foi atribuído ao Requerente o reembolso devido de €4.452,66, face às retenções na fonte a que foi sujeito, mas apenas o montante de €2.538,72, conforme consta da liquidação de imposto n.º 2020. 5004825067, que origina um valor a restituir pela entidade Requerida de € 1.913,95, até à sua integral restituição, (nos termos do disposto nos artigos 100.º da LGT e 24, n.º.1, do RJAT), por força dos acto anulado.

VII. Valor do processo

De harmonia com o disposto no art. 306.º n.º 2, do CPC e 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de € 1.913,95.

VIII. Custas

Nos termos dos art.s 12.º, n.º 2 e 22.º, n.º 4, 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 da Requerida.

Lisboa, 27 de Setembro de 2021

O Árbitro Singular

António Pragal Colaço

1. E será caso para perguntar – Não é exactamente o valor da anulação, o valor pedido pelo Requerente que deixou de receber a título de reembolso?

2. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, Processo 06112/12, 08-06-2017, JOAQUIM CONDESSO

Sumário:

1...

2...

3...

4...

5...

6. Em resumo, o Tribunal tem poder não só para anular a parte ilegal do acto tributário, mas também para fixar a parte não ilegal do mesmo, conquanto que essa fixação não colida com o núcleo essencial da função administrativa. E é precisamente devido à existência desse poder, permitindo que os trabalhos de investigação obtenham a verdade material e aproveitando o que puder ser aproveitado do trabalho da Administração Tributária, que podemos entender a decisão judicial de revogação do acto tributário operada por uma sentença de conteúdo positivo e dando corpo ao princípio de um contencioso de plena jurisdição.

7. A divisibilidade do acto tributário constitui o argumento utilizado pela jurisprudência para fundamentar a possibilidade da decisão judicial de anulação parcial dos actos tributários. Baseando-se na classificação dos actos administrativos divisíveis a jurisprudência dos Tribunais Superiores abundantes vezes já afirmou que os actos que imponham a obrigação de pagamento de uma quantia, como é o caso dos actos de liquidação de tributos, são naturalmente divisíveis uma vez que correspondem a um quantitativo pecuniário e são apurados através de operações aritméticas, divisibilidade essa que igualmente resulta da própria lei, em virtude do que é admissível a sua anulação parcial quando o fundamento da anulação apenas afecte uma parte do acto. Assim já não acontece no caso de acto tributário que assente na fixação da matéria colectável por métodos indirectos.

8. Na sequência de anulação parcial da liquidação, se for efectuada uma nova liquidação, relativa à parte não anulada, ela substituirá a primeira, devendo ser-lhe dado o tratamento jurídico próprio da reforma de actos administrativos, previsto no artº.79, nº.1, da L.G.T., e artº.44, nº.1, al.d), do C.P.P.T., que se consubstancia na sanção de um vício de violação de lei que afecta o acto reformado, mantendo o seu conteúdo válido e eliminando ou substituindo a parte afectada pela ilegalidade. A reforma tem efeito retroactivo (artº.137, nº.4, do C.P.A., então em vigor), pelo que, mesmo que seja efectuada uma nova notificação os seus efeitos devem reportar-se à data em que foi efectuada a primeira. É que a retroactividade será meramente aparente, uma vez que, na parte não anulada, o acto anterior produz efeitos desde a respectiva notificação, sendo apenas confirmado pelo acto reformador;

3. Apesar de no art.º 9.º e no pedido final do ppa o Requerente mencionar respectivamente, observador de futebol e observador de árbitros de futebol, é inequívoco que, “in casu” se trata de árbitro de futebol, o que se retira não só dos artigos 1.º, 3.º, 10.º, 14.º, 22.º, 28.º, 33.º do ppa, mas também do PA, da parte respeitante ao processo das reclamações gratuitas, e especificamente, da fundamentação e decisão da Requerida nesse âmbito, da resposta da própria requerida e obviamente de interpretação de todo o processo, pois só assim fará sentido;