



Nº21/21

# NEWSLETTER

## A FISCALIDADE NO DESPORTO (VIII): A TRIBUTAÇÃO DOS ÁRBITROS

This Information is intended for general distribution to clients and colleagues and the information contained herein is provided as a general and abstract overview. It should not be used as a basis on which to make decisions and professional legal advice should be sought for specific cases. The contents of this Information may not be reproduced, in whole or in part, without the express consent of the author. If you should require further information on this topic, please contact [contact@rfflawyers.com](mailto:contact@rfflawyers.com).

\*

This Information is sent in compliance with articles 22 and 23 of Decree-Law no. 7/2004, of 7 January, regarding unsolicited e-mails. If you wish to be removed from our mailing list and avoid similar future communications, please send an email with "Remove" to the email address [newsletter@rffadvogados.com](mailto:newsletter@rffadvogados.com).

\*\*\*

Legal 500 – Band 1 Tax “Portuguese Law Firm” / Band 1 Tax “RFF Leading Individual” and highlighted in “Hall of Fame”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Chambers & Partners – Band 1 Tax “RFF Ranked Lawyer”, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 and Band 1 “Private Wealth Law” - HNW “RFF Ranked Lawyer”, 2018, 2019, 2020  
International Tax Review – “Best European Newcomer” (shortlisted) 2013 / “Tax Controversy Leaders”, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “Indirect Tax Leaders”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “Women in Tax Leaders Guide”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 / “European Best Newcomer”, 2016 / “Tax Firm of the Year”, “European Tax Disputes of the Year” and “European Indirect Tax Firm of the Year”, (shortlisted) 2017  
Best Lawyers – “RFF Tax Lawyer of the Year”, 2014 / “Recommended Lawyers”, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019  
Who’s Who Legal – “RFF Corporate Tax Adviser of the Year”, 2013, 2015, 2016 / “RFF Corporate Tax Controversy Thought Leader”, 2017 “Corporate Tax: Advisory and Controversy”, 2017, 2018, 2019  
Legal Week – RFF was the only Portuguese in the “Private Client Global Elite Lawyers” 2018, 2019  
STEP Private Clients Awards - RFF “Advocate of the Year 2019” (shortlisted)  
IBFD Tax Correspondent Angola, Mozambique and East-Timor, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2018, 2019,



## I - ENQUADRAMENTO

De acordo com o estabelecido no Código do IRS, a determinação do rendimento tributável enquadrável na Categoria B (rendimentos profissionais e empresariais) do IRS, no âmbito do regime simplificado, obtém-se através da aplicação de diferentes coeficientes aos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo. Estes coeficientes variam em função da natureza dos rendimentos, designadamente se respeitam a atividades profissionais especificamente previstas na Tabela a que se refere o (artigo 151.º do) Código do IRS.

A atividade de Árbitro é uma das atividades que não se encontra expressamente prevista na Tabela do Código do IRS e que não pode também considerar-se como abrangida pelo Código de Atividade 1323 – Desportistas, pelo que deve ser-lhe aplicável o coeficiente de 0,35, relativo aos rendimentos de outras prestações de serviços.

## II – A TRIBUTAÇÃO DOS ÁRBITROS

Os rendimentos auferidos por Árbitros, no exercício desta atividade, qualificam-se, regra geral, como rendimentos

provenientes da prestação de serviços e são enquadráveis na Categoria B de IRS.

Como é sabido, a determinação dos rendimentos profissionais e empresariais faz-se, também, por regra, com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado ou com base na contabilidade.

Ora, no âmbito do regime simplificado, a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação de coeficientes, que representam, na prática, o reconhecimento de um direito de dedução (automática) de despesas correspondente a uma percentagem do rendimento auferido, variável em função da natureza do rendimento auferido, designadamente se respeita a atividades profissionais especificamente previstas na indicada Tabela do Código do IRS.

Sucedem, porém, que a atividade de Árbitro não se encontra especificamente prevista na referida Tabela de atividades a que se refere o Código do IRS, levantando-se a questão de saber se o Código de Atividade 1323 – *Desportistas*, previsto naquela Tabela, deve, ou não, ser

interpretado de forma a abarcar a atividade profissional de um árbitro de modalidades desportivas.

A diferença é sensível, já que, no caso de a atividade de árbitro se encontrar abrangida pelo Código de Atividade 1323 – *Desportistas* lhe é aplicável um coeficiente de 0,75 (que equivale ao reconhecimento de um direito de dedução, automática, de despesas no valor de 25% do rendimento auferido), enquanto que no caso contrário lhe é aplicável um coeficiente de 0,35 (que equivale ao reconhecimento de um direito de dedução, automática, de despesas no valor de 65% do rendimento auferido).

Esta questão foi, em 2018, objeto de uma Ficha Doutrinária da Administração tributária, onde foi perfilhado o entendimento de que «*o rendimento proveniente da atividade de árbitro de futsal deve ser inscrito no campo 403 do quadro 4-A do anexo B da declaração de rendimentos modelo 3 de IRS e a determinação do rendimento tributável obtém-se através da aplicação do coeficiente de 0,75(...)*».

Não obstante, a questão foi, também, já objeto de Decisões Arbitrais dissonantes, proferidas pelo Centro de

Arbitragem Administrativa (designadamente no âmbito do Processo n.º 510/2017-T e no âmbito do Processo n.º 421/2019-T), onde, numa, se entendeu ser aplicável o coeficiente de 0,35, enquanto noutra, mais recente, se considerou que os rendimentos de um árbitro de modalidades desportivas se encontra abrangido pela Atividade 1323 – *Desportistas* e que lhe é aplicável um coeficiente de 0,75.

Neste âmbito, as Decisões arbitrais que consideraram ser aplicável o coeficiente de 0,35 (de que também é exemplo a Decisão proferida no Processo n.º 704/2019-T), assentam no entendimento de que, por força do princípio da legalidade, previsto na Constituição da República Portuguesa, e dos princípios da tipicidade e da 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.

Partindo daqui, considera-se que a atividade de árbitro de modalidades desportivas não tem inequívoca e clara constância e previsão na referida tabela anexa ao Código do IRS, ainda que possa estar relacionada com qualquer

atividade desportiva, pois não é, notoriamente, ela própria, uma atividade desportiva sem mais.

Mais se considera que, 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 à categoria específica de rendimentos de Desportistas, uma categoria residual e onde se incluem os restantes rendimentos da categoria B não previstos especificamente na lei.

Nesta medida, é entendido que, partindo do elemento literal da lei, o resultado da interpretação é o de que o coeficiente de 0,75 é aplicável, apenas, a rendimentos das atividades profissionais constantes da tabela a que se refere o citado artigo do Código do IRS e onde não se inclui a atividade de árbitro de modalidades desportivas.

Por seu lado, a referida Decisão, que considerou que os rendimentos de árbitro se encontram abrangidos pela Atividade 1323 – *Desportistas* – sendo-lhes aplicável o coeficiente de 0,75 –, assenta, fundamentalmente, no entendimento de que, se fosse aplicável aos árbitros o coeficiente de 0,35 – diferentemente do que sucede com os

praticantes desportivos propriamente ditos –, isso constituiria uma solução manifestamente desigual, desproporcional e destituída de fundamento racional e material bastante.

Neste ensejo, uma tal diferenciação de tratamento, aplicando a praticantes desportivos um coeficiente de 0,75 e a árbitros o de 0,35, representaria também uma diferenciação dificilmente compatível com a justiça do sistema fiscal, porque violadora dos princípios da capacidade contributiva e da proibição do arbítrio, que são subprincípios do princípio da igualdade fiscal.

Aqui se considera, também, que esse entendimento, preconizado pela Administração tributária, se perfilaria como o mais consistente com uma visão unitária do sistema jurídico, enquanto sistema de valores, princípios e regras, adequando-se ao sentido material que se retira dos princípios da justiça fiscal, da igualdade fiscal – horizontal e vertical – e da consideração da capacidade contributiva subjetiva, que têm o seu fundamento, último, na ordem constitucional.

Em face destas duas Decisões, opostas, a questão foi submetida, finalmente, ao Supremo Tribunal Administrativo, que proferiu, em 12 de Setembro de 2020, o

competente acórdão de uniformização de jurisprudência (Processo n.º 092/19.9BALSB).

O entendimento assim sufragado pelo Supremo Tribunal Administrativo asenta na consideração de que o envolvimento e a importância dos árbitros para a realização de eventos desportivos não pode ser considerado como fator determinante para julgar que tais profissionais são, eles próprios, desportistas, sob pena de terem de ser considerados como desportistas todos quanto estão envolvidos no fenómeno desportivo. Isto é *«não só os árbitros, mas também os médicos, os dirigentes, os empresários, e outros agentes desportivos previstos na Lei de Bases da Atividade Física e do Desporto»*. O que deve relevar para incluir um determinado profissional na Tabela do Código do IRS é a atividade, concreta e especificamente, por ele exercida.

Partindo daqui, considera também o Supremo Tribunal Administrativo que não existe qualquer violação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva, na medida em que não existem razões legais para proceder a uma interpretação extensiva da atividade profissional de desportista, já que as funções e as tarefas exercidas por

um árbitro não se incluem concretamente nesse conceito, nem com ele se confundem.

Neste contexto e na decorrência deste Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 12 de setembro de 2020, uniformizou-se a jurisprudência no sentido de que, não constando a atividade de árbitro, especificamente, da Tabela a que se refere o (artigo 151.º do) Código do IRS, ser-lhe-á aplicável o coeficiente de 0,35.

Lisboa, 10 de fevereiro de 2021

Rogério M. Fernandes Ferreira  
 Pedro José Santos

[www.rffadvogados.pt](http://www.rffadvogados.pt)