Faculdade de Direito da Universidade do Porto

Abílio Rodrigues

O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos

Mestrado em Ciências Jurídico Económicas

Relatório de Mestrado em Direito na variante de Ciências Jurídico Económicas, para finalização do ciclo de estudos conducente à obtenção do grau de Mestre, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, sob a orientação da Exma. Professora Doutora Glória Teixeira e co-orientação do Exmo. Professor Doutor Paulo Tarso Domingues.

Julho de 2012

Agradecimentos

Deixo aqui breves palavras de agradecimento a pessoas e instituições que, de uma ou outra forma, contribuíram decisivamente para a realização deste estudo. Por isso agradeço:

Aos meus pais, avó Fernanda e avós pelo apoio incondicional ao longo, não só do último ano, mas de todo o meu percurso académico.

À Sara, um verdadeiro suporte e fonte de motivação, uma ajuda preciosa na recolha bibliográfica e na formatação do texto.

A todos os meus amigos, companheiros de uma longa jornada que se iniciou no ano de 2006, particularmente ao Guimarães e ao Miguel pela ajuda na revisão do texto.

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto, nomeadamente à Professora Doutora Glória Teixeira, pela orientação, disponibilidade, simpatia e empenho com que sempre me recebeu, bem como ao Professor Doutor Paulo Tarso Domingues, pelos conselhos e pelo interesse que demonstrou no meu trabalho.

Por fim, ao Centro de Estudos Fiscais, na pessoa do Doutor António Sá, determinante na pesquisa e recolha bibliográfica.

Resumo

São objeto de estudo deste trabalho a sociedade desportiva e o empresário desportivo. Assim, depois da devida clarificação conceptual e respetiva contextualização, voltam-se atenções para o regime fiscal das sociedades desportivas e o enquadramento tributário da atividade dos empresários desportivos, pontos centrais do estudo. Ademais, focam-se com particular cautela determinadas situações, como o tratamento fiscal da aquisição, por parte da sociedade desportiva, dos direitos de imagem de um jogador, ou a dedutibilidade de IVA associado a encargos com empresários desportivos em representação de jogadores que, pela sua importância, carecem de uma cuidada análise.

Abstract

The aim of this thesis is the study of sports companies and sports agents. Thus, after the due conceptual clarification and contextualization, turns the attention to the tax regime of sports companies and tax framework of the activity of sports agents, central points of the study.

In addition, it focuses, with particular attention, certain situations, such as the tax treatment of the acquisition, on the part of a sport company, of the image rights of a player, or the deductibility of VAT, associated with the charges with sports agents, supported by sports companies, when the sports agent is representing the player. These situations, considering their importance, require a careful analysis.

Índice

Introdução 1

Parte I - Sociedade Desportiva 3

1. Do Aparecimento das Sociedades Desportivas 3

2. Regime Jurídico das Sociedades Anónimas Desportivas – Decreto-Lei 67/97, de 3 de abril 8

2.1 Objetivos e Definição de Sociedade Desportiva 8

2.2 Formas de Criação de Sociedades Desportivas 10

2.3 Inovações face ao Anterior Regime 13

2.4 Regime Especial de Gestão 15

2.5 Relatório do Grupo de Trabalho Criado para Proceder à Análise do Regime Jurídico e Fiscal das Sociedades Desportivas 19

3. Regime Fiscal das Sociedades Desportivas 21

3.1 O "Plano Mateus" e o "Totonegócio" 21

3.2 O Regime da Lei 103/97, de 13 de setembro 24

3.2.1 Período de Tributação 24

3.2.2 O Direito de Contratação dos Jogadores como Elemento Suscetível de Amortização 26

3.2.3 Reinvestimento dos Valores de Realização 29

3.2.4 Benefícios Fiscais de Reorganização – IMT e IS 30

3.2.5 Reorganização em sede de IRC 31

3.2.6 Exigência de Regularização da Situação Tributária 34

3.2.7 Regime Transitório de Responsabilidade 34

3.3 Operações de Relevo sem Previsão na Lei 103/97, de 13 de setembro 35

3.3.1 Tratamento Fiscal das Importâncias Pagas pelas Sociedades Desportivas a Título de Direitos de imagem 35

3.3.1.1 Esclarecimentos da Administração Fiscal 36

. Rendimentos do Jogador – IRS 37

. Rendimentos da Sociedade Exploradora dos Direitos de Imagem – IRC 37

. Sociedade Desportiva – Gastos em sede de IRC 38

. Sociedade Desportiva – Aquisição dos Direitos de Imagem em sede de IVA 39

3.3.1.2 Breves Considerações 39
3.3.2 Os Direitos de Imagem no Futebol Espanhol 40
3.3.2.1 A Solução Legal 44
3.3.2.2 Breve Crítica 46
3.3.3 Desreconhecimento do Ativo Correspondente ao Direito de Contratação de Jogadores Profissionais, por Revogação ou Rescisão do Contrato de Trabalho Desportivo, antes de terminado o período de duração 49
3.3.4 Cedências Temporárias de Jogadores 50
3.3.4.1 Cedência Temporária a Título Gratuito 50
3.3.4.2 Cedência Temporária a Título Oneroso 51
3.3.5 Prémios de Jogo e Outras Remunerações a Jogadores e Treinadores 53
3.3.6 Encargos com Penalizações Desportivas 54

Parte II - Empresário Desportivo 55

1. O que é, que importância tem 55
1.1 Nos EUA – Contextualização 55
1.1.1 EUA – Preocupações Legais 57
1.2 Em Portugal 59
1.3 Europa 61
2. Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos 63
2.1 Esclarecimento da Administração Fiscal – Circular nº15/2011, de 19 de maio 63
2.1.1 Em sede de IRC 64
2.1.2 Em sede de IVA 66
2.1.2.1 Dedutibilidade de IVA pela Sociedade Desportiva quando o serviço não lhe é diretamente prestado 68

Conclusões 73
Índice de Jurisprudência 77
Bibliografia 79

Índice de Abreviaturas

AAFDL	Associação Académica da Faculdade de Direito de Lisboa
CIRC	Código Do Imposto Sobre o Rendimento Das Pessoas Colectivas
CIRS	Código Do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CSC	Código das Sociedades Comerciais
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IRPF	Impuesto de la Renta de las Personas Físicas
LBAFD	Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto
LBSD	Lei de Bases do Sistema Desportivo
MLB	Major League Baseball
NBA	National Basketball Association
NCAA	National Collegiate Athletic Association
NFL	National Footbal League
NHL	National Hockey League
RJCTD	Regime Jurídico do Contrato de Trabalho Desportivo
RJSAD	Regime Jurídico das Sociedades Anónimas Desportivas
STA	Supremo Tribunal Administrativo
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TAS	Tribunal Arbitral Du Sport
TCAN	Tribunal Central Administrativo do Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo do Sul
TJCE	Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias

Introdução

O desporto será, na atualidade, uma das áreas de maior destaque, assumindo-se como um ponto de referência tanto em Portugal como no resto do mundo.

Certamente poucos serão aqueles que, mesmo não se identificando especialmente com a prática desportiva e tudo aquilo que a envolve, conseguem viver alheios a verdadeiros fenómenos de popularidade como os Jogos Olímpicos, a *NBA*, a *Premier League* de Inglaterra, ou a *Liga BBVA* de Espanha.

Ora, diretamente associados a todo o mediatismo que rodeia o mundo desportivo em geral estão elevadíssimos fluxos monetários, relacionados com os mais diversos fins, tais como salários a atletas e montantes pagos a título de exploração dos seus direitos de imagem, comissões a empresários desportivos, contratos de patrocínio, entre outros.

Deste modo, e por estarem no centro das principais operações negociais efetuadas, cuidaremos aqui de dois dos mais importantes agentes desportivos: a sociedade desportiva e o empresário desportivo, que surgem num contexto de profissionalização do desporto, para fazer face a novas exigências impostas pela evolução natural do mesmo. Contrariamente ao que perpassa pelo campo de visão de muita gente, apenas inocentemente o desporto poderá ser considerado uma área de importância menor. Os valores envolvidos nas diversas transações são a prova inequívoca desse facto.

Assim, o nosso propósito consiste em analisar a sociedade e o empresário desportivos, enquadrando-os no ordenamento jurídico português e enfatizando os aspetos fiscais que se associam às principais operações por eles levadas a cabo. Isto porque, embora não tenham sido totalmente esquecidos pelo legislador, carecem ainda de uma maior previsão e acompanhamento legal.

O foco de atenção estará direcionado para o regime fiscal das sociedades desportivas, previsto pela Lei 103/97, de 13 de setembro, bem como para um conjunto de operações em particular que, apesar de não contempladas pelo aludido diploma, se afiguram essenciais no desenrolar da atividade de uma determinada sociedade desportiva. De entre estas situações, destacaremos o tratamento fiscal das importâncias pagas pelas sociedades desportivas a título de exploração dos direitos de imagem dos jogadores, fazendo uma exposição do entendimento da Administração Fiscal portuguesa

e, de modo complementar mas não menos relevante, analisando este problema no âmbito do futebol profissional espanhol.

No que concerne à figura do empresário desportivo, faremos um breve enquadramento da profissão no ordenamento jurídico português, sem esquecer um pouco do exemplo dos EUA, pioneiros neste particular. Abordaremos também, ainda que de forma muito superficial, a situação do empresário desportivo na União Europeia, com natural destaque para o relatório elaborado pela KEA para a Comissão Europeia em 2009.

Debruçar-nos-emos ainda os esclarecimentos prestados pela Administração Fiscal portuguesa relativamente ao enquadramento fiscal a dar às principais operações associadas à atividade do empresário desportivo, fazendo incidir a nossa crítica sobre a possibilidade de uma determinada sociedade desportiva deduzir o IVA suportado no pagamento de encargos a um empresário desportivo, quando este seja representante do atleta e não da sociedade em questão.

Diga-se no final que, por uma questão de sistematização, optámos por dividir a exposição em duas partes, sendo que, abordamos em primeiro lugar a sociedade desportiva e, seguidamente, o empresário desportivo.

Parte I – Sociedades Desportivas

1. Do Aparecimento das Sociedades Desportivas

Desporto e direito… Em Portugal, e durante anos a fio, dois mundos afastados e sem conexão. Isto, em grande parte, pela atitude de pretensa superioridade do direito face ao desporto, visto muitas vezes como uma área de menor importância e valia, o que, e em conformidade com o que nos propomos abordar neste estudo, não corresponde à realidade[1].

Realidade esta que está já bastante distante dos tempos em que o desporto se destinava unicamente à ocupação de tempos livres, e que assumia um caráter predominantemente lúdico, praticado por amadores em estruturas pouco desenvolvidas e rigorosas[2]. Efetivamente, o mundo desportivo é, nos dias que correm, uma verdadeira indústria que, por si só, gera fluxos monetários de dimensões exorbitantes[3].

Assim, fruto da evolução do panorama desportivo, e para responder às suas novas exigências, surgem as Sociedades Anónimas Desportivas (doravante sociedades desportivas), novas estruturas desejavelmente aptas a conciliar o desporto e tudo o que o envolve, com uma gestão verdadeiramente empresarial, uma vez que os clubes desportivos, de cariz associativo, participando em competições desportivas de carácter profissional, teriam necessariamente que ajustar a sua estrutura e modo de funcionamento a um nível de profissionalismo e rigor que não se coaduna com a essência de uma associação, neste caso de uma associação desportiva, frequentemente gerida de forma muito emotiva e pouco racional. Ora, as sociedades desportivas vêm renovar as organizações desportivas existentes - os clubes desportivos - conferindo-lhes um conjunto de caraterísticas imprescindíveis à boa gestão da sua participação numa determinada competição desportiva de caráter profissional.

Ademais, as sociedades desportivas aparecem também com o intuito de sanar os resultados profundamente negativos da convivência entre estruturas como os clubes

[1] Para uma breve ilustração da evolução da relação entre direito e desporto em Portugal, veja-se, MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *O Direito do Desporto em Portugal: Uma Realidade com História*, *in* I Congresso de Direito do Desporto, Memórias, Coimbra: Almedina, 2005, pp. 29-65.

[2] Sobre a evolução dos clubes para sociedades desportivas veja-se, CARVALHO, MARIA JOSÉ, *Os Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal*, Faculdade de Desporto da Universidade do Porto, 2007, pp. 169 e seguintes.

[3] Facto que pode ser comprovado pela consulta do *Deloitte Football Money League 2012*, que conclui que na época desportiva de 2010/2011 os 20 clubes europeus com mais receitas arrecadaram um total combinado de 4,4 biliões de euros.

desportivos e o desporto profissional[4]. Desde logo, pelo endividamento excessivo e incontrolado em que os clubes desportivos se viram mergulhados, em virtude de modelos de gestão descuidados, pouco transparentes e eficientes. Com efeito, num panorama de endividamento e falência do desporto profissional em Portugal, particularmente do futebol, assistiu-se, com naturalidade, ao crescimento exponencial das dívidas dos clubes desportivos ao Estado, nomeadamente à Administração Fiscal e à Segurança Social[5].

O endividamento, especialmente o público, e a gestão amadora de uma entidade com ambições profissionais, são consensualmente apontados pela doutrina portuguesa como fatores determinantes no aparecimento das sociedades desportivas[6]. Para RICARDO CANDEIAS, "A fórmula até aí utilizada para atribuir existência às organizações colectivas privadas, cujo objecto consiste no desenvolvimento de actividades desportivas – a figura da associação -, é manifestamente desadequada a uma realidade em eterno devir"[7].

Numa palavra, à sociedade desportiva, aquando do seu aparecimento, foi atribuída a função de implementar no mundo do desporto profissional uma gestão qualificada, transparente e atenta às variáveis económico-financeiras, relegando para um segundo plano a gestão pautada pela emoção e orientada unicamente para os êxitos desportivos, característica dos clubes desportivos geridos pelos seus associados.

É neste contexto que surge em 1990, através da Lei 1/90, de 13 de janeiro, Lei de Bases do Sistema Desportivo (adiante LBSD), a primeira referência às sociedades desportivas no ordenamento jurídico português. Deste modo, dando efetividade a uma separação entre aquilo que é o desporto amador e o desporto profissional, a LBSD abre

[4] O que não significa que seja de todo o modo impossível manter uma estrutura altamente profissionalizada e financeiramente sustentável sem adotar o figurino da sociedade desportiva. Aliás, aqueles que são na atualidade os clubes desportivos de futebol com maiores receitas no mundo, Real Madrid C.F. e Barcelona F.C., não se converteram ainda em sociedades desportivas, por terem respeitado os requisitos impostos pelo legislador espanhol para a manutenção da estrutura associativa no desporto profissional.

[5] É aceite de forma pacífica que o endividamento público dos clubes de futebol portugueses foi talvez o factor mais determinante na criação de sociedades desportivas.

[6] Na opinião de J. MANUEL MEIRIM, o legislador adotou esta solução com o intuito de satisfazer as exigências de gestão e economia para as quais os modelos tradicionais se manifestavam já ultrapassados. Cfr. MEIRIM, J. MANUEL, *Clubes e Sociedades Desportivas: uma nova realidade jurídica*, Livros Horizonte, Lisboa, 1995, p. 52.

[7] Cfr. CANDEIAS, RICARDO, *Personalização de Equipa e Transformação de Clube em Sociedade Anónima Desportiva*, Coimbra Editora, 2000, p.39.

portas a esta nova figura[8]. No entanto, e contrariamente ao estabelecido no seu artigo 41º, em que se impunha como limite da instituição da sociedade desportiva o período de dois anos, esta medida veio apenas a ser implementada passados já cinco anos, o que, considerando o facto de o desporto profissional português, particularmente o futebol, estar de tal forma mergulhado em dívidas e problemas de ordem financeira, não ajudou a que se pudesse emergir rapidamente da situação.

Superados estes anos de atraso, e numa primeira regulamentação desta nova figura jurídica, surge o Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho. No seu preâmbulo, proclama de forma inequívoca o objetivo de trazer ao desporto profissional estabilidade e desenvolvimento, criando um sistema em que os clubes desportivos sejam suportados nas inovadoras sociedades desportivas[9]. Porém, e pelas razões que passamos a apontar, este foi um diploma votado ao fracasso, uma vez que, ao seu abrigo, não foi constituída qualquer sociedade desportiva[10].

Em primeiro lugar, e possivelmente o fator mais determinante no insucesso do diploma, pela proibição da distribuição de lucros pelos acionistas, que, nos termos do regime instituído, deveriam reverter para benefício da atividade desportiva geral do clube[11]. À sociedade desportiva estaria retirado um dos seus potenciais principais atrativos.

Em seguida, entendendo-se como completamente inadequada a estrutura dos clubes desportivos ao desporto profissional, e atendendo à necessidade de proceder de forma rápida e eficaz ao seu saneamento financeiro, não compreendemos a opção do legislador por um sistema facultativo de constituição de sociedades desportivas, dando aos clubes a possibilidade de manterem a sua estrutura inalterada, sem que para isso tivessem que cumprir determinados requisitos; não querendo o legislador impor a adoção da estrutura de sociedade desportiva, poderia pelo menos estabelecer critérios que permitissem aferir da possibilidade de determinado clube desportivo preservar a sua estrutura jurídica e simultaneamente participar em competições desportivas

[8] Foi por intermédio do seu artigo 20º que a LBSD estabeleceu os princípios básicos de funcionamento e desenvolvimento das sociedades desportivas. Desde logo, atribuiu, em exclusivo, ao clube desportivo o poder de constituição de sociedade desportiva e estabeleceu medidas de salvaguarda, no que diz respeito aos direitos dos associados, ao interesse público e ao património desportivo edificado. Além disto, e subjacente a esta disposição, está a ideia de que a sociedade desportiva se reserva para os clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional.

[9] Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei 146/95, de 25 de junho.

[10] Neste ponto, seguimos maioritariamente o entendimento de JOSÉ MANUEL CHABERT. Cfr. CHABERT, JOSÉ MANUEL, *As sociedades desportivas*, *in* Revista jurídica - AAFDL, N.º 22, 1988, pp. 451-468.

[11] Cfr. Artigo 9º, Decreto-Lei 146/95, de 25 de junho.

profissionais[12]. Neste ponto, poderíamos eventualmente ter seguido o exemplo espanhol, que estabeleceu que para um clube desportivo poder participar em competições profissionais, sem para isso ter que adotar a estrutura societária, teria que apresentar, nos últimos três anos de exercício, um resultado líquido positivo[13].

Também no que diz respeito à fixação do capital social mínimo, o Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho se absteve de adequar a norma consagrada no seu artigo 6º às necessidades específicas de saneamento e reestruturação financeira do desporto profissional em Portugal, não tendo exigido qualquer tipo de ajuste do capital social à sociedade desportiva em questão[14], ou seja, tomou a realidade e as necessidades dos clubes desportivos por iguais, não atentando às substanciais diferenças existentes entre eles[15]. Tal como no ponto anterior, o legislador português não seguiu o exemplo espanhol que, por via do artigo 3º do Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio, instituiu que o capital social seria determinado casuisticamente, considerando determinadas variáveis de cada clube desportivo[16].

Além do que já referimos, e numa lógica de mudança do paradigma do desporto profissional em Portugal, que se pretendia efetiva, não se compreende também a opção de a participação do clube desportivo na sociedade desportiva ter sido delimitada apenas pela negativa. Isto é, o legislador estabeleceu um limite mínimo de 20% para a participação social do clube desportivo fundador na sociedade desportiva, nada tendo dito ou previsto no que diz respeito a um limite máximo dessa mesma participação[17]. Ora, e de acordo com o que defende JOSÉ MANUEL CHABERT[18], com esta forma de regular a participação de um clube fundador numa sociedade desportiva não se garante a capitalização da sociedade desportiva, vital para a sua saúde financeira, nem se impede o domínio total ou decisivo do clube fundador no capital da sociedade, o que, de uma forma natural levará para esta os vícios de gestão associados aos clubes desportivos de

[12] O legislador parece ter acreditado que, sem a criação de um regime que impusesse a constituição de sociedades desportivas, os clubes desportivos iriam de livre e espontânea vontade alterar a sua estrutura jurídica e seguir as suas recomendações.
[13] As sociedades desportivas foram introduzidas em Espanha pela Ley 10/1990, de 15 de octubre. Diga-se ainda que os únicos clubes que conseguiram cumprir os requisitos de ordem financeira e, por consequência, manter a estrutura associativa foram: Real Madrid C.F., Barcelona F.C., Athletic Club e C.A. Osasuna.
[14] Nos termos do artigo 6º do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho, "O valor mínimo do capital social é de 50 000 000$00 e deve ser totalmente realizado em dinheiro".
[15] Cfr. CHABERT, JOSÉ MANUEL, ob. cit., p.459.
[16] Atualmente este aspeto encontra previsão no artigo 3º do Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, que revogou o Real Decreto 1084/1991, de 5 de julio.
[17] Cfr. Artigo 8º, Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho.
[18] Cfr. CHABERT, JOSÉ MANUEL, ob. cit., pp.459-460.

estrutura associativa. Deste modo, e ainda em conformidade com o ilustre autor acima indicado, permitir-se-ia que determinado clube desportivo operasse uma transformação apenas na sua "roupagem jurídica", continuando no entanto a agir e a estar submetido aos mesmos princípios que até então o norteavam. Na verdade, se a intenção era a de dotar a nova estrutura organizativa - a sociedade desportiva - de novos princípios e mecanismos de gestão, esta disposição deixa aberta a possibilidade de o clube desportivo continuar a controlar plenamente os destinos da sociedade, em nada alterando a gestão emocional que lhe é caraterística.

De facto, muitos outros são os preceitos em que se vincou a prevalência do clube desportivo no seio da sociedade desportiva. Em primeiro lugar, é o clube desportivo o titular, em exclusivo, do direito a constituir sociedade desportiva, nos termos do artigo 4º do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho. Por outro lado, é-lhe permitido nomear, pelo menos, um membro do conselho de administração com o poder de vetar deliberações, nos termos da alínea a), do número 2, do artigo 8º, limitando-se também as competências do órgão de administração, nos termos do artigo 18º, ambos do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho. Por fim, atribuem-se ao clube, os lucros de exercício para benefício da sua atividade desportiva, nos termos 20º, nº1 do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho[19].

Apontamos ainda para a ausência de um regime fiscal específico como uma grande lacuna deste regime, ignorando-se a necessidade de acautelar operações como, por exemplo, as que se insiram num processo de reorganização do clube em sociedade desportiva[20].

Face às opções tomadas pelo legislador no Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho, e com o progressivo declínio do estado financeiro do desporto profissional em Portugal, impunham-se novas medidas, capazes de personificar uma verdadeira mudança no panorama desportivo nacional. Neste sentido, o primeiro passo foi tomado pela Lei 19/96, de 25 de junho, que deu nova redação à anterior LBSD, prevendo, nomeadamente, a possibilidade de se constituírem sociedades desportivas com a faculdade de distribuir lucros, bem como indicando que se estabeleceria um regime - regime especial de gestão - que traria consequências para os clubes desportivos que não optassem pela transformação em sociedade desportiva.

[19] Cfr. CANDEIAS, RICARDO, ob. cit., pp. 44-45.
[20] Atualmente, esta situação está prevista no artigo 5º da Lei 103/97, de 13 de setembro.

Feita esta breve introdução passamos de seguida a analisar o regime jurídico das sociedades desportivas, estabelecido pelo Decreto-Lei 67/97, de 3 de abril.

2. Regime Jurídico das Sociedades Anónimas Desportivas – Decreto-Lei 67/97, de 3 de abril

2.1 Objetivos e Definição de Sociedade Desportiva

Face ao fracasso do anterior regime, o Decreto-Lei 67/97, de 3 de abril (doravante RJSAD), procurou, numa primeira instância, criar condições de aplicabilidade efetiva, garantindo que, contrariamente ao sucedido com o Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho, os clubes desportivos participantes em competições desportivas profissionais se dotassem de mecanismos diferentes dos caraterísticos do associativismo.

Aliás, e em conformidade com o preambulo do diploma, "importa conceder àquelas sociedades os instrumentos necessários para que venham a constituir, no futuro, um importante elemento dinamizador do desporto profissional em Portugal"[21]. Impor-se-á, portanto, uma análise ao regime instituído, apontando e criticando as principais disposições nele contidas.

Comecemos, desde logo, pelo artigo 2º, o qual define sociedade desportiva como: "a pessoa colectiva de direito privado, constituída sob a forma de sociedade anónima, cujo objecto é a participação numa modalidade, em competições desportivas de carácter profissional, salvo no caso das sociedades constituídas ao abrigo do artigo 10º, a promoção e organização de espectáculos desportivos e o fomento ou desenvolvimento de actividades relacionadas com a prática desportiva profissionalizada dessa modalidade"[22].

Ponderando os elementos que nos são apresentados pelo legislador nesta definição, encontramos diferenças relativamente à anterior noção de sociedade desportiva dada pelo artigo 2º do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho. Em primeiro lugar, e de suma relevância, constatamos a introdução de uma importante alteração no que diz respeito à constituição das sociedades desportivas. Desta feita, enquanto o artigo 2º do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho permitia a criação de sociedades desportivas apenas por parte de clubes desportivos, o artigo 2º do RJSAD tem como única exigência

[21]Cfr. Preâmulo do RJSAD.
[22]Cfr. Artigo 2º do RJSAD.

que a mesma se constitua sob a forma de sociedade anónima, autorizando a criação de sociedades desportivas sem a intervenção de um clube desportivo - aspeto que vamos aprofundar aquando da análise ao artigo 3º do RJSAD[23].

Por outro lado, ao apresentar uma exceção na definição, salvaguardando os casos do artigo 10º do RJSAD[24], o legislador entra numa grave contradição[25]. De facto, as sociedades desportivas, de acordo com o que vimos dizendo, nasceram para fazer face a novas exigências impostas pelo desporto profissional, particularmente pelo futebol. Por isso, e estando as mesmas no centro da transformação da conceção do desporto profissional português, é óbvia a inclusão da participação em competições desportivas de caráter profissional no seu objeto social. No entanto, ao operar remissão para o artigo 10º do RJSAD, que permite a constituição de sociedades desportivas fora do âmbito das competições desportivas profissionais, o legislador acaba por esvaziar de conteúdo o principal traço característico das sociedades desportivas: a participação em competições desportivas profissionais[26].

Aliás, todo o RJSAD está orientado no sentido de criar uma correspondência entre as sociedades desportivas e o desporto profissional, o que se pode comprovar, por exemplo, no artigo 3º do RJSAD, que, tanto na alínea a) como na alínea b), indica como objetivo, pela transformação e personalização jurídica, do clube desportivo ou da equipa, respetivamente, a participação em competição desportiva profissional. Ora, se a intenção do legislador fosse a de permitir também a constituição de sociedades desportivas para participação em competições desportivas não profissionais, esta referência não faria sentido. Aceitando a sociedade desportiva em competição desportiva não profissional, o legislador não deveria ter redigido nestes termos as alíneas a) e b) do artigo 3º do RJSAD.

[23] Nos termos da alínea c) do artigo 3º do RJSAD, permite-se a criação de raiz de uma sociedade desportiva.

[24] Nos termos do número 1, do artigo 10º do RJSAD, "É lícita a constituição das sociedades desportivas fora do âmbito das competições profissionais".

[25] JOSÉ MANUEL MEIRIM considerou que, "Afirmar que uma sociedade desportiva tem como objecto a participação numa modalidade, em competições desportivas profissionais, salvo se não participar em competições desportivas profissionais, para além do contrassenso, é um apurado exemplo de má técnica legislativa." Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico das Sociedades Desportivas Anotado*, Coimbra Editora, 1999, p. 103.

[26] A disposição do número 1, do artigo 10º do RJSAD não estava em conformidade com o artigo 20º da LBSD, que destinava aos clubes desportivos participantes em competições desportivas não profissionais, a forma associativa sem fins lucrativos. Aliás, mesmo com as alterações introduzidas na LBAFD, e nos termos do seu artigo 26º, continua a existir uma separação entre desporto profissional e não profissional, fazendo-se uma correspondência entre este e os clubes desportivos e entre aquele e as sociedades desportivas. Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., p. 110.

Ainda assim, admitindo a sociedade desportiva fora do âmbito das competições desportivas profissionais, o legislador erra manifestamente ao incluir no artigo 2º a menção às competições desportivas profissionais. Isto porque, de acordo com o regime instituído, não existem quaisquer limitações relativamente ao caráter da competição desportiva em questão[27]. Se assim é, qual a razão para a referência à participação em competições desportivas profissionais na delimitação do objeto social das sociedades desportivas, quando as mesmas também podem ser constituídas para competições desportivas não profissionais?

2.2 Formas de Criação de Sociedades Desportivas

Posto isto, analisaremos agora o artigo 3º do RJSAD[28], que elenca as formas permitidas para a criação de uma sociedade desportiva. Nos seus precisos termos, as sociedades desportivas podem surgir:

1. Por transformação de um clube desportivo que participe, ou pretenda participar em competições desportivas profissionais[29];
2. Por personalização jurídica das equipas que participem ou pretendam participar em competições desportivas profissionais[30];
3. Pela criação de raiz, que não resulte da transformação de clube desportivo ou da personalização jurídica de equipas.

Relativamente à transformação de um clube desportivo em sociedade desportiva cumpre-nos fazer alguns comentários. Em primeiro lugar, não podemos deixar de notar que o legislador abre aqui uma exceção. Isto porque, em conformidade com o disposto no artigo 130º do Código das Sociedades Comerciais (doravante CSC), apenas as sociedades constituídas segundo um dos tipos previstos no número 2 do artigo 1º do mesmo diploma[31], bem como as sociedades civis constituídas nos termos do artigo 980º do Código Civil, podem ser sujeitos intervenientes numa transformação. Ou seja, de

[27] Podendo a constituição das sociedades desportivas ser destinada à participação em competições desportivas profissionais e não profissionais. Sobre este ponto ver, MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp.101-103, 112-113.
[28] Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp. 103-107.
[29] Com disposições comuns com as sociedades desportivas que resultem de personalização jurídica de equipa, no Capítulo II do RJSAD (artigos 28º e 29º).
[30] Com disposições particulares no Capítulo III do RJSAD (artigos 30º a 36º).
[31] Sociedade em nome colectivo, sociedade por quotas, sociedade anónima, sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por acções.

acordo com o regime geral estabelecido no CSC, não seria possível a transformação de um determinado clube desportivo em sociedade desportiva.

Ao prever a transformação[32] de clubes desportivos em sociedades desportivas o RJSAD cria uma especificidade relativamente ao CSC, a qual permitirá ao clube desportivo proceder a um ajustamento da sua estrutura, em ordem a cumprir com exigências que lhe são impostas pela evolução do sistema em que está inserido. Nas palavras de RICARDO CANDEIAS[33], pela transformação "permite-se a manutenção (e a alteração) da função económico-social da entidade transformanda, evita-se a desagregação da orgânica de meios por intermédio da qual se alcança a projecção económica, estabiliza-se uma determinada estratégia de gestão, porque o grémio social permanece tendencialmente idêntico."

Ora, a transformação de uma sociedade consiste essencialmente numa mudança de rumo, isto é, num ajustamento, numa adaptação da sociedade tanto a exigências internas como externas. Para que seja possível, é necessário que exista uma determinada sociedade que, enquanto sociedade transformanda, dê origem a uma nova sociedade, a sociedade transformada[34]. No entanto, convém ressalvar, em conformidade com o disposto no número 3, do artigo 130º do CSC, que a transformação de uma determinada sociedade, não implica a sua dissolução, uma vez que, para que isso aconteça, será necessária deliberação dos sócios[35].

Passando agora à alínea b), do artigo 3º do RJSAD, a sociedade desportiva pode ainda ser constituída pela personalização jurídica de uma sua equipa que participe, ou pretenda participar, em competições desportivas profissionais. Antes de quaisquer considerações, atentemos àquilo que se entende ou deve entender por *equipa*, até porque, o RJSAD não avança com qualquer definição nem enquadramento.

---

[32] Relativamente à transformação das sociedades ver por todos, VENTURA, RAÚL, *Fusão, Cisão, Transformação de Sociedades – Comentário ao Código das Sociedades Comerciais*, Almedina, Coimbra, 1990. Ver ainda, CORREIA, MIGUEL J. A. PUPO, *Direito Comercial, Direito da Empresa*, 9ª Edição, Ediforum – Edições Jurídicas, Lda, Lisboa 2005, pp.279-281;

[33] Cfr. CANDEIAS, RICARDO, ob. cit., p.210.

[34] A transformação de sociedades distingue-se da fusão e da cisão, na medida em que, embora implique igualmente uma alteração estrutural na sociedade transformanda, esta não se extingue (pelo menos na transformação a que se refere o número 1, do artigo 130º do CSC), adapta-se, transforma-se. Assim, na fusão há pelo menos uma sociedade que se extingue, enquanto na cisão ocorre uma multiplicação de sociedades por transferência do património social.

[35] RAÚL VENTURA faz distinção entre o que designa por *transformação formal*, aquela que não provoca a dissolução da sociedade, e *transformação extintiva*, que implica a dissolução da sociedade transformanda. Cfr. VENTURA, RAÚL, ob. cit., pp. 416-417.

Deste modo, e na esteira de RICARDO CANDEIAS[36], *equipa* será "um conjunto de participantes representantes de um clube, numa determinada competição desportiva." No entanto, em conformidade com este autor, a definição é claramente insuficiente para delimitar juridicamente o conceito de equipa. Para suprir as carências da definição acima apresentada, sugere dois possíveis critérios de entendimento do conceito equipa: o critério objetivo, mais atento ao conjunto de pessoas que dela fazem parte, e o critério subjetivo, mais próximo do conceito de clube desportivo[37].

Tendo o legislador optado pela noção objetiva de equipa, esta será constituída pelos contratos de trabalho desportivo, de formação desportiva, desde que os formandos estejam regularmente inscritos e aptos a, se necessário, representar a equipa nas competições desportivas em que participa, bem como pelo contrato de trabalho com o treinador desportivo[38].

Ora, com o mecanismo da personalização jurídica de equipa, o legislador pretende destacar do seio do clube desportivo, uma nova entidade - a equipa - que constituirá realidade distinta do clube desportivo, e terá como objetivo a gestão da participação numa determinada competição desportiva profissional, sendo que, fruto da referida autonomização, esta obterá os mecanismos e recursos necessários à participação nas referidas competições.

Por fim, de acordo com o previsto na alínea c) do artigo 3º do RJSAD, existe a possibilidade de uma sociedade desportiva ser criada de raiz, isto é, sem tomar em consideração um determinado clube desportivo pré-existente. A grande questão prende-se com o facto de a sociedade desportiva estar intimamente relacionada com o clube desportivo, ser uma expressão da profissionalização do mesmo, fornecendo-lhe uma estrutura adequada às exigências da competição desportiva em que está integrado. Terá

[36] Cfr. CANDEIAS, RICARDO, ob. cit., p. 126.

[37] Num ponto de vista objetivo, *equipa* será o conjunto de praticantes que, em representação de uma determinada entidade empregadora, participem em competições desportivas sob a tutela da respetiva federação. Já de um ponto de vista subjetivo, *equipa* será confundida com o conceito de *clube desportivo*, enquanto estrutura organizatória inserida no quadro competitivo que, por direito regulamentar, lhe pertence. Cfr. CANDEIAS, RICARDO, ob. cit. pp.126-127.

[38] Neste ponto, entendemos que não deve ser apenas considerado o contrato de trabalho com o treinador desportivo mas também com a restante equipa técnica. Se é verdade que, de acordo com RICARDO CANDEIAS, o treinador é elemento fundamental para o êxito desportivo, assumindo um papel de orientador, gestor e preparador do conjunto dos praticantes de uma determinada equipa, sobre ele recaindo as maiores responsabilidades, lembramos e alertamos para o facto de o treinador, no desempenho e na prossecução das tarefas que lhe estão incumbidas, não trabalhar sozinho. Deste modo, recordamos que, quando nos referimos a *equipa*, conceito previsto no RJSAD, devemos incluir, para lá dos elementos acima identificados, o seu treinador-adjundo, preparador-físico, treinador de guarda-redes, enfim, toda a equipa técnica. Cfr. CANDEIAS, RICARDO, ob. cit., p. 131 (nota de rodapé 347).

algum sentido criar uma sociedade desportiva desprovida do direito de participação numa determinada competição desportiva? A questão coloca-se porque, sendo totalmente nova, a sociedade desportiva não teria, numa primeira abordagem, direito a participar, por exemplo, no campeonato nacional de futebol da 1ª divisão.

A eventual solução para este tipo de situações, com particular acuidade nas competições desportivas profissionais, consiste no facto de um determinado clube desportivo, que tenha já adquirido o direito a participar em competição desportiva de carácter profissional, se tornar sócio da nova sociedade para que lhe possa conferir este mesmo direito a participar na correspondente competição desportiva.

No entanto, no que diz respeito a esta espécie de sucessão desportiva, não é inteiramente pacífica a consideração de que, sendo criada nos termos da alínea c) do artigo 3º do RJSAD, a sociedade desportiva "herde" do clube desportivo seu sócio o direito de participação na competição desportiva de caráter profissional[39]. Ainda assim, o que nos diz a prática é que, constituída de raiz, a sociedade desportiva pode assumir de um dos seus sócios o direito de participação em competição desportiva[40].

2.3 Inovações face ao Anterior Regime

Neste ponto, importa referir que aquele que talvez tenha sido o maior obstáculo ao sucesso do anterior regime - a impossibilidade de distribuir lucros - foi prontamente eliminado. Agora, pelo disposto no artigo 23º do RJSAD, atribui-se à sociedade a faculdade de, querendo, repartir entre os acionistas o lucro legalmente distribuível. A importância desta mudança é tal que o legislador teve a preocupação de a destacar no preambulo do diploma, considerando-a como um dos principais atrativos da constituição de uma sociedade[41].

Já no que respeita ao capital social mínimo, as sociedades desportivas distinguem-se da generalidade das sociedades, variando o valor de acordo com a modalidade, ou

[39] Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp. 105-107.

[40] O primeiro caso de constituição de sociedade desportiva nestes termos aconteceu com a criação da Académico Marítimo Madeira Andebol, SAD, que sucedeu a um dos seus sócios no direito a participar na competição desportiva, permanecendo no mesmo nível competitivo. No entanto, diga-se que a competição em causa é de caráter não profissional. Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp. 106-107.

[41] Pode-se ler no preambulo, *O Decreto-Lei n.º 146/95,* de 21 de junho, "regulamentou esta matéria em termos que foram geralmente considerados inadequados, na medida em que, desde logo, interditava às sociedades desportivas a distribuição de lucros, retirando-lhes, assim, um dos principais atractivos para a sua constituição".

seja, no caso português, futebol e basquetebol[42]. Os valores indicados pelo legislador, em escudos, são, para o futebol, de 200 000 000$ para as sociedades desportivas participantes na 1ª divisão e de 100 000 000$ para as participantes na, à época, 2ª divisão de honra. Relativamente às sociedades desportivas participantes em competições profissionais de basquetebol, o legislador exigiu um capital social mínimo de 50 000 000$.

Igualmente, corrigindo uma das falhas do anterior regime, estabelece-se um mecanismo de reforço sucessivo do capital por forma a perfazer, após cinco anos da criação da sociedade, um montante igual a 30% da média do orçamento da sociedade nos primeiros quatro anos da sua existência, penalizando-se as sociedades incumpridoras com a exclusão das competições profissionais[43]. Passa-se assim de uma total abstração em relação às sociedades desportivas em causa, adaptando-se o capital social à realidade de cada uma delas. Com isto dá-se uma aproximação ao regime espanhol que, para o futebol profissional, estabeleceu um valor de capital social mínimo atendendo à situação de cada clube em concreto. Diga-se ainda que o capital social, nos termos do artigo 11º do RJSAD, deve ser integralmente realizado em dinheiro, com exceção para o clube desportivo fundador, que o pode realizar em espécie, nos termos do artigo 31º do RJSAD[44].

Outro aspeto inovador consiste, nos termos do artigo 26º do RJSAD, no facto de serem admitidos a participar no capital social das sociedades desportivas as regiões autónomas, os municípios e as associações de municípios. No entanto, para que tal seja possível, têm que se verificar dois pressupostos: a sociedade desportiva em questão tem de estar sediada na área de jurisdição da entidade pública em causa e a sua participação não pode exceder 50% do capital da sociedade[45].

A participação pública no capital social das sociedades desportivas foi, à data da publicação do RJSAD, uma das matérias que se revestiu de maior controvérsia. No entanto, e não discutindo a legalidade da norma em questão, este é um mecanismo que

[42] Cfr. Artigos 7º e 8º do RJSAD.
[43] Cfr. Artigo 9º do RJSAD.
[44] Também de modo diferente do que acontecia no regime do Decreto-Lei 146/95, de 21 de junho, que exigia que a realização do capital social se fizesse sempre em dinheiro, independentemente de se tratar do clube desportivo fundador.
[45] Cfr. Artigo 26º do RJSAD.

permite ou pode permitir que sociedades desportivas representativas de uma determinada região sobrevivam e potenciem o crescimento de dadas zonas do país[46].

Aqui, diga-se que o legislador português sofreu influência do regime francês que permitiu até 29 de dezembro de 1999 a constituição das designadas *sociedades de economia mista desportiva local*[47].

Não foi igualmente esquecido um regime fiscal específico, previsto no artigo 24º, o que, como vimos, não tinha acontecido anteriormente. Além deste, também outras disposições de ordem fiscal se aplicam às sociedades desportivas, com natural destaque para o regime proposto pela Lei 103/97, de 13 de setembro, que iremos posteriormente analisar.

2.4 Regime Especial de Gestão

Uma vez que em Portugal não se estabeleceu um sistema de obrigatoriedade de constituição de sociedades desportivas, nem mesmo para os clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional, o legislador lançou mão a uma espécie de "plano b" - o regime especial de gestão - para incentivar estes clubes desportivos a adotar a estrutura societária[48]. Para isso, fez constar das disposições que regem o regime especial de gestão algumas imposições tendentes a que os clubes desportivos optassem pela constituição de sociedade desportiva, por se sentirem penalizados na eventualidade de não o fazerem. Ora, o propósito do legislador vai no sentido de criar uma espécie de obrigação indireta de constituição de sociedades desportivas. Antes ainda: tornando o regime especial de gestão bastante menos atrativo que o regime previsto para as sociedades desportivas, tentou direcionar a decisão dos clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional,

[46] Para uma análise e crítica desta opção veja-se MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*ob. cit., pp. 126-131.

[47] Estas sociedades foram regulamentadas pelo Décret n°86-408 du 11 mars. Cfr. CHABERT, JOSÉ MANUEL, ob. cit., p. 466.

[48] Em conformidade com o preambulo do RJSAD: "Por outro lado, os clubes desportivos que participem em competições de natureza profissional e que não optem por este novo figurino jurídico ficam, nos termos do presente diploma, sujeitos a um regime especial que visa, essencialmente, estabelecer regras mínimas que assegurem a indispensável transparência e rigor na sua gestão. De tal regime são de realçar o princípio da responsabilização pessoal dos executivos dos clubes por certos actos de gestão efectuados, a exigência de transparência contabilística, através da certificação das contas por um revisor oficial; a adopção obrigatória do plano oficial de contabilidade; e a prestação de garantias bancárias ou seguros de caução que respondam pelos actos praticados em prejuízo daqueles clubes."

encaminhando-os para a constituição de sociedade desportiva[49]. Ainda assim, admitindo a hipótese de os clubes desportivos não optarem pela constituição de sociedade desportiva, o legislador visou assegurar um mínimo de profissionalismo e rigor na gestão dos clubes desportivos, nomeadamente através da imposição de uma contabilidade própria para cada uma das secções autonomizadas do clube desportivo[50].

Vejamos por isso alguns dos principais traços caraterísticos deste regime, que vem previsto e regulado no Capitulo IV do RJSAD.

Numa primeira análise, e em conformidade com o disposto no artigo 37º do RJSAD, o regime especial de gestão consiste na autonomização de uma determinada secção profissional de um clube desportivo com administração independente, regida por princípios de maior rigor e transparência. Ou seja, surge do interior de um determinado clube desportivo, uma secção autónoma, com gestão própria, sujeita a um maior controlo e a critérios mais apertados que os estabelecidos para os clubes desportivos de cariz associativo.

Assim, definida a essência do regime especial de gestão, destacamos agora aquela que terá sido, porventura, a imposição mais severa e simultaneamente controversa: o regime de responsabilidade previsto no artigo 39º do RJSAD.

Esta disposição vem estabelecer um regime de responsabilidade acrescido, numa tentativa de dissuadir os clubes desportivos participantes em competições desportivas profissionais da adoção deste regime, *sugerindo* a constituição de sociedade desportiva. Para tal, nos termos do número 1 do artigo 39º do RJSAD, serão responsáveis pela gestão efetuada nas secções profissionais autónomas, o presidente da direção, o presidente do conselho fiscal ou o fiscal único, o diretor responsável pela área financeira e os diretores encarregados da gestão dessas mesmas secções[51]. Resta saber em que termos pretendeu o legislador efetivar essa responsabilidade, ou seja, que tipo de consequências pretendeu acarretar para uma eventual gestão danosa por parte dos membros referidos.

[49] Para JOSÉ MANUEL MEIRIM, "Parece, no entanto, que conduziu as suas normas no sentido dessa opção societária ser mais "apetecível" do que a sujeição a este regime especial de gestão". Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., p. 142.
[50] Cfr. Artigo 37º RJSAD.
[51] Também nesta disposição se pode comprovar a autonomização dos corpos gerentes das secções profissionais autonomizadas e sujeitas ao regime especial de gestão.

Assim, nos termos do número 2 do artigo 39º do RJSAD, "os membros da direcção dos clubes desportivos mencionados no número anterior, são responsáveis, pessoal, ilimitada e solidariamente, pelo pagamento ao credor tributário ou às instituições de segurança social das quantias que, no respectivo período de gestão, deixaram de entregar para pagamento de impostos ou da segurança social."

Esta responsabilidade tem um caráter extraordinário, não eliminando qualquer responsabilidade nos termos gerais, isto é, as entidades referidas continuarão a ser responsáveis, nos termos gerais, pela gestão do clube desportivo. No entanto, e relativamente às situações de abuso de confiança fiscal, perante a Administração Fiscal ou a Segurança Social, o legislador estabelece uma responsabilização adicional, ampliando a responsabilidade tributária que só se efetivará com a prática dos referidos crimes[52].

Ademais, ao responsabilizar pessoal, ilimitada e solidariamente os membros da direção do clube desportivo mencionados no número 1 do artigo 39º do RJSAD, o legislador visa igualmente reforçar a probabilidade de "boa cobrança" dos impostos e contribuições devidas à Administração Fiscal e Segurança Social, respetivamente. Numa outra perspetiva, poderíamos também encarar a instauração desta responsabilidade tributária, como forma de impelir aos responsáveis da secção autonomizada um comportamento diligente, responsável e cuidadoso. No entanto, não será esta uma responsabilização excessiva, desproporcional e alheia aos riscos naturais e inerentes à atividade de gestão em geral e de gestão desportiva em particular? Aliás, não poderá esta medida contribuir para o afastamento dos gestores devidamente competentes?

A resposta será afirmativa, tanto mais que, em 2007, pelo Acórdão nº 311/2007, de 16 de maio de 2007, Processo nº 127/07, o Tribunal Constitucional julgou inconstitucionais[53], por violação das disposições do número 2, do artigo 103º, e da alínea i), do número 1, do artigo 165º, ambos da Constituição da República Portuguesa, doravante CRP, as normas previstas nos números 1 e 2, do artigo 39º do RJSAD, na

[52] Para uma análise detalhada a este ponto ver, MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp. 144-154.

[53] Veja-se também o Acórdão nº 331/2007, do Tribunal Constitucional, de 29/05/2007, Processo nº 330/07, que considerou os números 1 e 2 do artigo 39º do RJSAD inconstitucionais, na parte em que admitem a responsabilidade pessoal, ilimitada e solidária, pelo pagamento das dívidas fiscais ao credor tributário das pessoas aí mencionadas, igualmente por violação conjunta do número 2, do artigo 103º, e da alínea i), do número 1, do artigo 165º, ambos da CRP.

parte em que as mesmas admitem a responsabilidade pessoal, ilimitada e solidária pelo pagamento das dívidas fiscais ao credor tributário das pessoas aí mencionadas[54].

Por fim, por intermédio do artigo 40º do RJSAD, o legislador veio impor à direção dos clubes desportivos em regime especial de gestão, a apresentação à respetiva liga profissional de clubes de uma garantia bancária, seguro de caução ou outra garantia equivalente, que cubra a sua responsabilidade perante os clubes nos mesmos termos em que os administradores respondem perante as sociedades anónimas. O montante da garantia, nos termos do número 2 do artigo 40º do RJSAD, será fixado pela respetiva liga profissional de clubes, não podendo no entanto ser inferior a 10% do orçamento do departamento profissional do clube. Aparentemente esta norma confunde-se com o número 3 do artigo 39º do RJSAD; todavia, tem como destinatários um conjunto bem mais abrangente, dirigindo-se a toda a direção do clube desportivo[55].

No que diz respeito ao regime especial de gestão, cumpre-nos ainda manifestar a nossa discordância relativamente à sua implementação no sistema desportivo português. Aceitando a necessidade de operar uma mudança de grande amplitude nas estruturas base do desporto português, não concebemos qualquer tipo de vantagem na consagração de soluções de caráter intermédio, perante as quais não ficamos perante uma estrutura devidamente organizada e estruturada quanto a sociedade desportiva, nem perante uma estrutura associativa como o clube desportivo[56]. Além do mais, não entendemos porque não se instituiu a figura das sociedades desportivas com constituição de caráter obrigatório (para clubes desportivos participantes em competições desportivas profissionais), seguindo a título de exemplo, a experiência espanhola que, para clubes desportivos endividados, impôs a adoção desta estrutura, não dando azo a regimes intermédios como o que aqui analisámos[57].

Defendemos por isso a obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva para os clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional, eliminando-se a possibilidade de recorrer ao regime especial de gestão, que

[54] Cfr. Acórdão nº 311/2007, do Tribunal Constitucional, de 16/05/2007, Processo nº 127/07.
[55] Assistimos, como refere JOSÉ MANUEL MEIRIM, a uma duplicação de garantias. Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…,* ob. cit., pp. 154-155.
[56] Pretendendo estabelecer um conjunto mínimo de regras com o objetivo de garantir uma gestão mais transparente e rigorosa, o que o regime especial de gestão criou foi uma grande desigualdade entre os clubes que o adotaram e aqueles que se constituíram sob a forma societária.
[57] Ainda que não tenha criado a obrigação de constituição de sociedade desportiva, o legislador espanhol estabeleceu critérios de ordem financeira que permitiram aferir da possibilidade de um determinado clube desportivo manter ou não a sua estrutura.

mais não tem sido que um "escape" dos clubes desportivos portugueses no sentido de se furtarem à adoção da mais exigente e rigorosa estrutura societária[58].

2.5 Relatório do Grupo de Trabalho Criado para Proceder à Análise do Regime Jurídico e Fiscal das Sociedades Desportivas

Pelo despacho nº 12692/2011, do Exmo. Senhor Ministro Adjunto e dos Assuntos Parlamentares, com data de 16 de setembro e publicação em Diário da República, 2ª Série, nº 184, de 23 de setembro, foi criado um Grupo de Trabalho, coordenado pelo Exmo. Prof. Dr. Paulo Olavo Cunha, que se propôs analisar os regimes jurídico e fiscal das sociedades desportivas, criticando as opções assumidas pelo legislador e apresentando sugestões para eventuais alterações[59].

Este Grupo de Trabalho apresentou, em 28 de dezembro de 2011, um relatório final através do qual, dando o devido enquadramento às matérias em análise, propõe um novo regime jurídico e fiscal para as sociedades desportivas.

Tendo em conta que os mesmos não deram ainda origem a qualquer alteração, faremos apenas uma breve referência às principais alterações propostas, até porque, ao longo do texto, fomos já fazendo constar algumas das sugestões apresentadas[60].

Deste modo, e no que ao regime jurídico das sociedades desportivas diz respeito, destacamos a passagem de um sistema optativo, em que os clubes desportivos não eram forçados a assumir uma estrutura societária, podendo assumir um regime especial de gestão, para um sistema de obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva, nos casos em que haja lugar à participação em competições desportivas de caráter

[58] O Grupo de Trabalho, nas suas recomendações, sugeriu a eliminação do regime especial de gestão. A proposta consiste na passagem a um regime de obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva, sendo que, além da sociedade anónima, os clubes poderão também constituir-se como sociedade unipessoal por quotas. O objetivo assumido pelo Grupo de Trabalho passa por permitir que todos os clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional, estejam em igualdade, no que à sua estrutura diz respeito, bem como relativamente às suas obrigações. Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), *Análise Do Regime Jurídico e Fiscal Das Sociedades Desportivas*, Presidência do Conselho de Ministros - Gabinete do Secretário de Estado do Desporto e Juventude, Lisboa, 2011, p. 30.

[59] Fazem ainda parte deste Grupo de Trabalho: Mestre João Tiago Morais Antunes, Dr. José Manuel Chabert, Dr. Emanuel Macedo de Medeiros, Comandante José Vicente Moura, Dr. Ilídio Mateus do Rosário Trindade, Dr. Paulo Manuel Marques Lourenço, Dr. Fernando Soares Gomes da Silva, Dr.ª Maria do Carmo Albino.

[60] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit.

profissional. Com isto, naturalmente que se propõe a eliminação do atual regime especial de gestão.

Outra grande alteração proposta pelo Grupo de Trabalho consiste na introdução de uma nova figura, a sociedade desportiva unipessoal por quotas, detida unicamente pelo clube desportivo fundador[61]. Assim, permite-se a opção entre a sociedade anónima desportiva e a sociedade desportiva unipessoal por quotas.

Propôs-se ainda a eliminação de algumas disposições já previstas no CSC, não necessitando por isso de especificação no regime jurídico das sociedades desportivas, uma vez que não constituíam qualquer tipo de especialidade. Consequentemente, seriam eliminados o artigo 16º, referente ao início de atividade da sociedade, o artigo 23º, que diz respeito à distribuição de lucros, bem como o artigo 25º, relativo ao exercício económico. O Grupo de Trabalho opta, e cremos nós que bem, por instituir um regime em que apenas são previstas disposições que consubstanciam uma especialidade das sociedades desportivas relativamente ao regime geral das sociedades comerciais. Nestas disposições merecem destaque: as referentes ao capital social mínimo e à sua forma de realização; ao sistema de fidelização da sociedade ao clube desportivo fundador; à possibilidade de subscrição, até 50% dos capitais próprios das sociedades sediadas na sua área de jurisdição, por parte das Regiões Autónomas, municípios e associações de municípios; bem como as regras especiais para a transmissão de património do clube fundador para a sociedade desportiva[62].

Quanto ao regime fiscal das sociedades desportivas, o Grupo de Trabalho apresenta sugestões que têm essencialmente em conta a realidade desportiva portuguesa. Destacamos a referência feita às importâncias pagas pelas sociedades desportivas a título de direitos de imagem, bem como aos encargos com comissões pagas aos designados empresários desportivos.

[61] Embora não seja objeto do nosso estudo, questionamos se esta terá sido a melhor proposta. De facto, atendendo a que, passando de uma estrutura associativa para uma estrutura societária, se pretende essencialmente atingir uma gestão mais racional e profissional, deixando ao clube desportivo a gestão exclusiva da sociedade, poder-se-á cair na gestão emocional e indevidamente ponderada que se pretende evitar.

[62] A aprovação do novo regime proposto pelo Grupo de Trabalho daria obrigatoriamente origem a uma adaptação da LBAFD, nomeadamente pela eliminação do número 2 do artigo 26º e a alteração do artigo 27º, permitindo a inclusão da sociedade desportiva unipessoal por quotas. Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 30.

3. Regime Fiscal das Sociedades Anónimas Desportivas

3.1 O "Plano Mateus" e o "Totonegócio"

As questões fiscais assumem uma grande importância quando confrontadas com a figura das sociedades desportivas. Deste modo, e contrariamente às coletividades desportivas, vulgos clubes desportivos, as sociedades desportivas exercem uma determinada atividade desportiva enquanto atividade comercial, pelo que, naquilo que não lhes for especificamente destinado, serão reguladas pelas disposições destinadas às sociedades comercias[63]. Logo, é natural que, em sede tributária, sejam alvo de um tratamento diferenciado os clubes desportivos, que apenas podem exercer uma atividade comercial a título acessório, e as sociedades desportivas, que a exercem a título principal.

Por isso, ainda que sujeitas às disposições gerais das sociedades comerciais, e a uma tributação em conformidade com o CIRC, as sociedades desportivas têm também um regime fiscal próprio, com disposições atentas às suas necessidades, o que se justifica desde logo pela especialidade da sua atividade – a desportiva – capaz de gerar avultados fluxos financeiros. No entanto, e na sequência do já referido, o aparecimento das sociedades desportivas está diretamente relacionado com o estado de profundo endividamento público dos clubes desportivos portugueses, pelo que, não só o regime fiscal próprio das sociedades desportivas instituído pela Lei 103/97, de 13 de setembro cuidou das questões fiscais a elas associadas.

Efetivamente, foram adotados mecanismos acessórios no sentido de permitir a regularização das dívidas fiscais dos clubes desportivos. Por isto, entendemos que, embora a título complementar, deva ser feita referência aos casos do "Plano Mateus", instituído pelo Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de agosto[64], bem como ao "Totonegócio", introduzido pelo Despacho nº 7/98-XIII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 4 de março de 1998.

Começando pelo "Plano Mateus", deve ser dito que este diploma surge numa tentativa do Estado em recuperar dívidas fiscais e à Segurança Social, mediante a

[63] Sobre as diferenças em sede de IRC, entre os clubes desportivos e as sociedades desportivas, veja-se, PONTES, SÉRGIO, "IRC: Implicações na Actividade Desportiva. O Caso Particular do Futebol." *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas,* Year VII, nº 73, 2006, pp. 42-49.

[64] Apesar de aplicável aos clubes de futebol e, pelo menos teoricamente, funcionando como mecanismo de recuperação da sustentabilidade fiscal dos mesmos, este plano aplicou-se aos contribuintes que preenchessem os requisitos impostos pelo Decreto-Lei 124/96, de 10 de agosto, e não exclusivamente aos clubes de futebol.

previsão de medidas de caráter excecional, que lhe permitiram receber uma grande parte dos seus créditos para com os contribuintes, ajudando, simultaneamente, a um reenquadramento das entidades devedoras nos circuitos económicos normais, através da criação de condições para a viabilização económica daquelas que evidenciassem uma situação financeira desequilibrada, dificilmente reversível sem o recurso a procedimentos excecionais[65]. Numa palavra, simplificou-se a operação de recuperação de créditos, dando-se forma a um processo mais flexível, em que, no que respeita aos clubes e sociedades desportivas, destacamos a possibilidade de adoção de um regime de prestações para o pagamento das dívidas fiscais e à Segurança Social.

Por outro lado, e de uma forma bem mais controversa, o "Totonegócio", instituído pelo Despacho nº 7/98-XIII, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 4 de março de 1998, vem determinar a extinção das dívidas fiscais dos clubes desportivos, contraídas até 31 de julho de 1996, com recurso à dação em pagamento das receitas relativas às apostas mútuas desportivas oferecidas pela Liga Portuguesa de Futebol Profissional, LPFP, e pela Federação Portuguesa de Futebol, FPF, no período compreendido entre 1 de julho de 1998 e 31 de dezembro de 2010. Além disto ficou também estabelecido que seria feita uma avaliação intermédia aos resultados obtidos, em 2004.

No plano da legalidade, muitas dúvidas foram colocadas relativamente à possibilidade de consignar as receitas obtidas com as apostas mútuas desportivas ao pagamento de dívidas fiscais. Desde logo porque, embora à data estivesse já ultrapassada a questão da possibilidade de pagamento em prestações, através do "Plano Mateus", e, aceitando-se a dação em pagamento para o cumprimento de obrigações fiscais, mesmo antes da execução fiscal, por via do Decreto-Lei 125/96, de 10 de agosto, restava esclarecer alguns pontos.

Apontou-se em particular para o facto de o referido Despacho ter considerado erradamente que a utilização das receitas provenientes das apostas mútuas desportivas como forma de extinção de dívidas fiscais consubstancia uma dação em pagamento, confundindo o conceito com o de dação em função do cumprimento[66]. Ora, admitindo

[65] Cfr. Preâmbulo do Decreto-Lei 124/96, de 10 de agosto.

[66] A dação em cumprimento (*datio in solutum)*, regulada no artigo 837º do Código Civil, não se confunde com a dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo)*. Assim, em conformidade com PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA, "no primeiro caso, o devedor pretende, com a prestação diversa da devida, extinguir imediatamente a obrigação, ao passo que, no segundo, pretende apenas facilitar o cumprimento,

que se estaria perante uma dação em função do cumprimento a dúvida prendia-se com a possibilidade de a consentir ou não, como forma de extinção das dívidas fiscais a que se refere o "Totonegócio"[67].

Ademais, o referido despacho suscita dúvidas quanto à sua conformidade com o Decreto-Lei 84/85, de 28 de março, que regulava à data os destinos das receitas provenientes da exploração do totobola. Efetivamente, estas receitas tinham já uma função pré-determinada, diferente daquele que lhe foi dada[68].

A verdade é que, perante todas as questões de eventual ilegalidade do Despacho, o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, através do seu parecer nº 45/98, de 15 de junho, terminou com todas as dúvidas, considerando que eram infundadas as suspeitas de ilegalidade do referido preceito[69].

Volvidos 14 anos, e tendo já sido atingido o prazo de 31 de dezembro de 2010, somos levados a questionar a efetividade do mecanismo do "Totonegócio" na recuperação de dívidas fiscais dos clubes de futebol portugueses. Isto porque, de acordo com a informação que é pública, o processo não decorreu conforme esperado, sendo que, em 2004, aquando da avaliação intermédia, se concluiu que não estavam pagos metade dos montantes em dívida, como seria expetável. Por isso, estarão ainda em discussão cerca de 30 milhões de euros em dívidas, o que indicia que este talvez não tenha sido o método mais eficaz no processo de recuperação de dívidas fiscais.

---

fornecendo ao credor os meios necessários para este obter a satisfação futura do seu crédito". Cfr. LIMA, PIRES DE; VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado,* Vol. II, Coimbra Editora, 1968, p.83.

[67] Cfr. MEIRIM, JOSÉ MANUEL, *Regime Jurídico…*, ob. cit., pp. 75-76.

[68] Considera JOSÉ MANUEL MEIRIM que, "o despacho do senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ao "desviar" essas verbas da "promoção e desenvolvimento do futebol", viola assim, sem margem para dúvidas, estes dispositivos legais, pelo que é anulável nos termos gerais". Cfr. MEIRIM, MANUEL JOSÉ, *Regime Jurídico…,* ob. cit., p. 73.

[69] Assim, o parecer apresenta as seguintes conclusões: 1º- A dação em cumprimento (*datio in solutum*) e a dação em função do cumprimento (*datio pro solvendo*) constituem meios de extinção da obrigação tributária, nos termos dos artigos 109º-A, 284º e 284º-A do Código de Processo Tributário, e 837º a 840º do Código Civil. 2º - Os Despachos nºs 7/98-XIII, de 4 de março de 1998, e 9/98-XIII, de 23 de março de 1998, ambos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferidos no âmbito do Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de agosto, prefiguram, por preenchimentos dos respetivos requisitos, uma hipótese de satisfação de dívidas fiscais por meio de dação em função do cumprimento, não violando, por isso, o disposto nos artigos 109º-A, 284º e 284º-A do Código de Processo Tributário. 3º - A dação em função do cumprimento do direito às receitas futuras das apostas mútuas desportivas a que os clubes de futebol com dívidas ao Fisco tenham direito, para pagamento de tais dívidas, constitui, na medida em que contribui para o saneamento económico e financeiro dos clubes, uma forma de promover e desenvolver o futebol, nos termos do estatuído nos artigos 16º e 17º-A do Decreto-Lei nº 84/85, de 28 de março. 4º - Os Despachos nºs 7/98-XIII e 9/98-XIII do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, porque não implicam a renúncia ao exercício de quaisquer competências por parte de órgãos ou agentes do Estado, não violam o disposto no artigo 29º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo.

Quanto a estas duas medidas complementares, diga-se que, embora tenham sido aparentemente ultrapassados todos os obstáculos na sua implementação, particularmente no caso do "Totonegócio", a produção de resultados não tem sido a melhor, sendo que, com base nelas, se tem produzido uma vasta jurisprudência[70].

Feita referência às medidas acessórias para a recuperação fiscal do desporto profissional em Portugal, seguimos para a análise do regime fiscal das sociedades desportivas, previsto pela Lei 103/98, de 13 de setembro.

3.2 O Regime da Lei 103/97, de 13 de setembro

Prevê o artigo 24º do RJSAD que, "são considerados custos ou perdas do exercício, na sua totalidade, as importâncias concedidas ao clube originário que goze do estatuto de utilidade pública, desde que as mesmas sejam investidas em instalações ou em formação desportiva. É evidente que esta disposição não seria o bastante para cuidar das questões fiscais especificamente associadas às sociedades desportivas[71]".

Por conseguinte, a Lei 103/97, de 13 de setembro concretiza um conjunto de medidas que pretenderam ser as mais adequadas às especificidades próprias das sociedades desportivas. No entanto, e como veremos, se algumas delas não se mostraram ajustadas à realidade, por outro lado, e de forma algo surpreendente, foram esquecidas pelo legislador algumas situações que, pela importância que assumem no seio de uma organização como a sociedade desportiva, exigiam previsão legal.

3.2.1 Período de Tributação

O legislador, por intermédio do artigo 2º da Lei 103/97, de 13 de setembro, atribui à sociedade desportiva a faculdade de, mediante requerimento prévio ao Ministro das Finanças, adotar um período anual de tributação não coincidente com o ano civil, que, a ser admitido, deverá ser mantido por um período não inferior a cinco anos.

---

[70] Vejam-se, relativamente à questão da legitimidade passiva da Federação Portuguesa de Futebol, os acórdãos: STA, de 13/01/2010, Processo nº 0785/09; STA, de 12/11/2009, Processo nº 0786/09; STA, de 18/11/2009, Processo nº 0785/09; STA, de 19/03/2009, Processo 0866/08; TCAN, de 17/04/2008, Processo 00264/05.3BEPNF. Para a questão da legitimidade passiva da Liga Portuguesa de Futebol Profissional veja-se o acórdão do TCAN, de 23/11/2006, Processo 00002/05.0BCPRT.
Relativamente à questão da admissão da *dação pro solvendo* no âmbito do "Totonegócio", vejam-se os acórdãos: TCAS, de 16/01/2006, Processo 00618/05; TCAN, de 17/04/2008, Processo 00264/05.3BEPNF; STA, de 23/05/2007, Processo 0233/07.

[71] Já o número 2, do artigo 27º da LBAFD dispõe que a lei deverá estabelecer um regime fiscal adequado às especificidades das sociedades desportivas.

De facto, vemos com bons olhos a possibilidade de uma sociedade desportiva poder adotar um período de tributação não coincidente com o ano civil, optando, por exemplo, pelo período correspondente à época desportiva[72]. No entanto, se atentarmos ao disposto no artigo 8º do CIRC, mais particularmente ao estabelecido nos números 2 e 3, concluímos que esta é já uma das faculdades atribuídas às pessoas coletivas com sede ou direção efetiva em território português[73], nas quais se integram as sociedades desportivas. Além disso, também a alínea i), do número 1, do artigo 9º do CSC prevê esta situação[74]. Ora, sendo que o artigo 2º da Lei 103/97, de 13 de setembro não vem prever qualquer tipo de exceção ou especialidade para as sociedades desportivas, consideramos que é uma norma totalmente desnecessária, aparentando configurar uma exceção que, na realidade, faz parte do regime geral. Ainda que o legislador tenha desejado vincar a possibilidade de as sociedades desportivas fazerem coincidir o seu período anual de imposto com outro que não seja o ano civil, não pode ignorar o facto de, nos termos do artigo 8º da Lei 103/97, de 13 de setembro, ser aplicável subsidiariamente o CIRC, que prevê já esta situação.

Para este facto alertou o relatório apresentado ao Gabinete do Secretário de Estado do Desporto e Juventude, pelo Grupo de Trabalho que analisou o regime jurídico e fiscal das sociedades desportivas, apresentando também propostas de alteração aos diplomas existentes. Tendo em conta esta sobreposição de previsões, a referência à possibilidade de utilizar um período de tributação que não coincida com o ano civil é eliminada no novo regime fiscal das sociedades desportivas proposto pelo referido Grupo de Trabalho[75].

[72] Este é o período adotado, por exemplo, pelo Futebol Clube do Porto – Futebol, SAD, que apresenta resultados tendo como ponto de referência a época desportiva.

[73] De facto, nos termos do número 2, do artigo 8º do CIRC, têm esta possibilidade as pessoas coletivas, sujeitas a IRC, com sede e direção efetiva em território português, bem como aquelas que, não tendo em Portugal sede nem direção efetiva, tenham estabelecimento estável.

[74] No termos da alínea i), do número 1, do artigo 9º do CSC, do contrato de qualquer sociedade deve constar, "quando o exercício anual for diferente do ano civil, a data do respectivo encerramento, a qual deve coincidir com o último dia do mês de calendário…" .

[75] Como referido no relatório apresentado, "não existe necessidade de prever tal opção no regime fiscal específico, tendo em conta que a mesma já se encontra prevista no artigo 9º, nº1 alínea i) do Código das Sociedades Comerciais e no artigo 8º do Código do IRC, não constituindo por essa razão um particularismo". Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 32.

3.2.2 O Direito de Contratação dos Jogadores como Elemento Suscetível de Amortização

No que respeita ao artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro, que considera o direito de contratação de jogadores profissionais como elemento do ativo intangível[76], importa mencionar que, na maioria dos casos, os direitos sobre os jogadores profissionais são o principal ativo de uma sociedade desportiva, sendo que muitas vezes poderão mesmo ser o único. Por isso, é imprescindível que estes direitos sejam tratados adequadamente, considerando a sua apetência para a geração de benefícios económicos futuros.[77]. Aliás, esta matéria releva não só para a própria sociedade, que com eles pode obter benefícios económicos futuros, mas também para os seus credores, tendo em conta que muitas vezes, como já referimos, são estes os únicos ativos. Efetivamente, tendo uma determinada sociedade desportiva, participante numa dada competição desportiva de carácter profissional, um vasto conjunto de atletas à sua disposição, não pode deixar de contabilizar de modo fiel e ajustado à realidade, o valor que aqueles representam.

Relativamente à penhorabilidade deste direito, a nossa jurisprudência já se pronunciou diversas vezes num sentido afirmativo[78]. Ou seja, resulta da jurisprudência nacional que os direitos de contratação de jogadores profissionais são penhoráveis, aptos a garantir os credores das sociedades desportivas.

Diga-se ainda que, em relação ao tratamento contabilístico dos direitos de contratação de jogadores profissionais, o problema poderia já estar devidamente acautelado se tivesse sido dado cumprimento ao disposto no artigo 44º do RJSAD, que exige um plano de contabilidade especialmente adequado às necessidades da atividade desportiva. Aliás, neste ponto poderíamos ter seguido o exemplo espanhol, que criou um plano de contabilidade atento às necessidades específicas das sociedades

[76] O diploma refere-se ao "activo imobilizado incorpóreo", por ter sido publicado à data de vigência do Plano Oficial de Contabilidade (POC). Assim, atualizamos para "ativo intangível", em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

[77] Em conformidade com o entendimento de INÁCIO, PATRÍCIA CORREIA, "Esta nova realidade, trouxe novos desafios à contabilidade, no cumprimento do seu objectivo fundamental de fornecer informação adequada à tomada de decisões, ao ter que reflectir nos balanços não só os activos tangíveis, mas também os activos intangíveis utilizados pelas empresas e que poderão vir a gerar benefícios económicos no futuro". Cfr. INÁCIO, PATRÍCIA CORREIA, *Os jogadores de futebol como activos intangíveis*, Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 37, janeiro-março 2009, p. 79.

[78] Veja-se a este propósito o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 22 de novembro de 2000, Agravo nº 2518/00; bem como o Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 23 de outubro de 2006, Processo nº 0612882.

desportivas[79]. Ao prever essa necessidade no artigo 44º do RJSAD, o legislador manifestou intenção em levar a cabo esta tão importante tarefa. No entanto, nada foi feito nesse sentido.

Feitas estas breves considerações, importa definir aquilo que, de acordo com o número 4, do artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro, se entende por *direito de contratação de jogadores profissionais*. Deste farão parte as quantias pagas pela sociedade desportiva à entidade donde provém o jogador, como contrapartida da sua transferência, bem como as quantias pagas ao próprio jogador pelo facto de celebrar ou renovar o seu vínculo contratual. Neste ponto, o legislador não teve em atenção a complexidade daquilo que pode e deve ser entendido como direito de contratação dos jogadores, não fazendo referência, por exemplo, às importâncias pagas a intermediários, frequentemente empresários desportivos, por prestação de serviços de intermediação em transferências.

Aliás, no desporto profissional atual em Portugal, particularmente no futebol, poucas ou nenhumas serão as transferências de jogadores que não tenham intervenção de um empresário desportivo. Ora, as comissões pagas pelas sociedades desportivas ao empresário desportivo são, inegavelmente, um dos principais aspetos a ter em conta aquando da contratação de um determinado jogador. Por isso, é indiscutível a importância assumida pelos agentes ou intermediários desportivos neste meio. Na realidade, poucas ou nenhumas vezes, um clube ou sociedade desportiva negociará diretamente com um determinado atleta mas sim com o empresário desportivo que, de uma forma profissional, tentará reforçar e beneficiar a posição do seu cliente, o atleta, no mercado desportivo. Neste ponto, e porque as contrapartidas prestadas pela sociedade desportiva ao empresário desportivo para efetivar as operações acima indicadas são, no atual estado do panorama desportivo, imprescindíveis, consideramos que as mesmas devem ser incluídas e abrangidas pelo conceito de *direito de contratação dos jogadores profissionais*, também elas objeto de amortização.

Sendo verdade que esta é uma figura relativamente recente em Portugal, consideramos que, pela sua importância, carece de previsão específica no regime fiscal das sociedades desportivas, nomeadamente no que diz respeito às importâncias pagas

[79] Cfr. LÓPEZ, ÁNGEL RODRÍGUEZ, *Análisis de la posible reforma normativa de la adaptación contable sectorial de las Sociedades Anónimas Deportivas españolas*, Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, 31, 2011, pp. 61-70.

por aquelas, com a finalidade de levar a cabo a transferência de um seu representado para a sociedade em questão.

Por isto, concordamos com a proposta do Grupo de Trabalho[80], que inclui no número 4 do artigo 3º, "os montantes pagos pela sociedade desportiva a agentes, mandatários ou intermediários, por efeito de transferências de jogadores ou de outros agentes desportivos." Definitivamente, uma configuração como a do atual número 4 do artigo 3º da Lei 103/97, de 3 de setembro, é manifestamente insuficiente.

Antes de avançarmos para a análise do artigo 4º da Lei 103/97, de 13 de setembro, teremos necessariamente de abordar a questão do tratamento e da sujeição a amortização, dos jogadores que, embora não tenham sido adquiridos a uma outra entidade, surjam no seio da sociedade desportiva aptos a participar em competições desportivas de caráter profissional provenientes de um processo de formação levado a cabo pela própria sociedade desportiva, ou seja, os jogadores provenientes das "camadas jovens".

Parece claro que têm que ser sujeitos a amortização. No entanto, não será fácil estabelecer um critério de contabilização do valor de aquisição de um jogador que provém da própria sociedade desportiva, muito por culpa – diga-se – da inexistência de um plano de contabilidade específico. Desta forma, a proposta do Grupo de Trabalho neste ponto consiste em contabilizar os custos de formação do atleta, em relatório devidamente fundamentado e elaborado por Revisor Oficial de Contas. Aqui, e apesar de concordarmos com a necessidade de inclusão dos jogadores formados internamente nesta previsão, sugerimos que se estabeleçam critérios que permitam aferir aquilo que pode ser considerado como custo de formação de um atleta. Isto porque nos deparamos com um conceito que pode abranger uma enormidade de situações, que acreditamos que devem ser balizadas[81].

[80] No relatório apresentado pelo Grupo de Trabalho pode-se ler que, "a intervenção dos agentes ou dos intermediários nas transferências dos agentes desportivos de uns clubes para os outros constitui actualmente a regra geral, o que significa que as quantias por eles auferidas devem ser enquadradas do ponto de vista tributário. Além disto, propõe-se a clarificação da norma constante do artigo 4º (lapso do relatório. A referência correta é ao número 4º do artigo 3º), de forma a ficar claro que devem ser objecto de amortização as quantias pagas a agentes ou intermediários…" . Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 31.

[81] Relativamente à contabilização de jogadores de futebol formados internamente veja-se, CONSTANTINO SIMÕES, AUGUSTO CÉSAR, *A Contabilização dos Jogadores de Futebol nas Sociedades Anónimas Desportivas,* Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2006.

3.2.3 Reinvestimento dos Valores de Realização

Outra das especificidades previstas no regime da Lei 103/97, de 13 de setembro, prende-se com a questão do reinvestimento dos valores de realização, previsto no seu artigo 4º.

Assim, é aplicado à sociedade desportiva, no que contende com a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa dos elementos do ativo intangível, o regime previsto no artigo 48º do CIRC[82], "desde que o valor da realização correspondente à totalidade desses elementos seja reinvestido na contratação de jogadores ou na aquisição de bens sujeitos do ativo imobilizado corpóreo afetos a fins desportivos, até ao final do terceiro exercício seguinte ao da realização"[83].

Quer isto significar que, para efeitos de determinação do lucro tributável, a referida diferença positiva será considerada em apenas metade do seu valor, o que constitui desde logo um benefício para a sociedade desportiva. Contudo, para que tal privilégio possa ser efetivado, é necessário que o valor correspondente à totalidade dos ativos seja reinvestido, ou na contratação de jogadores, ou na aquisição de bens do ativo tangível, dentro do limite temporal correspondente ao terceiro exercício após a realização. Confrontando este limite temporal com o estabelecido pelo regime geral do CIRC, constante do número 1, do artigo 48º, afere-se a intenção do legislador em conceder às sociedades desportivas uma maior margem de manobra no processo de reinvestimento[84]. Consideramos que o alargamento do prazo geral de dois anos, previsto no artigo 48º do CIRC, para o prazo de 3 anos, previsto no artigo 4º da Lei 103/97, de 13 de setembro, deve ser mantido, tendo em conta a importância da atividade desportiva para a comunidade em geral, e ainda a difícil situação em que se encontram os clubes e sociedades desportivas.

O artigo 4º da Lei 103/97, 13 de setembro, terá, pela remissão feita para o artigo 48º do CIRC, o objetivo de assegurar a sustentabilidade das sociedades desportivas, através do estímulo ao reinvestimento produtivo garantida pela exclusão parcial da tributação. Por isto, pretenderá funcionar como medida de incentivo a um

[82] À data artigo 44º do CIRC.
[83] Cfr. Artigo 4º da Lei 103/97, de 13 de setembro.
[84] Nos termos do número 1, do artigo 48º do CIRC, "...é considerada em metade do seu valor, sempre que, no período de tributação anterior ao da realização, no próprio período de tributação ou até ao fim do segundo período de tributação seguinte…" ou seja, o legislador dá às sociedades desportivas um ano extra para que se possa efetivar este benefício.

desenvolvimento das sociedades desportivas, convidando-as a investir e garantindo-lhes condições especiais para o efeito.

O Grupo de Trabalho, neste particular, aponta apenas para alterações de ordem terminológica, como a atualização do artigo 44º para artigo 48º do CIRC, e a substituição da expressão *activo imobilizado* por *activo intangível*[85].

3.2.4 Benefícios Fiscais de Reorganização – IMT e IS

O artigo 5º da Lei 103/97, de 13 de setembro, prevê a isenção de Imposto Municipal Sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis (doravante IMT), à data Imposto Municipal de SISA, e do Imposto de Selo(IS), sobre a transferência de ativos do clube fundador para a sociedade desportiva ou para outra sociedade inserida no grupo, bem como relativamente aos atos inseridos no processo de reorganização.

Acreditamos que este preceito deve ser encarado como um importante benefício e como uma forma de incentivar e facilitar a constituição de sociedades desportivas.

De facto, se não foi intenção do legislador estabelecer a obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva para participação em competições profissionais, deixando a possibilidade da opção pelo regime especial de gestão, deve conter o nosso regime normas que incentivem os clubes desportivos a adotar a estrutura societária. Faria algum sentido criar uma figura com a função primordial de sanar o desporto profissional em Portugal e, não lhe atribuindo um carácter de obrigatoriedade, tributar operações de necessidade imperativa como, por exemplo, a transmissão de bens imóveis do clube fundador para a sociedade desportiva? Aliás, ainda que vigorasse um sistema de obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva para os clubes desportivos participantes em competições desportivas de caráter profissional, não seria aceitável tributar operações que, no processo de reorganização, constituem verdadeiras inevitabilidades.

Não seria de modo algum possível que um determinado clube desportivo pudesse optar por se constituir enquanto sociedade desportiva se para isso tivesse de suportar encargos tributários relacionados com os atos indispensáveis à consumação dessa mesma mudança. Ademais, se recordarmos as razões que estiveram na origem da

[85] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., pp. 31-32.

instituição da figura das sociedades desportivas em Portugal, como sejam o saneamento do clubes desportivos em geral, e dos clubes de futebol em particular, facilmente concluímos que sobrecarregar esses mesmos clubes com encargos tributários desta ordem seria, *ab initio*, condená-los à falência. Por isto, encaramos sem surpresa as disposições do artigo 5º da Lei 103/97, de 13 de setembro, que consideramos uma consequência natural das exigências decorrentes dos processos visados. Até porque, atentando aos interesses em causa, não poderiam ser tributadas as operações de reorganização dos clubes desportivos em sociedades desportivas.

Diga-se ainda que, nos termos do número 3 do artigo 5º da Lei 103/97, de 13 de setembro, estes benefícios fiscais não operam automaticamente, uma vez que dependem da aprovação por despacho do Ministro das Finanças, a pedido dos clubes desportivos que se estejam a reorganizar, mediante parecer da Direção-Geral dos Impostos.

Analisando a proposta do Grupo de Trabalho, na parte correspondente ao artigo 5º da Lei 103/97, de 13 de setembro, nenhuma alteração de substância é sugerida, tendo sido apenas proposta a substituição de alguns termos como *imposto municipal de sisa*[86].

3.2.5 Reorganização em sede de IRC

Por sua vez, o artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro, estabelece que para as transmissões de elementos do ativo imobilizado efetuadas do clube desportivo para a sociedade desportiva, ou para outra sociedade cujo capital seja detido maioritariamente pela sociedade desportiva ou pelo clube fundador, será aplicável, na pendência dos primeiros cinco anos a contar da data do início de atividade, com as necessárias adaptações, o regime previsto pelo anterior artigo 62º B do CIRC, atual artigo 74º[87].

Ainda de acordo com o número 2, do artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro, concede-se a possibilidade de os elementos do ativo imobilizado que se destinem à transmissão serem avaliados pelo clube desportivo, sempre com base em valores certificados por Revisor Oficial de Contas.

Relativamente à remissão para o artigo 74º do CIRC, correspondente ao regime especial aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos, o legislador optou por permitir que a operação de reorganização em si não fosse tributada. No entanto, não estaremos

[86] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 32.
[87] Cfr. Artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro.

aqui perante uma isenção, já que este mecanismo funciona como uma suspensão da tributação, um diferimento para um momento posterior, em que os ativos transferidos para a sociedade beneficiária vão ser tributados na sua esfera, numa eventual futura transmissão.

O artigo 74º do CIRC, ao cuidar em especial do regime aplicável às fusões, cisões e entradas de ativos, tem como base a neutralidade fiscal. É um regime que tende a permitir que este tipo de operações seja possível, sem que para isso se tenha de onerar as partes com um custo fiscal muitas vezes impeditivo. De facto, pelo regime aqui instituído, permite-se atingir uma conciliação entre aquilo que representam os interesses prosseguidos pelo Estado e pela sociedade absorvida, no caso que tratamos, do clube desportivo. Aliás, este artigo reflete uma adaptação e adequação do sistema fiscal à realidade comercial e ao mundo empresarial, fazendo corresponder a uma neutralidade económica, uma neutralidade fiscal[88].

Neste particular, pronunciou-se a Direcção de Serviços do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, através do Ofício Circulado nº 20152, de 24 de maio de 2011, ao considerar que, configurando desta forma o número 1, do artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro, "o legislador não fez mais do que tornar extensível às operações de reorganização dos clubes desportivos o regime das entradas de activos, aplicável às empresas em geral, eliminando a condicionante de os elementos patrimoniais transmitidos terem de constituir um ramo de actividade[89]."

Quanto à adequabilidade desta disposição à operação de reorganização operada aquando da transferência de ativos do clube desportivo para a sociedade desportiva, manifestamo-nos em sentido concordante.

Em primeiro lugar, e, no nosso entendimento, de forma imprescindível, era necessário utilizar para a operação de reorganização um mecanismo que permitisse realizar essa mesma operação sem a tributar. Efetivamente, não seria de modo algum lógico, e muito menos justo, tributar uma operação de transferência de ativos de um

[88]Preceitua o Ofício Circulado n.º: 20152, de 24 de maio de 2011, emitido pela Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, que: "O artigo 6.º da Lei n.º 103/97, de 13 de setembro, veio permitir a aplicação do regime de neutralidade fiscal às transmissões de elementos do activo imobilizado dos clubes desportivos para as sociedades desportivas ou para outras sociedades, cujo capital social seja maioritariamente detido pelas sociedades desportivas ou pelo clube fundador, ainda que não constituíssem ramos de actividade, e estabelecer a possibilidade de os clubes procederem à reavaliação extraordinária dos activos a transmitir."

[89]Cfr. Ofício Circulado n.º: 20152, de 24 de maio de 2011, emitido pela Direcção de Serviços do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas.

clube desportivo para uma sociedade desportiva, ou para uma sociedade cujo capital fosse detido maioritariamente pela sociedade desportiva ou pelo clube fundador, quando integradas num processo de reorganização. Seria sim um verdadeiro impedimento a que se desse a reorganização, funcionando como entrave ao sucesso da implementação das sociedades desportivas em Portugal.

Poder-se-ia colocar a hipótese do estabelecimento de uma isenção, contrariamente à aplicação do regime do artigo 74º do CIRC. No entanto, não consideramos que essa fosse a solução mais adequada. De facto, acreditamos que uma isenção seria extremamente lesiva para os interesses do Estado. Por isso, defendemos que a operação de reorganização em si não deve ser tributada, para não impedir nem desincentivar de forma alguma a adoção, por parte do clube desportivo, da estrutura societária. O que não impede que seja aplicado o regime do artigo 74º do CIRC, que, não tributando a operação de reorganização, a difere para um momento posterior, assegurando com isso uma justa tributação.

No nosso entendimento, não é um encargo excessivo para a sociedade desportiva o facto de, num eventual momento de venda de ativos de natureza imobiliária, ser ela mesma a suportar o devido imposto. Aliás, não cremos que fosse justa a solução de simplesmente não tributar operações futuras e eventuais. Até porque serão elas próprias as beneficiárias com essas mesmas operações. Já relativamente ao eventual apuramento de mais-valias pela sociedade desportiva beneficiária, vem o Ofício Circulado nº 20152, de 24 de maio de 2011 esclarecer que esta operação deverá ser feita em conformidade com o disposto no número 2, do artigo 46º do CIRC[90].

Neste ponto, o Grupo de Trabalho critica a opção do legislador, considerando que "a opção pela suspensão do imposto, em lugar da isenção, pode constituir um entrave à criação de novas sociedades desportivas, uma vez que serão elas a suportar, no âmbito do projecto de reorganização, o imposto no momento da venda dos activos de natureza imobiliária[91]." No entanto, e apesar da crítica, no seu projeto de novo regime fiscal das sociedades desportivas não apresenta alterações a esta disposição do artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro.

[90]Dispõe ainda o referido Ofício Circulado que, "para efeitos de determinação das mais-valias fiscais geradas numa posterior transmissão desses bens, por parte das sociedades beneficiárias, importa ter em conta não o valor de reavaliação, mas o custo histórico de aquisição".

[91] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 24.

3.2.6 Exigência de Regularização da Situação Tributária

O número 4, do artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro, contém uma imposição relativa à situação tributária dos clubes desportivos. De acordo com o disposto, não se poderá aplicar o regime das sociedades desportivas enquanto o clube desportivo não tiver a sua situação tributária devidamente regularizada[92].

Aqui, o Grupo de Trabalho, no relatório apresentado, foi muito claro: propõe a sua eliminação. Com efeito, passando-se para um sistema de obrigatoriedade de constituição de sociedades desportivas, para a participação em competições desportivas profissionais, entende que não é adequado exigir a regularização da situação tributária para a constituição em sociedade. Sendo obrigatório, para a participação em competição desportiva profissional, a constituição de sociedade desportiva, o legislador não poderia impor que, para que tal fosse possível, o clube desportivo interveniente na constituição de sociedade tivesse a sua situação tributária regularizada[93]. Ora, de acordo com o estado financeiramente débil em que se encontra o desporto em Portugal, poucos ou nenhuns seriam os clubes desportivos aptos a participar em competições desportivas profissionais.

Quanto a nós, entendemos que a proposta de eliminação feita pelo Grupo de Trabalho está ajustada, até porque, como o próprio Grupo de Trabalho lembra, a situação das dívidas fiscais e à Segurança Social está já devidamente acautelada pelo artigo 7º da Lei 103/97, de 13 de setembro. Assim, utilizando o regime imposto pelo artigo 7º, é possível eliminar a imposição do número 4, do artigo 6º, ambos da Lei 103/97, de 13 de setembro, sem que se deixem desprotegidos os interesses do Estado na cobrança de impostos e de contribuições para a Segurança Social.

3.2.7 Regime Transitório de Responsabilidade

Vejamos agora as disposições constantes do artigo 7º da Lei 103/97, de 13 de setembro, que prevê um regime de responsabilidade, estabelecendo que as sociedades desportivas são subsidiariamente responsáveis pelas dívidas fiscais e à Segurança Social

[92]Nos termos do número 5, do artigo 6º da Lei 103/97, de 13 de setembro, "entende-se por situação tributária regularizada o pagamento integral de impostos e contribuições, a inexistência de situações de mora ou a sua regularização ao abrigo do Código de Processo Tributário e legislação complementar e o cumprimento de planos de regularização de dívidas nos termos da legislação em vigor".

[93] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., pp. 32-33.

do clube desportivo fundador, impondo como limite da responsabilidade o valor dos ativos que por este lhes tenham sido transferidos[94].

Com esta previsão o legislador pretende acautelar os interesses do Estado na boa cobrança dos impostos e contribuições para a Segurança Social. Quanto a isto, entendemos que seja justo que o faça, não podendo deixar de se reparar que uma disposição desta ordem terá influência direta na administração da sociedade desportiva.

No entanto, pese embora o facto de esta disposição poder vir a onerar a sociedade desportiva com pesados encargos[95], consideramos que é de todo o modo uma solução equilibrada, salvaguardando os interesses do Estado e, simultaneamente, responsabilizando a sociedade desportiva apenas até ao limite do valor dos ativos que lhe tenham sido transferidos pelo clube desportivo[96].

Relativamente às disposições constantes da Lei 103/97, de 13 de setembro, não entendemos que careça de ser feito qualquer comentário adicional. No entanto, as questões fiscais relacionadas com as sociedades desportivas não são, nem poderiam ser, refletidas num diploma de tão reduzida extensão, pelo que aspetos de grande importância foram esquecidos. Faremos por isso um enquadramento e uma análise daquilo que entendemos que deve ser o tratamento de algumas questões fiscais de extrema importância no seio de uma sociedade desportiva, e que não encontram previsão no regime fiscal das sociedades desportivas da Lei 103/97, de 13 de setembro.

3.3 Operações de Relevo sem Previsão na Lei 103/97, de 13 de setembro

3.3.1 Tratamento das Importâncias Pagas pelas Sociedades Desportivas a Título de Direitos de Imagem

Não surpreende o facto de, no desporto profissional atual, os direitos de imagem de um atleta serem imprescindíveis para a geração de receitas. Indubitavelmente, os direitos de imagem de atletas profissionais são verdadeiros produtos, comercializáveis e

[94] Cfr. Artigo 7º da Lei 103/97, de 13 de setembro.
[95] Alertando para o facto de esta disposição poder condicionar a vida da sociedade desportiva veja-se, CARVALHO, MARIA JOSÉ, ob. cit., p. 232.
[96] A verdade é que o legislador não poderia simplesmente esquecer as dívidas fiscais e à Segurança Social do clube desportivo fundador. Tendo em conta que o seu património poderá passar na sua totalidade para a esfera da sociedade desportiva, é necessário acautelar a possibilidade de cobrança dos montantes em dívida.

aptos a influenciar diretamente o consumo de um dado bem ou serviço[97], significando para a sociedade desportiva uma variável determinante no seu bem-estar financeiro.

Como qualquer operação comercial de relevo, também a aquisição do direito de exploração de direitos de imagem dos atletas por parte das sociedades desportivas que estes representam, suscita dúvidas e questões pertinentes em sede de direito fiscal. Todavia, não lhe é feita no regime estabelecido na Lei 103/97, de 13 de setembro, qualquer referência, o que, considerando o acima referido, constitui uma profunda lacuna do regime previsto.

Antes de mais, convém notar que o direito de imagem que aqui cuidamos não é o do jogador enquanto elemento de uma determinada equipa[98], mas sim o direito de imagem individual de cada jogador, de que poderá dispor, cedendo-o a quem melhor entender. De facto, o direito de imagem de cada jogador, sendo um direito de natureza pessoal, tem também um forte conteúdo patrimonial, passível de exploração comercial. Posto isto, e uma vez que não existe uma definição legal para o direito de imagem de um desportista[99], podemos considerar que a sua exploração pela sociedade desportiva consistirá na utilização para fins comerciais ou promocionais, do nome do jogador, da sua reputação, e de tudo o que, diretamente associado à imagem do jogador, sirva propósitos de índole comercial, como campanhas de publicidade ou atividades de marketing do clube ou sociedade desportiva.

3.3.1.1 Esclarecimentos da Administração Fiscal

Com o intuito de "aclarar" esta matéria, veio a Administração Fiscal, por intermédio da Circular Nº 17/2011, de 19 de maio de 2011, emitida pela Direção Geral dos Impostos, prestar alguns esclarecimentos. Para tal, faz uma abordagem aos

[97] Até mesmo o presidente da FIFA, Sepp Blatter, afirmou que o desporto é um produto.

[98] O direito de imagem de um jogador, enquanto elemento integrado numa determinada equipa, é transmitido implicitamente pelo jogador ao clube ou sociedade desportiva, aquando da celebração do contrato de trabalho desportivo, em conformidade com o disposto no artigo 10º da Lei nº 28/98, de 26 de junho.

[99] O High Court do Reino Unido, no caso *Proactive Sports Management Limited v Rooney and Others* [2011] EWCA 1444, considerou os direitos de imagem de um jogador como: "Image Rights means the right for any commercial or promotional purpose to use the Player's name, nickname, slogan and signatures developed from time to time, image, likeness, voice, logos, get-ups, initials, team or squad number (as may be allocated to the Player from time to time), reputation, video or film portrayal, biographical information, graphical representation, electronic, animated or computer-generated representation and/or any other representation and/or right of association and/or any other right or quasi-right anywhere in the World of the Player in relation to his name, reputation, image, promotional services, and/or his performances together with the right to apply for registration of any such rights."

rendimentos provenientes da cedência de direitos de imagem de jogadores numa tripla vertente: em relação ao jogador, em sede de IRS; em relação ao clube ou sociedade desportiva que adquire os direitos de imagem, em sede de IRC e IVA; e em relação a terceiras entidades, não residentes, que detêm estes direitos e cedem a sua exploração, em sede de IRC.

Entendemos que a tomada de posição da Administração Fiscal, ainda que algo tardia, não deixa de assumir uma grande utilidade, perante operações que se têm revelado complexas e difíceis de enquadrar em sede tributária.

Assim, e de modo abreviado, apresentamos as posições vertidas pela Administração Fiscal na referida circular.

1º Rendimentos do Jogador - IRS

Começando por enquadrar os rendimentos obtidos por um determinado jogador com a cedência do seu direito de imagem, em sede de IRS, a Administração Fiscal distingue os casos em que os direitos são cedidos ao clube ou sociedade desportiva, com o(a) qual o jogador celebrou contrato de trabalho desportivo, qualificando-os como rendimentos do trabalho dependente, sujeitos a IRS, integrantes da categoria A, nos termos do artigo 2º do CIRS, daqueles em que são cedidos a uma outra entidade que não o clube ou sociedade desportiva, qualificando-os como rendimentos de capitais, integrantes da categoria E, nos termos do nº1, do artigo 5º do CIRS[100].

2º Rendimentos da Sociedade Exploradora dos Direitos de Imagem – IRC

Já em sede de IRC, e tendo em conta que, de modo frequente, os jogadores cedem o seu direito de imagem a uma entidade que não o clube ou sociedade desportiva, muitas das vezes não residente no território nacional, a Administração Fiscal vem esclarecer que os rendimentos obtidos por essa entidade, com a cedência dos direitos de imagens dos jogadores, se encontram sujeitos a IRC, nos termos da alínea d), do nº3, do artigo 4º do CIRC. Isto porque, no entender da Administração Fiscal, estes rendimentos se encontram diretamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho

[100]Esta qualificação é um dos objetivos a atingir com a constituição de sociedades interpostas que, detendo o direito de explorar os direitos de imagem do jogador, recebem do clube ou sociedade desportiva que os adquire, os montantes a serem pagos posteriormente ao jogador, com a qualificação de rendimentos de capitais, nos termos do artigo 5º do CIRC. Com isto, evitam-se contribuições para a Segurança Social e retenções na fonte.

desportivo celebrado pelo jogador, uma vez que derivam da sua imagem no exercício da atividade profissional, subsistindo apenas enquanto dure o vínculo contratual[101].

Ainda relativamente a estes rendimentos, entende a Administração Fiscal que os mesmos estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, a uma taxa de 25%, de acordo com o disposto no nº4 do artigo 87º e do nº5 do artigo 94º, ambos do CIRC, referindo também que, por serem considerados rendimentos derivados da atividade de desportistas, não se aplica a dispensa constante no nº1, do artigo 98º do CIRC, mesmo na eventualidade de existir ente Portugal e o país de residência da entidade não residente, que detém o direito de exploração dos direitos de imagem dos jogadores, uma Convenção para evitar a Dupla Tributação, quando esta respeite o nº 2, do artigo 17º da Convenção Modelo da OCDE[102].

3º Sociedade Desportiva – Gastos em sede de IRC

Por outro lado, ainda em sede de IRC, discute-se a possibilidade de, perante a aquisição do direito de exploração dos direitos imagem de um jogador pela sociedade desportiva, poderem ser os respetivos encargos considerados como gastos fiscalmente dedutíveis, nos termos do artigo 23º do CIRC. Para esta operação, entende a Administração Fiscal que, nos casos em que a aquisição é feita a uma terceira entidade, não residente, terá a sociedade desportiva que demonstrar uma adequação entre os encargos suportados e a exploração dos referidos direitos. Isto para a aquisição dos direitos de imagem do jogador a uma terceira entidade que o represente. No entanto, e ainda que não se refira expressamente a esse caso, a operação de aquisição dos direitos de imagem do jogador feita a uma terceira entidade, residente, deverá seguir o mesmo entendimento, ou seja, na perspetiva da sociedade desportiva, permitir a consideração dos encargos como gastos fiscalmente dedutíveis, nos termos do artigo 23º do CIRC, pela prova de adequação mínima entre aqueles e a exploração dos direitos de imagem.

Neste ponto, o Grupo de Trabalho, no seu relatório final, não se absteve de tecer considerações[103]. Deste modo, nada sendo dito na Lei 103/97, de 13 de setembro acerca da exploração de direitos de imagem, a sociedade, para considerar os encargos com ela relacionados enquanto custo fiscal, teria que obedecer ao critério de indispensabilidade

[101] A extensão da obrigação de imposto configurada na alínea d), do número 3 do artigo 4º do CIRC prevê que sejam tributados os "rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculo ou desportistas".
[102] Cfr. Circular Nº 17/2011, de 19 de maio de 2011.
[103] Cfr. GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA), ob. cit., p. 31.

para a realização dos rendimentos sujeitos a imposto, previsto no artigo 23º do CIRC. Ora, tendo em conta que, para as sociedades desportivas da atualidade, os direitos de imagem dos atletas e a sua exploração são uma verdadeira "inevitabilidade" (expressão utilizada pelo Grupo de Trabalho), consideramos que devem os mesmos ser admitidos como custos no exercício da sociedade, sem que para isso se deixe nas mãos da Administração Fiscal a possibilidade de a rejeitar, por não considerar estes encargos indispensáveis à realização do rendimento sujeito a imposto. No entanto, alerta o Grupo de Trabalho para a necessidade de limitar a consideração dos encargos com a exploração de direitos de imagem, propondo que sejam considerados como gastos específicos, em apenas 20% do respetivo valor total[104].

4º Sociedade Desportiva – Aquisição dos Direitos de Imagem em sede de IVA

Por fim, em sede de IVA, a Administração Fiscal aborda a operação de aquisição de direitos de imagem de um determinado jogador, por parte de um clube ou sociedade desportiva com o qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, a uma entidade que não tenha no território nacional, sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, domicílio, a partir do qual o serviço é prestado[105]. Neste caso, a operação encontra-se sujeita a IVA, em conformidade com o disposto na alínea a), do nº6, do artigo 6º do CIVA, sendo o sujeito passivo de imposto, o clube ou sociedade desportiva, nos termos da alínea e), do nº1, do artigo 2º do CIVA.

3.3.1.2 Breves Considerações

Pese embora a valia da divulgação do entendimento por parte da Administração Fiscal relativamente à problemática da exploração dos direitos de imagem dos jogadores, alertamos para o facto de, no nosso entendimento, ter sido esquecida aquela que deverá ser a maior inquietação: a incorreta qualificação dos encargos das sociedades desportivas, através do recurso a esquemas de fraude fiscal, nomeadamente pela utilização de sociedades interpostas.

[104]Cfr. Número 2, do artigo 2º do regime fiscal das sociedades desportivas proposto pelo grupo de trabalho. O preceito proposto dita que, "os montantes pagos pela sociedade desportiva a título de exploração dos direitos de imagem dos agentes desportivos, são considerados gastos em percentagem correspondente a 20% do respectivo total".

[105] Obviamente que a mesma aquisição a uma entidade com sede ou estabelecimento estável em Portugal, será também sujeita a IVA, nos mesmos termos dos descritos.

Na verdade, a preocupação da Administração Fiscal deverá estar centrada na aferição, com fiabilidade, da correspondência da qualificação apresentada pela sociedade desportiva com a realidade. Como veremos adiante, é frequentemente utilizada pelas sociedades desportivas, a qualificação de montantes correspondentes a salários de jogadores, a título de exploração de direitos de imagem, para com isso atingir vantagens de ordem fiscal. Ou seja, qualificam-se valores como correspondentes a exploração de direitos de imagem, quando na realidade não o são.

Aliás, entendemos que a questão central não se situará tanto ao nível da comprovação da indispensabilidade do custo para a obtenção do rendimento sujeito a imposto e o preenchimento dos requisitos do artigo 23º do CIRC, porque, como já referimos, a exploração dos direitos de imagem dos jogadores é, sem margem para dúvidas, uma inevitabilidade na administração de uma sociedade desportiva, essencial para a obtenção do rendimento sujeito a imposto. Acreditamos por isso que, antes de se exigir que se comprove a indispensabilidade do custo, dever-se-á exigir que se demonstre a correta qualificação do mesmo, tendo em conta que, para diminuir substancialmente os encargos associados à tributação e às contribuições para a Segurança Social, os direitos de imagem dos jogadores de futebol são frequentemente detidos por sociedades interpostas que, não desempenhando qualquer atividade comercial relacionada com a exploração dos mesmos, recebem a esse título, por parte dos clubes ou sociedades desportivas, montantes que na realidade correspondem a remunerações pelo trabalho do jogador[106], mais penalizadas do ponto de vista fiscal.

Para melhor demonstrar o problema e numa tentativa de expor algumas possíveis soluções, retratamos de seguida, de forma resumida, a fraude generalizada que se viveu no futebol espanhol, pelo uso e abuso de esquemas relacionados com a exploração dos direitos de imagem dos jogadores de futebol.

3.3.2 Os Direitos de Imagem no Futebol Espanhol

Em Espanha[107], a questão do enquadramento tributário da exploração dos direitos de imagem dos jogadores de futebol terá sido, dentro da fiscalidade do desporto, o tema

[106] Imagine-se os montantes que são ilicitamente poupados só em contribuições para a Segurança Social, pela qualificação errada destes valores, que na realidade mais não serão que o próprio salário do jogador.
[107] Cfr. MARTÍNEZ MICÓ, JUAN GONZALO, *Cesión de los derechos de imagem de los futebolistas: calificación tributaria de las retribuiciones satisfechas por el Club a las sociedades cessionárias como rendimientos del trabajo: retenciones*, Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Año

que mais controvérsia gerou, assumindo um enorme impacto, muito por culpa dos elevadíssimos valores que faz movimentar, bem como dos montantes de poupança fiscal ilícita a que pode dar origem.

O problema ganhou expressividade com a deteção de esquemas fraudulentos[108], em que, com recurso a sociedades interpostas[109], instrumentais na operação de pagamento de salários aos jogadores, os clubes de futebol conseguiram, qualificando os pagamentos de rendimentos de trabalho a título de exploração de direitos de imagem, evitar retenções em sede de IRPF e contribuições para a Segurança Social.

Passamos a apresentar a sucessão de operações levadas a cabo pelo jogador, clube ou sociedade desportiva, e sociedade interposta:

1. O jogador subscreve um contrato com a sociedade interposta, mediante o qual lhe cede o direito de exploração do seu direito de imagem. Normalmente, esta operação dá-se de modo gratuito ou por quantidades simbólicas, porque o seu único objetivo consiste em permitir que posteriormente possa ser essa mesma sociedade a receber do clube ou sociedade desportiva os montantes respeitantes ao direito de exploração da imagem do jogador.
2. Tendo já adquirido ao jogador o direito a explorar o seu direito de imagem, a sociedade interposta celebra com o clube ou sociedade desportiva um contrato através do qual este(a) lhe adquire o direito à exploração do direito de imagem do jogador.
3. Deste modo, o clube ou sociedade desportiva pagará à sociedade interposta, frequentemente controlada pelo jogador, montantes supostamente correspondentes à aquisição do direito a explorar a imagem do jogador, que na realidade correspondem a uma parcela substancial do seu salário.

2009-1, nº 25, Thomson Reuters, pp. 61-70. PLAZA DE DIEGO, MIGUEL ANGEL, *Fiscalidad del Derecho a La Propia Imagen – Especial referencia a los deportistas profesionales*, Ministério de Economía y Hacienda – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, pp. 129 e seguintes.

[108]Vejam-se a este propósito: Sentencia del Tribunal Supremo de 25/06/2008, referente ao recurso de casación 4560/2003; Sentencia del Tribunal Supremo, de 25/06/2008, referente ao recurso de casación 810/2000; Sentencia del Tribunal Supremo de 1/07/2008, referente ao recurso de casación 5296/2002; Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 10/07/2008, referente ao recurso de casación 3770/2003; Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso, de 15/10/2009, referente ao recurso de casación nº 7150/2003; Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso Administrativo, de 12/03/2012, referente ao recurso de casación 4559/2008; Sentencia de 16/04/2012, do Tribunal Supremo, Sala 3ª, referente ao recurso de casación 2659/2008.

[109]Sociedades comerciais, residentes ou não, que apenas serviam para permitir criar uma aparência de exploração comercial da imagem do jogador, legitimando o clube a pagar-lhes montantes correspondentes à referida exploração, que na realidade correspondiam a retribuições pelo trabalho do próprio jogador, sujeitas a retenção em sede de IRPF, bem como a contribuições para a Segurança Social.

4. Sobre estas importâncias o clube não terá de fazer qualquer retenção em sede de IRPF, nem de prestar contribuições para a Segurança Social.

Ora, o recurso a estas sociedades interpostas servirá propósitos unicamente fraudulentos[110]. Em Espanha, os rendimentos provenientes da exploração do direito de imagem podem assumir, na perspetiva do jogador, três qualificações distintas, a que correspondem diferentes consequências fiscais[111]. Assim, se o jogador receber do clube ou sociedade desportiva com quem mantém uma relação laboral montantes a título de exploração do seu direito de imagem, estes terão a natureza de rendimentos do trabalho, sujeitos a retenção em sede de IRPF e a contribuições para a Segurança Social.

Portanto, recorrendo a sociedades interpostas, jogador e clube ou sociedade desportiva conseguem "transformar" rendimentos de trabalho em rendimentos de capitais, não sujeitos a retenção em sede de IRPF, nem a contribuições para a Segurança Social. Tal que, tendo o jogador cedido à sociedade interposta o direito de exploração do seu direito de imagem, criar-se-á a aparência de uma verdadeira exploração comercial da imagem do jogador, totalmente alheia à sua atividade laboral, o que não corresponderá à realidade. Com isto, encontra-se uma forma de remunerar o jogador pelo seu trabalho, de uma forma indireta, condicionando a tributação a que este estaria sujeito.

Tudo isto seria lícito se a relação estabelecida entre o jogador e a sociedade interposta, e posteriormente entre esta e o clube ou sociedade desportiva, fosse correspondente com a realidade. No entanto, tudo não passará de uma série coordenada de operações simuladas que apenas pretenderão criar uma falsa aparência para atingir vantagens em sede tributária. Quanto a isto, os tribunais tiveram uma postura frontal e clara. Exemplo disso serão as conclusões da Sentencia del Tribunal Supremo, de 10/07/2008, referente ao recurso de casación nº 3770/2003, em que se pode ler:

[110]A criação destas sociedades interpostas tem como objetivo evitar que se atribua a condição de salário aos montantes pagos pelo clube ou sociedade desportiva a título de direitos de imagem. Efetivamente, se o clube ou sociedade desportiva adquirir diretamente ao jogador o seu direito de imagem, a remuneração assumirá a condição de salário. Não sendo o jogador a explorar o seu direito de imagem mas sim uma determinada sociedade, os montantes satisfeitos pelo clube ou sociedade desportiva não poderão assumir a qualificação de salário do jogador.

[111]1. Rendimentos do trabalho, quando o jogador cede os seus direitos de imagem ao clube ou sociedade desportiva com quem mantém uma relação laboral; 2. Rendimentos de capital mobiliário, quando o jogador cede o direito de exploração do seu direito de imagem a um terceiro, independente da relação laboral do jogador com o clube ou sociedade desportiva; 3. Rendimentos de atividades económicas, quando o jogador não cede a exploração do seu direito de imagem a um terceiro, nem mesmo ao clube ou sociedade desportiva com quem mantém uma relação laboral, optando por explorar a sua imagem de forma autónoma, por sua conta e risco

1. As sociedades interpostas não realizam qualquer atividade relacionada com a promoção e comercialização da imagem do jogador, sendo que frequentemente o jogador detém o controlo da sociedade;
2. A cessão da exploração dos direitos de imagem do jogador à sociedade interposta dá-se a título gratuito ou por quantidades meramente simbólicas;
3. O clube ou sociedade desportiva com quem o jogador mantém relação laboral paga montantes muito mais elevados à sociedade interposta pela suposta aquisição dos direitos de imagem do jogador do que aqueles que diretamente ao jogador pelo desempenho da sua atividade profissional.

Analisando desta forma os factos, os tribunais consideraram que estes esquemas são efetivamente fraudulentos e que apenas servem para evitar as consequências fiscais de remunerações tão altas quanto as de muitos jogadores de futebol. Por isto, foram unânimes em considerar como retribuições do trabalho, sujeitas a retenção em sede de IRPF e a contribuições para a Segurança Social, as quantidades satisfeitas pelos clubes a estas terceiras entidades a título de exploração de direitos de imagem[112].

Impõe-se a questão: quem será o beneficiário final deste esquema?

A resposta é simples: o beneficiário será o clube ou sociedade desportiva com quem o jogador mantém relação laboral, visto que no futebol profissional, com bastante frequência, os jogadores negoceiam a sua retribuição com o clube ou sociedade desportiva de modo a que sejam estes a suportar a carga fiscal que lhe está associada, ou seja, a remuneração do jogador deverá ser liquida, livre de impostos. Com isto, conseguindo poupar em termos de retenções na fonte e de contribuições para a Segurança Social, o clube ou sociedade desportiva terá que suportar um encargo menor para oferecer ao jogador o salário acordado, até porque ao jogador é indiferente que determinado montante do seu rendimento mensal receba a qualificação de exploração de direitos de imagem. Logo, a remuneração do jogador será composta por uma parte, normalmente baixa, a título de remuneração pelo trabalho, e outra parte, frequentemente elevada, a título de direitos de imagem.

[112] Vejam-se as decisões expostas na nota de rodapé nº 108.

3.3.2.1 A Solução Legal[113] [114]

Não entrando aprofundadamente em toda a regulação fiscal dos direitos de imagem dos desportistas em Espanha, debruçar-nos-emos sobre o regime de transparência fiscal, com previsão no artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, instituído pelo legislador com a intenção de impedir a proliferação dos esquemas acima descritos.

De facto, a situação vivida no futebol espanhol era, no que à utilização de esquemas de fraude fiscal diz respeito, incomportável. No entanto, consideramos que, tendo adotado uma solução deste tipo, o legislador, entre outras coisas, fez "pagar o justo pelo pecador". Passamos por isso à análise do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre[115].

O regime que aqui tratamos tem em conta que o jogador não receberá os rendimentos qualificados como exploração de direitos de imagem de uma forma direta, mas sim através de uma sociedade interposta[116]. Sendo assim, são três os sujeitos intervenientes para que o regime possa ser aplicado: o jogador, titular dos direitos de imagem; o clube ou sociedade desportiva com quem o jogador mantém uma relação laboral; a sociedade interposta que, após adquirir ao jogador a exploração dos seus direitos de imagem, os cede ao clube ou sociedade desportiva.

[113] A primeira referência legal no que diz respeito à tributação dos direitos de imagem no ordenamento jurídico espanhol deu-se por intermédio da Ley 13/1996, de 30 de diciembre, que, numa demonstração de pura desorganização legislativa, sofreu modificações no mesmo dia da sua aprovação, por intermédio da Ley 14/1996, de 30 de diciembre. Seguidamente, foi aprovada a Ley 40/1998, de 9 de diciembre, que veio substituir a Ley 18/1991. Faça-se ainda referência à Ley 46/2002, de 18 de diciembre e ao Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo. De um modo resumido, assim se processou a evolução da regulamentação da tributação dos direitos de imagem em Espanha.

[114] Atualmente, a legislação tributária espanhola contempla a questão dos direitos de imagem, em dois diplomas de referência: a Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que, na alínea d), do número 4 do seu artigo 25º qualifica como rendimento do capital mobiliário, os montantes obtidos pela cessão dos direitos de imagem, e prevê, no seu artigo 92º, como se deverá processar a imputação dos rendimentos com a cessão dos direitos de imagem dos desportistas; e o Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, regulamento do IRPF, que desenvolve a questão dos rendimentos de capitais mobiliários nos seus artigos 17º a 21º, e dos rendimentos de atividades económicas, nos artigos 22º a 39º.

[115] Veja-se, para uma análise detalhada deste ponto, DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA; CUELLO, RAFAEL OLIVER; FERRER, ESTEBAN QUINTANA; CAVALLÉ, ÁNGEL URQUIZU, *Colección de Fiscalidad - Fiscalidad Del Deporte,* Bosch Editor, 2008, pp. 383-437. Veja-se também, GOMARA, XAVIER-ALBERT CANAL, *Primeras notas sobre la tributación por el IRPF del deportista profesional en la Ley 35/2006,* Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT 2007, IUSPORT, pp. 27-32.

[116] O principal fundamento para a introdução deste regime prende-se com a intenção do legislador em evitar que o desportista, através da cessão da exploração dos seus direitos de imagem a uma sociedade interposta, consiga por um lado evitar para o clube ou sociedade desportiva com quem mantinha relação laboral, retenções na fonte e contribuições para a Segurança Social e, por outro lado, não receber diretamente estes rendimentos que, se incluídos no seu rendimento coletável em sede de IRPF, seriam tributados a taxas progressivas.

Além disto, é necessário o preenchimento de determinados requisitos para que o regime se aplique. São eles:

1. Que o desportista, residente em Espanha, ceda o direito à exploração do seu direito de imagem a uma outra pessoa ou entidade (1ª cessionária), residente ou não em território espanhol[117];
2. Que o desportista mantenha com outra pessoa ou entidade, uma relação de caráter laboral[118];
3. Que a pessoa ou entidade com quem o desportista mantenha a relação de caráter laboral tenha obtido da pessoa ou entidade 1ª cessionária o direito de exploração da imagem do desportista;
4. Que os rendimentos do trabalho do desportista sejam inferiores a 85% da remuneração total, composta por estes rendimentos acrescidos dos rendimentos com a exploração dos direitos de imagem.

Equivale isto a afirmar que, num determinado caso, partindo do pressuposto que os requisitos nº1, 2 e 3 estão preenchidos, para que se aplique o regime do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, o jogador terá de receber, a título de exploração dos direitos de imagem, um montante superior a 15% da remuneração total, composta pelo rendimento do trabalho e pelos rendimentos de exploração dos direitos de imagem. Ou melhor, o legislador, admitindo a existência destes esquemas, limita a possibilidade de serem pagos a título de exploração de direitos de imagem montantes superiores a 15% da remuneração total do jogador, punindo com a aplicação do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, aqueles que excederem este patamar.

Assim sendo, os montantes pagos pelo clube ou sociedade desportiva à sociedade interposta, a título de exploração dos direitos de imagem do jogador, serão tributados diretamente ao jogador[119], presumindo-se que este efetivamente os recebe, por aplicação do regime de transparência fiscal do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

[117] O desportista tem que ser residente apenas no momento da imputação dos rendimentos, podendo a cessão da exploração dos direitos de imagem à sociedade interposta ocorrer antes de o jogador ter residência em território espanhol.

[118] Ainda que não se exija que a pessoa ou entidade com quem o desportista mantém uma relação laboral seja residente em território espanhol, na maior parte dos casos será, até porque, o grande volume de problemas neste particular, está relacionado com os clubes de futebol espanhóis.

[119] Nos termos do número 3, do artigo 92º da Ley 35/2006 de 28 de noviembre, será imputada, "La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el

3.3.2.2 Breve Crítica

A propósito da solução encontrada pelo legislador espanhol para pôr cobro aos tradicionais esquemas de fraude fiscal envolvendo a exploração de direitos de imagem, teceremos algumas considerações.

Numa primeira análise, deparamo-nos com um regime que parte do pressuposto de que todas as operações deste tipo são fraudulentas, o que, não obstante o facto de o serem frequentemente, não nos parece a solução mais adequada. Efetivamente, a ideia de crença na presença de fraude em todos estes esquemas está patente, por exemplo, no facto de o legislador, na alínea a), do número 1, do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, exigindo que o jogador tenha cedido o direito de exploração dos seus direitos de imagem a uma terceira entidade, não exija, para que possa ser aplicado o regime de transparência fiscal, que o jogador seja sócio ou detenha ou controlo dessa mesma sociedade. Com esta formulação, o legislador parece dar como certo que todas estas terceiras sociedades são parte de uma mera manobra de diversão e que, de modo direto ou indireto, o jogador terá sempre o seu controlo e receberá todas as quantias satisfeitas pelo clube ou sociedade desportiva a título de exploração dos direitos de imagem. Sendo assim, o que acontecerá numa determinada situação em que existe uma relação comercial e em que, contra aquilo que acontece normalmente, o jogador tem total independência relativamente à sociedade exploradora dos seus direitos de imagem?[120] Poderemos cair numa situação de tributação de rendimentos ao jogador que ele nem sequer aufere[121].

Outro dos aspetos criticáveis deste regime consiste na exigência prevista na alínea b), do número 1, do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que prevê que o desportista tenha necessariamente que manter uma relação de caráter laboral com uma determinada entidade, no caso do futebol, um clube ou sociedade desportiva. Ora, o legislador, querendo a todo o custo impedir a fraude no futebol profissional esquece-se completamente de outros desportos, dando origem a um tratamento fortemente

importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto".

[120] Ainda que o contribuinte possa eventualmente demonstrar que não recebeu tais valores e que, à sucessão de operações subjaz uma efetiva relação e atividade comercial, consideramos que este será um ónus demasiado pesado de suportar.

[121] Cfr. DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA; CUELLO, RAFAEL OLIVER; FERRER, ESTEBAN QUINTANA; CAVALLÉ, ÁNGEL URQUIZU, ob. cit., pp.433-437.

diferenciado no seio dos desportistas. Na verdade, não serão abrangidos pelo regime de transparência fiscal todos os desportistas que, apesar de poderem ser parte de esquemas fraudulentos, não mantenham uma relação laboral com qualquer entidade, o que será particularmente evidente nos desportos individuais, como por exemplo o ténis (desporto em que Espanha tem um vasto leque de atletas ao mais alto nível).

Passando agora ao requisito de ordem quantitativa, previsto no número 2, do artigo 92º da Ley 35/2006, de 28 de noviembre, diga-se que também este não nos parece adequado a combater eficazmente este tipo de esquemas, nem a tributar de forma justa os rendimentos obtidos pelos desportistas. Se é verdade que será porventura demasiado rígido, uma vez que, ultrapassando o limite de 15%, o desportista será tributado por todas as quantidades satisfeitas à sociedade interposta, independentemente de as receber ou não, também é verdade que o legislador, de forma algo surpreendente, acaba por favorecer os esquemas em que aquela percentagem não seja ultrapassada[122].

O que assistimos assemelha-se a uma "autorização com reservas" relativamente ao uso destes esquemas. Isto porque, admitindo que eles existem, de tal forma que "cria um regime especial para eles", o legislador acaba por "permitir" que sejam praticados desde que os pagamentos para exploração dos direitos de imagem não excedam os 15% da remuneração do atleta. De um modo surpreendente, o legislador não adota qualquer medida que se dirija especialmente à deteção de fraude fiscal. O que faz é aceitar que essa mesma fraude é praticada, colocando-lhe um limite percentual, ou seja, toma uma atitude permissiva em relação aos esquemas em que não se exceda o limite de 15% da remuneração total do atleta, dando azo a que, por exemplo, um atleta que recorra a este esquema e a quem sejam pagos através da sociedade interposta, a título de exploração dos seus direitos de imagem, 14% da sua remuneração total, receba um tratamento fiscal privilegiado, uma vez que não será tributado por esse rendimento, pelo menos até ao momento em que o receba pela sua participação na sociedade interposta.

Este não será, na nossa opinião, o melhor regime para combater a fraude generalizada que se vinha sentindo no desporto, particularmente no futebol profissional. De que valerá detetar a existência de um determinado esquema ilícito, e, transpondo-o para a lei, permiti-lo até um determinado limite?

[122] Neste sentido veja-se DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA; CUELLO, RAFAEL OLIVER; FERRER, ESTEBAN QUINTANA; CAVALLÉ, ÁNGEL URQUIZU, ob. cit., pp. 415-416.

Estamos em crer que a solução teria obrigatoriamente que passar pela exigência de comprovação da relação comercial subjacente à ligação entre jogador e sociedade interposta e entre esta e o clube ou sociedade desportiva.

Sendo que é permitido a qualquer atleta a exploração do seu direito de imagem, tanto de forma direta como através da sua cedência a um terceiro, não podemos permitir que essa mesma exploração seja feita de forma fraudulenta até um limite de 15% da remuneração total do atleta[123]. De outro modo, não podemos também impedir que um atleta receba mais do que esta percentagem, fruto da sua elevada notoriedade. A verdade é que muitos poderão ser os casos em que os atletas tenham atingido um nível de popularidade tão alto, que a sua imagem lhes permita auferir rendimentos muito superiores àqueles provenientes do seu trabalho propriamente dito. Ora, podem existir situações em que a sociedade exploradora dos direitos de imagem do desportista exerce uma atividade comercial, em total independência com o desportista e a sua atividade laboral[124].

Face ao exposto, entendemos que esquemas como os que aqui analisámos simplesmente não deveriam ser permitidos, na sua totalidade e não até um determinado valor percentual. A exploração dos direitos de imagem deverá ser permitida tanto por intermédio do próprio desportista como através de uma sociedade; no entanto, esta terá que exercer atividade correspondente com aquela que diz exercer, estando apta a comprovar documentalmente todas as operações e funções que diz desempenhar.

Aceitamos que não seja de todo o modo fácil controlar um meio com intenções particularmente fraudulentas. Porém, a solução não deverá passar por, impedindo que os cumpridores explorem a sua imagem como bem lhes aprouver, permitir que os incumpridores a explorem de modo ilícito, tendo unicamente a preocupação de que os rendimentos dali provenientes não ultrapassem 15% da sua remuneração total. Acreditamos também que a opção do legislador espanhol possa ter sido ditada por razões de ordem económica, sempre diretamente relacionadas com o direito fiscal[125].

[123] Como é óbvio, o legislador não permite fraude até este limite percentual. No entanto, ao estabelecer este teto, liberta as operações de menor expressividade de uma eventual fiscalização, dando uma maior liberdade a que se pratiquem estes esquemas.

[124] Os valores (em termos percentuais da remuneração total) envolvidos nos direitos de imagem de um jogador de referência nível mundial serão bastante diferentes dos de um jogador comum, de nível médio. Naqueles casos, será perfeitamente normal que o valor gasto neste particular seja superior a 15% da remuneração total.

[125]Por exemplo, por custos de fiscalização. A opção pelo limite de 15 % da remuneração total poderá eventualmente ser o valor até ao qual o legislador está disposto a abdicar, por considerar que os custos de

No entanto, aquilo a que devemos ter em atenção é ao substrato material das operações, ou seja, a aferição da correspondência das declarações dos contribuintes com a realidade. Só assim seria possível impedir que se pratiquem esquemas deste tipo.

3.3.3 Desreconhecimento do Ativo correspondente ao Direito de Contratação de Jogadores Profissionais, por Revogação ou Rescisão do Contrato de Trabalho Desportivo, antes de terminado o período de duração

Em sede de IRC, foram levantadas questões relativamente ao enquadramento fiscal do desreconhecimento do ativo correspondente ao direito de contratação de jogadores profissionais, por revogação ou rescisão do contrato de trabalho desportivo, antes de ter terminado o seu período de duração.

Veio, a este propósito, a Circular Nº 12/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral dos Impostos, prestar os devidos esclarecimentos.

Desta feita, considerou-se a possibilidade de reconhecer esta situação enquanto desvalorização excecional, de acordo com o regime previsto no artigo 38º do CIRC[126]. No entanto, concluiu-se, no nosso entendimento bem, que a revogação dos contratos de trabalho desportivos celebrados entre os clubes ou sociedades desportivas e os jogadores, não é de todo o modo estranho à atividade desenvolvida pela sociedade.

Mesmo considerando que, na data de celebração do contrato, não podem as sociedades desportivas prever com certeza a eventual valorização ou desvalorização que se venha a verificar, a revogação contratual mais não será do que um ato de gestão, pelo qual uma determinada sociedade alcança o objetivo de reduzir encargos com um determinado atleta, isto numa perspetiva de gestão financeira, ou ainda o objetivo de, por exemplo, atentando à nacionalidade do jogador em causa, libertar vagas no plantel para poder eventualmente contratar um outro jogador[127].

---

fiscalização para impedir que estas operações fossem praticadas na sua totalidade, sejam demasiado elevados.

[126]De facto, pela análise ao regime do artigo 38º do CIRC concluímos que, as operações que aqui cuidamos não são, para a sociedade desportiva, uma desvalorização excecional. Isto porque, a revogação ou rescisão de um contrato de trabalho desportivo antes de terminado o seu período de duração, não preenche, no âmbito da gestão de uma sociedade desportiva, os requisitos impostos pelo artigo 38º do CIRC, nomeadamente o facto de provirem de causas anormais, devidamente comprovadas. Assim, concordamos com a Administração Fiscal, defendendo que são atos que ocorrem dentro da normalidade da gestão das sociedades desportivas.

[127] Cfr. Circular Nº 12/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.

Com esta operação, apenas se produz uma alteração na duração efetiva do contrato, ou seja, reduz-se o período de vida útil do ativo. Portanto, e em concordância com o entendimento da Administração Fiscal, não consideramos a revogação antecipada de um contrato de trabalho desportivo um ato capaz de preencher os requisitos exigidos pelo artigo 38º do CIRC, relativo às desvalorizações excecionais, porque podemos encarar estas operações como processos integrantes da gestão normal de uma sociedade desportiva.

Como consequência, deverá o clube ou sociedade desportiva reconhecer como gasto do período de duração do contrato a quota-parte da amortização que ainda não tiver sido considerada como tal, em conformidade com o disposto no artigo 23º do CIRC, e com os números 5 e 6 do artigo 30º do CIRC, alcançando-se assim uma solução tributária devidamente ajustada à realidade.

3.3.4 Cedências Temporárias de Jogadores

Outra situação de grande pertinência, e talvez, das aqui apresentadas, uma das que mais frequentemente acontece no mundo desportivo, prende-se com o tratamento fiscal, tanto em sede de IRC como de IVA, das cedências temporárias de jogadores, vulgos empréstimos, em que o clube ou sociedade desportiva cede um jogador a um outro clube ou sociedade desportiva, para que este passe a integrar durante um determinado período de tempo a sua equipa, mantendo no entanto os direitos desportivos associados ao jogador cedido.

A este respeito, veio a Circular Nº 16/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral de Impostos, prestar esclarecimentos. Para tal, fez distinção entre aquilo que deverá ser entendido por cedência temporária a título gratuito e por cedência temporária a título oneroso, dando-lhes o respetivo enquadramento tributário, em sede de IRC e de IVA[128].

3.3.4.1 Cedência Temporária a Título Gratuito

Nos termos da referida Circular, considera-se cedência temporária a título gratuito, aquela que não envolve qualquer contraprestação da entidade cessionária para

[128] Cfr. Circular nº 16/2011, de 19 de maio de 2011, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.

a entidade cedente, sendo esta responsável pelo pagamento da totalidade das remunerações e outros encargos obrigatórios[129].

Em relação ao tratamento em sede de IRC da cedência temporária a título gratuito, a Administração Fiscal considera que o facto de a mesma se dar de uma forma gratuita, leva a acreditar que é feita de acordo com alguns interesses da entidade cedente, o que permite à mesma deduzir, nos termos do artigo 23º do CIRC, os gastos referentes às remunerações e outros encargos com o jogador cedido, bem como a parte correspondente à amortização dos direitos de contratação, em conformidade com o disposto no artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro[130].

Quanto a este entendimento, consideramos que está em perfeita sintonia com a realidade desportiva, porque, na generalidade dos casos de cedência temporária de jogadores a título gratuito, o principal objetivo da entidade cedente consiste na valorização do ativo que para ela representa o jogador em causa. Aliás, esta operação é frequentemente levada a cabo por clubes ou sociedades desportivas de média ou grande dimensão, relativamente aos seus jogadores mais jovens, que, fruto da cedência a um clube ou sociedade desportiva de menor dimensão, terão a possibilidade de evoluir e valorizar substancialmente o seu valor de mercado, beneficiando a entidade cedente.

Já em sede de IVA, nas cedências temporárias a título gratuito, procede-se a uma equiparação à prestação de serviços, nos termos do número 3, do artigo 4º do CIVA. No entanto, quando a cedência a título gratuito for efetuada para fins não alheios aos interesses da entidade cedente, não se encontra abrangida pelo disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, não estando sujeita a imposto[131].

3.3.4.2 Cedência Temporária a Título Oneroso

Considera-se cedência temporária a título oneroso, aquela que envolve uma contraprestação da entidade cessionária à entidade cedente, ou aquela em que a entidade cessionária assume o pagamento da totalidade, ou de parte, das remunerações e dos

[129] Cfr. Circular nº 16/2011, de 19 de maio de 2011, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.
[130] Efetivamente, continuando a sociedade desportiva cedente a deter os direitos do jogador e, simultaneamente, a suportar todos os encargos a ele associados, estarão reunidos todos os requisitos para que possam ser aplicados o artigo 23º do CIRC e o artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro.
[131] Cfr. Circular Nº 16/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral de Impostos.

encargos devidos ao jogador.[132] Este pagamento poderá ser feito diretamente ao jogador ou de uma forma indireta, utilizando a entidade cedente como intermediária[133].

Nos casos em que a cedência temporária é onerosa, em sede de IRC, a Administração Fiscal entende que também ela não será alheia aos interesses da sociedade, dispondo que, tal como o previsto para as cedências temporárias a título gratuito, os gastos reconhecidos pela sociedade enquanto remunerações, bem como outros relativos ao jogador cedido (onde se inclui a parcela referente à amortização dos direitos de contratação do jogador, de acordo com o artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro), são dedutíveis nos termos do artigo 23º do CIRC.

Em sede de IVA, e com base na letra do número 1, do artigo 16º do CIVA, será o valor tributável, o da contraprestação obtida ou a obter da entidade cessionária. Esta será, em regra, uma operação sujeita a tributação em sede de IVA. No entanto, a Circular Nº 16/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral de Impostos, alerta para uma situação em que, ainda que seja onerosa, a cedência temporária não será tributada em sede de IVA.

Em conformidade com o esclarecimento, não se encontrará sujeita a IVA a cedência temporária de caráter oneroso, em que a contrapartida corresponda, de forma comprovada, ao reembolso exato, ou ao pagamento ao jogador das remunerações, quotizações para a Segurança Social ou quaisquer outros encargos que seriam da responsabilidade do clube ou sociedade desportiva cedente, que detém os direitos desportivos do jogador.

Nestes casos, considera a Administração Fiscal que se deve aplicar o entendimento administrativo do Oficio Circulado nº 30019, de 04 de maio de 2000, não equiparando esta operação a uma prestação de serviços e consequentemente, não a tributando em sede de IVA[134].

[132] Cfr. Circular Nº 16/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral de Impostos.
[133] Para efeitos de caraterização da onerosidade da prestação de serviços, as condições estabelecidas entre a entidade cedente e a entidade cessionária, relativamente à forma de pagamento das remunerações ao jogador, são indiferentes. Cfr. Circular nº 16/2011, de 19 de maio de 2011, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.
[134] Cfr. Oficio Circulado nº 30019, de 04 de maio de 2000.

3.3.5 Prémios de Jogo e Outras Remunerações a Jogadores e Treinadores

A Administração Fiscal, por intermédio da Circular 14/2011, de 19 de maio, veio clarificar o enquadramento tributário de encargos relacionados com as remunerações de jogadores e treinadores, como sejam os salários ou os prémios de jogo, considerando-os, em sede de IRC, como gastos comuns.

Deste modo, às remunerações dos jogadores e treinadores, que além de salários podem assumir a forma de prémios de jogo ou outros rendimentos do trabalho, corresponderá o disposto no artigo 54º do CIRC, considerando-se tais encargos como gastos comuns. Efetivamente, estamos perante gastos indispensáveis à obtenção de rendimentos que não foram considerados na determinação do rendimento global, e que estão diretamente associados à obtenção de rendimentos sujeitos a IRC, pelo que devem poder ser deduzidos, no todo ou em parte, para efeitos de determinação da matéria coletável[135].

Aqui, não cuidamos de gastos específicos a cada um dos rendimentos. Aquilo que trata o regime previsto no artigo 54º do CIRC diz respeito à consideração como gastos comuns de gastos indispensáveis à obtenção dos rendimentos que não tenham sido considerados na determinação do rendimento global, e que estejam associados a rendimentos tributáveis em sede de IRC.

Pois bem, jogadores e treinadores são, de modo inegável, uma forte componente da imagem coletiva dos clubes ou sociedades desportivas, determinando de forma decisiva os resultados e proveitos a obter, no que diz respeito a venda de produtos de marketing, às vantagens decorrentes de contratos publicitários ou de venda de direitos de transmissões televisivas.[136]

Deste modo, enquadrando-se estas prestações no previsto na alínea b), do número 1, do artigo 54º do CIRC, será a imputação dos gastos comuns feitos nos termos do número 2 deste preceito normativo.

[135] Cfr. Circular 14/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.
[136] Cfr. Circular 14/2011, de 19 de maio, emitida pela Direcção Geral dos Impostos.

3.3.6 Encargos com Penalizações Desportivas

Quanto ao enquadramento tributário dos encargos com penalizações desportivas, em sede de IRC, a Administração Fiscal, pela Circular nº 13/2011, de 19 de maio de 2011, pronunciou-se no sentido de esclarecer as dúvidas existentes.

Desta forma, considera que estes encargos não poderão ser encarados como consequência natural do exercício da atividade económica pela sociedade desportiva, até porque os mesmos não serão controlados pela gestão da própria sociedade, estando dependentes do mau comportamento de adeptos ou da violação de determinados regulamentos desportivos. Destarte, não se consideram como gastos nos termos do artigo 23º do CIRC, por não serem indispensáveis à realização dos rendimentos sujeitos a imposto ou à manutenção da fonte produtora.

Não obstante, alerta ainda a Administração Fiscal para o facto de, mesmo que se revelassem indispensáveis nos termos do artigo 23º do CIRC, os encargos com penalizações desportivas não poderem ser dedutíveis, por força do disposto na alínea d), do número 1, do artigo 45º do CIRC[137].

Também os Tribunais já aplicaram este entendimento, por exemplo o Supremo Tribunal Administrativo, que no Acórdão de 2 de maio de 2012, Processo 0930/11, considerou que: "não constituem custo do exercício, nos termos das disposições combinadas dos artºs 23º e 41º nº1 al. d) do CIRC, as multas e outras penalidades impostas à recorrente por violação de regulamentos desportivos".[138]

[137] Dispõe a alínea d), do número 1, do artigo 45º do CIRC que não serão dedutíveis, para efeitos da determinação do lucro tributável, "As multas, coimas e demais encargos pela prática de infracções, de qualquer natureza, que não tenham origem contratual, incluindo os juros compensatórios".
[138] Cfr. Acórdão do STA, de 02/05/2012, Processo 0930/11.

Parte II – Empresário Desportivo

1. O que é, que importância tem…

A profissão de empresário desportivo apresenta-se, na atualidade, como uma das mais fascinantes do panorama desportivo nacional e internacional. Figura capaz de suscitar a curiosidade de quem acompanha com relativa atenção o fenómeno desportivo, extremamente mediatizado e gerador de elevadíssimos fluxos financeiros, personifica aquilo que muitos dirão ser a profissão ideal, o que, como veremos, não será completamente verdadeiro[139].

Ora, pese embora o facto de em Portugal, e mesmo no resto da Europa, este ser um tema relativamente recente, nos EUA, a profissão de empresário desportivo, bem como a regulamentação das questões que mais diretamente se associam à sua atividade, merecem destaque desde nos inícios do século passado[140]. Portanto, não poderíamos abordar este tema sem, ainda que de forma abreviada, atentar ao exemplo norte-americano. Assim, começaremos por contextualizar a profissão nos EUA, fazendo também referência à realidade portuguesa e europeia.

1.1 Nos EUA - Contextualização

Nos EUA, os empresários desportivos não se conseguiram assumir no mercado desportivo com facilidade, muito por culpa da atitude de rejeição dos clubes desportivos e seus dirigentes que, talvez com receio de perder a frequente superioridade intelectual que detinham face aos atletas nos processos negociais, fizeram os possíveis para impedir a sua proliferação[141]. No entanto, a sua atividade foi favorecida por diversos fatores que, além de terem reforçado a necessidade dos atletas se fazerem acompanhar, ao longo da sua carreira desportiva, por um empresário desportivo, tornaram essa

[139] Como referem KENNETH STOPSHIRE e TIMOTHY DAVIS, "For many people, the life of a sports agent conjures up visions of a Hollywood lifestyle complete with fast cars, fancy clothes, and beautiful women". Cfr. STOPSHIRE , KENNETH L.; DAVIS, TIMOTHY, *The Business of Sports Agents*, Second Edition, University of Pennsylvania Press, 2008, p. 22.

[140] Nos EUA, os primeiros registos da existência de um empresário desportivo, pelo menos numa grande escala, aconteceram por volta de 1920, pelo empresário Charles C. Pyle, conhecido como Charles C. "Cash and Carry" Pyle. Seguindo o exemplo de Pyle, o número de empresários desportivos nos EUA aumentou exponencialmente, principalmente a partir dos anos 60, com pessoas provenientes das mais diversas áreas, que se apercebiam do potencial que a indústria desportiva tinha para oferecer. Cfr. STOPSHIRE , KENNETH L.; DAVIS, TIMOTHY, ob. Cit., p.11.

[141] Como exemplos desta postura de rejeição, vejam-se os casos de Vince Lombardi, Don Klosterman e O´Malley, retratados em SHROPSHIRE, KENNETH; DAVIS, TIMOTHY, ob.cit., p. 12.

mesma atividade substancialmente mais lucrativa[142]. Num primeiro momento, e consubstanciando uma grande mudança no "background" desportivo dos EUA, os Tribunais consideraram que as designadas "*reserve and option clauses*"[143], impediam de forma ilícita a capacidade dos atletas poderem negociar livremente os seus serviços[144], o que naturalmente favoreceu a sua mobilidade, aumentando em grande medida os fluxos de transferências no mercado desportivo.

Outro fator que impulsionou o crescimento da atividade de empresário desportivo foi a criação de novas ligas, hoje as grandes referências nas respetivas modalidades, que aliciaram os principais atletas das ligas existentes à data, com salários exorbitantes e prémios até então impensáveis[145]. Com efeito, o poder negocial dos atletas saiu fortemente favorecido, passando estes a poder negociar contratos com duas ligas distintas, elegendo aquela que atingisse uma melhor proposta final. Consequentemente, com a onda de subida salarial dos atletas, facilmente se perceberá que os empresários desportivos começaram a existir em maior número e a moldar uma das indústrias mais competitivas da atualidade: a desportiva.

Mas não só por interesse dos empresários desportivos numa indústria tão lucrativa se deu a sua expansão. Também os atletas, que subitamente se viram inseridos num universo que movimenta milhões, sentiram necessidade de um acompanhamento por parte de pessoas devidamente qualificadas para tal, principalmente ao nível do planeamento fiscal e de uma correta gestão de imagem, com destaque para os contratos de patrocínio e contratos publicitários[146].

Enfim, a evolução foi de tal ordem que, na atualidade, é partilhada a ideia de que o empresário desportivo não será apenas o intermediário na celebração de contratos ou

[142] Sobre este ponto veja-se também, CARVALHO; DINIS ANDRÉ DE, *A profissão de empresário desportivo – uma lei simplista para uma actividade complexa?, in* Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto, Ano I, nº 2, janeiro/abril, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 251-275.

[143] Essencialmente, estas cláusulas ditavam que, quando um determinado jogador terminasse um contrato com o seu clube e, não pretendendo renovar o vínculo, assinasse contrato com um novo clube, este teria que indemnizar o primeiro, por forma a compensá-lo pela perda de um jogador, que na realidade já não teria ligação contratual com esse mesmo clube.

[144] Veja-se a este propósito o caso *Mackey Vs NFL*, United States Court of Appeals, Eight Circuit – 543 F.2d 606, que ilustra a posição dos tribunais face a estas restrições à mobilidade dos atletas.

[145] Ficaram célebres as "guerras" entre a antiga ABA e a NBA, entre a USFL e a NFL, que deram origem ao aumento salarial dos atletas e, por conseguinte, das comissões pagas por estes aos empresários desportivos. Cfr. SHROPSHIRE, KENNETH; DAVIS, TIMOTHY, ob.cit., pp. 13-14.

[146] De facto, com a evolução a nível financeiro que se deu no desporto, surge a necessidade de os atletas se fazerem aconselhar a um nível profissional, no que diz respeito ao destino a dar aos seus rendimentos, nomeadamente através de planos de investimento, bem como de efetuar um cuidado planeamento fiscal. Neste ponto, a figura do empresário desportivo saiu fortemente favorecida.

na negociação de transferências de atletas, mas sim aquele que providencia ao seu cliente um serviço de aconselhamento financeiro, fiscal, e em tudo o que se relacione com a sua imagem, desde a negociação de contratos de patrocínio até à cedência dos direitos de imagem do atleta. Isto, apesar do propósito inicial desta atividade ter sido a intermediação[147].

Denota-se assim, na relação entre atleta e empresário desportivo, uma forte componente fiduciária, sendo que a confiança que o atleta lhe dispensa exige por parte do empresário uma conduta especialmente diligente na gestão da carreira do seu representado[148]. Assume-se por isso que um empresário desportivo competente seja praticamente omnipresente na carreira do seu representado, permitindo-lhe ter acesso às condições que melhor potenciem as suas capacidades atléticas, numa perspetiva de construção de uma carreira desportiva de sucesso.

Deste modo, o empresário desportivo ocupa um papel central no mundo desportivo da atualidade, com enorme preponderância na quase totalidade das operações. Sem estranheza, aponta-se para que os empresários desportivos nos EUA recebam comissões de um valor verdadeiramente impressionante. De tal forma que, já no ano de 2005, se estima que os empresários desportivos tenham recebido cerca de 385 milhões de dólares[149].

1.1.1 EUA – Preocupações Legais

Nos EUA, o desporto, particularmente o desporto profissional, move-se em torno de quatro modalidades: hóquei no gelo, basebol, basquetebol e futebol americano. A cada uma delas, corresponde uma liga profissional de referência: a *NHL*, *MLB*, *NBA* e *NFL*, respetivamente, sendo que todas se regem por regulamentos internos, o que dá origem a uma grande heterogeneidade ao nível regulamentar, também no que concerne à abordagem da atividade dos empresários desportivos.

[147] Para fazer face a esta multiplicidade de tarefas dos empresários desportivos, e acautelando o facto de estes, trabalhando em prática individual, inevitavelmente se verem forçados a praticar alguns atos para os quais não reúnem as competências necessárias, surgiram nos EUA as designadas *Full-Service Firms*, que providenciam ao atleta um acompanhamento completo e devidamente qualificado em relação a todas as situações com que se possam deparar durante e mesmo após o termo da sua carreia desportiva. A este propósito veja-se SHROPSHIRE, L.; DAVIS, TIMOTHY, ob. cit., pp. 32-36.

[148] Já em Portugal, ANDRÉ DINIS DE CARVALHO, discutindo a essência da relação entre o empresário desportivo e o seu cliente, lembra que, assumindo em parte caraterísticas do mandato, estará fortemente vincada a fidúcia na relação entre as partes. Cfr. DE CARVALHO; DINIS ANDRÉ, ob. cit., p. 261.

[149] Cfr. SHROPSHIRE, L; DAVIS, TIMOTHY, ob. cit., p. 14.

No entanto, convém salientar que relativamente aos empresários desportivos, a principal inquietação será, porventura, com o desporto universitário, mais concretamente com a passagem dos atletas para o desporto profissional[150]. Neste ponto, nem em Portugal, nem no resto da Europa se manifesta tal preocupação, porque não existe um sistema desportivo, ao nível universitário, tão avançado e tão bem estruturado quanto nos EUA[151].

A necessidade de controlar o assédio dos empresários desportivos aos atletas universitários de referência[152], impedidos de receber qualquer remuneração, e, em simultâneo, a necessidade sentida em uniformizar o tratamento a dar à profissão de empresário desportivo, deu origem ao *Uniform Athlete Agents Act*, que articulou as leis estaduais existentes à data, tentando alcançar algum consenso e um maior rigor nas questões associadas às operações levadas a cabo pelos empresários desportivos[153].

Não sendo nosso propósito aprofundar o enquadramento legal da profissão nos EUA, não poderíamos deixar de assinalar o contributo prestado pelo *Uniform Athlete Agents Act*, no sentido da clarificação conceptual[154] e da criação de uma base de

[150] Destacamos aqui o papel da NCAA que, enquanto instituição universitária, se preocupou naturalmente em estabelecer impedimentos para evitar o contato entre atletas universitários e empresários desportivos. Isto porque um dos principais problemas nos EUA consiste no aliciamento que é feito aos atletas universitários por parte de empresários desportivos, que lhes oferecem dinheiro ou outros bens para garantir que, quando se tornarem atletas profissionais sejam representados por eles. Por isso, é expressamente proibido que qualquer atleta universitário, ou seu parente, aceitem qualquer tipo de recompensa por parte de um empresário desportivo.

[151] Para que possamos ter uma noção da dimensão do desporto universitário nos EUA, convém considerar a informação que nos é prestada pela própria NCAA: "The NCAA is a nonprofit association that is committed to providing opportunity for more than 430,000 college students who compete annually in intercollegiate athletics. Sixty percent of NCAA revenue is distributed directly to Division I conferences, which pass most of that money along to their member institutions to support their athletics programs. Another major use of NCAA revenue is the support of 89 national championships in 23 sports, including coverage of travel expenses for all participants. Other student-athlete benefits include catastrophic-injury insurance coverage for all student-athletes; year-round and championship drug-testing programs; and various scholarship programs, among others. Most NCAA revenue comes from a 14-year, $10.8 billion agreement with Turner Broadcasting and CBS Sports for rights to the Division I Men's Basketball Championship. Projected NCAA revenue for 2011-12 is $777 million, $700 million of which (90 percent) is projected to come from media rights payments." Cfr. http://www.ncaa.org/wps/wcm/connect/public/NCAA/Finances/index.html

[152] Neste ponto veja-se, DAVIS, TIMOTHY, *Regulating the Athlete-Agent Industry: Intended and Unintended Consequences*, Wake Forest Univ. Legal Studies Paper No. 900620, May, 2006.

[153] Concentra-se por isso na questão do recrutamento de atletas, deixando a questão da supervisão da atividade dos empresários desportivos para as associações de jogadores. Aliás, a sua elaboração aconteceu a pedido da NCAA e de várias universidades, tendo ficado a cargo da *National Conference Of Comissioners of Uniform State Laws*, instituição destinada à uniformização de legislação.

[154] Por exemplo, definindo aquilo que se deve entender por empresário desportivo: "Athlete agent" means an individual who enters into an agency contract with a student-athlete or, directly or indirectly, recruits or solicits a studentathlete to enter into an agency contract. The term includes an individual who represents to the public that the individual is an athlete agent. The term does not include a spouse, parent,

uniformização no que respeita ao enquadramento da atividade dos empresários desportivos.

1.2 Em Portugal

Portugal não tem no seu ordenamento jurídico um regime especialmente dedicado ao empresário desportivo, isto é, que cuide em exclusivo das questões que com ele se relacionam[155]. O mais próximo que disso existe, consta da Lei 28/98, de 26 de junho, que estabelece o regime jurídico do contrato de trabalho desportivo (doravante RJCTD) que dedica apenas quatro artigos à profissão de empresário desportivo[156]. Ora, para uma atividade de tão elevada complexidade, consideramos manifestamente insuficiente a atenção que lhe é dispensada.

Desde logo, a definição que é dada pelo nosso legislador não acompanha o vasto leque de funções destinadas aos empresários desportivos, atribuindo-lhes um caracter extremamente diminuído face àquilo que, na prática, representam no panorama desportivo nacional e internacional[157]. Nos termos do RJCTD, empresário desportivo será "a pessoa singular ou colectiva que, estando devidamente credenciada, exerça a actividade de representação ou intermediação, ocasional ou permanente, mediante remuneração, na celebração de contratos desportivos[158]", definição idêntica à adotada pela Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto[159]. Além destes dois diplomas, a profissão de empresário desportivo não é também esquecida na lei 50/2007, de 31 de agosto[160].

sibling, or grandparent of the student-athlete or an individual acting solely on behalf of a professional sports team or professional sports organization. ".

[155] Sobre o enquadramento do empresário desportivo no ordenamento jurídico português veja-se, BARBOSA, NUNO, *O Estatuto Jurídico dos Agentes de Jogadores no Direito Português, in* Direito Desportivo, Tributo a Marcílio Krieger, Quartier Latin, São Paulo, 2009, pp. 131-140.

[156] Cfr. Artigos 22º a 25º do RJCTD.

[157] Concordamos neste ponto com ANDRÉ DINIS DE CARVALHO, que considerou esta mesma definição demasiado restritiva. Cfr. DE CARVALHO, DINIS ANDRÉ, ob. cit., pp.269-270.

[158] Cfr. Artigo 2º, d) do RJCTD.

[159] Cfr. Artigo 37º da Lei 5/2007, de 16 de janeiro, que dispõe que: "São empresários desportivos, para efeitos do disposto na presente lei, as pessoas singulares ou colectivas que, estando devidamente credenciadas, exerçam aactividade de representação ou intermediação, ocasional ou permanente, mediante remuneração, na celebração de contratos de formação desportiva, de trabalho desportivo ou relativos a direitos de imagem.".

[160] Nos precisos termos do seu artigo 2º, *empresário desportivo* é "quem exerce a actividade de representação, intermediação ou assistência, ocasionais ou permanentes, na negociação ou celebração de contratos desportivos.".

Como requisitos de admissibilidade à profissão, o RJCTD estabelece no artigo 22º que só poderão exercer esta atividade as pessoas singulares ou coletivas devidamente credenciadas pelas autoridades, nacionais ou internacionais, com competência para tal. Consequentemente, o nosso legislador permite o exercício da profissão não só a pessoas singulares mas também a pessoas coletivas. Todavia, e no caso do futebol que, tanto na realidade portuguesa como europeia, é de modo evidente o desporto com maior peso no que a esta matéria diz respeito, face ao disposto no Regulamento da FIFA para empresários desportivos[161], concluímos que um empresário desportivo neste desporto terá sempre que ser uma pessoa física, apenas podendo exercer a sua atividade de um modo societário quando os restantes colaboradores da sociedade se dediquem exclusivamente a tarefas administrativas[162].

O RJCTD prevê ainda, no seu artigo 23º, que os empresários desportivos que pretendam exercer a atividade, efetuem um registo na federação desportiva da respetiva modalidade e, sempre que na federação desportiva em causa existam competições desportivas de carácter profissional, na respetiva liga[163].

Quanto à remuneração dos empresários desportivos, dispõe o artigo 24º do RJCTD que, não havendo acordo em contrário, o empresário receberá um montante máximo de 5% do valor global do contrato (note-se que esta disposição deixa em aberto a possibilidade de ser acordada uma remuneração de outro valor[164]).

Como facilmente se pode apreender, a regulamentação da atividade de empresário desportivo em Portugal cinge-se à sua definição, às questões básicas respeitantes à sua remuneração, e incompatibilidades, ficando o processo de acreditação dos mesmos na alçada das respetivas federações desportivas.

Embora não sendo alvo de uma regulamentação exaustiva, o legislador português manifestou alguma preocupação em incutir no sistema desportivo nacional um maior

[161] Para maiores desenvolvimentos veja-se, MANTEIGAS, JOÃO DIOGO VALENTE, *Empresário Desportivo: o princípio do fim?*, Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista, Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 2010, pp. 137-186.

[162] Cfr. Nº 2, do artigo 3º do regulamento da FIFA para empresários desportivos.

[163]Relativamente a esta obrigatoriedade veja-se o Acórdão do STJ, de 15 de novembro de 2011, Processo 19/08.3TVLSB.L1.S1. Nos termos deste acórdão, "O contrato celebrado entre um empresário desportivo, não inscrito no registo, e uma sociedade desportiva, nos termos do qual, o primeiro se obriga, simplesmente, a prestar à segunda os seus serviços na negociação da contratação de um determinado jogador de futebol, mediante uma remuneração a pagar pela mesma sociedade desportiva, por celebrado contra disposição legal de carácter imperativo, deve considerar-se nulo.".

[164] A propósito das comissões a pagar pelo atleta ao empresário desportivo veja-se, no campo internacional, o caso *Bruno Heiderscheid vs Frank Ribéry*, TAS 2007/O/1310.

profissionalismo, tentando assegurar um mais apurado primor técnico e ético naquela que, nas palavras de JOÃO LEAL AMADO[165] é "uma profissão de reputação algo duvidosa: práticas especulativas, falta de transparência e de escrúpulos, parasitismo, comportamentos atentatórios de ética desportiva, dinheiro fácil…".

Concluindo, no que ao ordenamento jurídico português diz respeito, entendemos que o legislador deixou ainda muitos aspetos importantes por abordar, atribuindo um papel de grande destaque às federações desportivas[166], que assumem neste particular um papel de extrema importância. Ainda assim, deverá ser reconhecido o seu esforço em abordar esta matéria, sendo que estarão já criadas as condições necessárias para que se possa projetar e pôr em prática uma mais ampla previsão legal que regule a atividade dos empresários desportivos.

1.3 Europa

Neste ponto, destacamos naturalmente o relatório elaborado em 2009 pela KEA para a comissão europeia, com o intuito de analisar a situação dos empresários desportivos na Europa, nomeadamente quanto à regulamentação da sua atividade. Além disso, tem também como objetivo dar resposta a questões que, pela sua pertinência, careçam de ser esclarecidas.

Em primeiro lugar, diga-se que o facto de as funções de um empresário desportivo estarem muito para lá da mera negociação de contratos de trabalho desportivo e da transferência de atletas é também vincado pelo estudo. Logo, considera-se que as funções do empresário desportivo, apesar de serem, numa primeira instância, de mediação entre atleta e clube ou sociedade desportiva, serão também de negociação de outros contratos, que não apenas o contrato de trabalho desportivo. O estudo indica ainda, como exemplos, os contratos referentes a direitos de imagem, de patrocínio, publicidade, alertando para a possibilidade de muitas vezes os empresários desportivos serem verdadeiros gestores do património dos atletas[167].

[165] Cfr. AMADO, JOÃO LEAL, *Vinculação vs Liberdade – o processo de constituição e extinção da relação laboral do praticante desportivo*, Coimbra Editora, 2002, p. 488.
[166] No entanto, e apesar de existir a necessidade de aprofundar a regulamentação da atividade dos empresários desportivos, aceita-se a vinculação dos agentes desportivos a regulamentos emanados pelas federações desportivas. Aliás, na área desportiva, existe uma frequente capacidade de auto-regulação pelas federações desportivas.
[167] Cfr. KEA, *Report on Sports Agents in The European Union*, November 2009, p. 3.

Ademais, salientamos o facto de Portugal se encontrar no restrito grupo de países que, independentemente da quantidade ou da qualidade, dispõem de previsão legal nesta matéria[168], apesar de a profissão ter um forte impacto, particularmente no futebol, em todo o espaço comunitário[169].

Contudo, tal como nos EUA, em que foram sentidas dificuldades pela heterogeneidade da regulamentação, proveniente das mais diversas instâncias, e que, por bem, deu origem ao *Uniform Athlete Agents Act*, também na União Europeia existe o problema de tentar harmonizar as diferentes previsões dos Estados-Membros, no que aos empresários desportivos diz respeito. Tomando em consideração que as Federações desportivas, bem como algumas Ligas Profissionais, serão as entidades com maior capacidade de prever as especificidades associadas a cada desporto, podendo regular ao pormenor a atividade dos empresários, as instituições europeias poderão desempenhar um importante papel na imposição de diretrizes básicas que orientem a profissão[170].

O caminho a seguir deverá ser o da articulação entre os Estados-Membros, e as suas Federações e Ligas Profissionais, com a União Europeia, capaz de emanar os princípios básicos que deverão reger a atividade dos empresários desportivos, nomeadamente nas áreas de maior perigo, como os fluxos monetários injustificados, os conflitos de interesses ou o abuso de atletas jovens, ainda em formação[171]. Aceitando-se que não será de todo o modo fácil harmonizar por completo todas as questões associadas à atividade do empresário desportivo, até mesmo pela necessidade de compatibilizar as disposições internas com as comunitárias[172], caberá às instituições europeias, devidamente qualificadas para o efeito, a produção e o estabelecimento de coordenadas básicas, com vista à construção de uma base sólida que beneficie a certeza e segurança jurídica, a transparência e a tão proclamada verdade desportiva.

---

[168] De acordo com o estudo, juntam-se a Portugal, a Bulgária, França, Grécia e Hungria. Cfr. KEA, ob. cit., p. 4.

[169] De acordo com o referido estudo, foram identificados 32 desportos com intervenção de empresários desportivos, sendo que, no que ao futebol diz respeito, todos os Estados-Membros da União Europeia têm empresários desportivos em atividade. Além disto, estimou-se a existência de um número entre 5645 e 6140 empresários desportivos, oficiais e não oficiais, a operar em espaço comunitário. Cfr. KEA, ob. cit., p. 4.

[170] Cfr. KEA, ob. cit., p. 7.

[171] O estudo recomenda uma intervenção que vise a complementaridade, transparência, simplicidade, adaptabilidade e confiança. Cfr, KEA, ob. cit., p.6.

[172] A vertente internacional da atividade foi largamente favorecida pelo célebre caso protagonizado por Jean-Marc Bosman, que deu inicio a uma nova era no que diz respeito à transferência de jogadores de futebol, dando origem a um aumento substancial no fluxo de jogadores entre clubes e, por conseguinte, das representações efetuadas pelos empresários desportivos. Veja-se TJCE, Case C-415/93, de 15 de dezembro de 1995.

Por isso, consideramos que a mudança essencial terá que ver com a atitude em relação a uma realidade que já não poderá mais ser subestimada. Efetivamente, não podemos ignorar o facto de, por exemplo, se estimar que na Europa, em 2009, os empresários desportivos tenham recebido um valor próximo dos 200 milhões de euros em comissões[173]. Aliás, mais recentemente, só na *Premier League*, campeonato inglês de futebol da 1ª divisão de futebol, na época desportiva de 2010/2011, foram pagos, a título de comissão aos empresários desportivos, um valor a rondar os 85 milhões de euros[174]. Valores assim dão muito que pensar…

2. Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos

2.1 Esclarecimento da Administração Fiscal – Circular nº 15/2011, de 19 de maio

Considerando a importância que vêm assumindo os empresários desportivos nas operações de celebração de contratos de cedência, aquisição ou renovação dos direitos desportivos dos jogadores, a Administração Fiscal julgou necessário proceder a determinados esclarecimentos. Por intermédio da Circular nº 15/2011, de 19 de maio, enquadra do ponto de vista tributário, em sede de IRC e de IVA, as referidas operações. De facto, ainda que, como vimos, a atividade dos empresários desportivos não se esgote com a prática destas operações, esclarecimentos deste tipo revelam uma grande utilidade.

Com efeito, acolhendo a definição de empresário desportivo[175] prevista pelo RJCTD, na redação que lhe foi dada pela Lei 114/99, de 3 de agosto, a Administração Fiscal começa por alertar para o facto de o empresário desportivo, no âmbito de uma determinada relação contratual, só poder agir em nome e por conta de uma das partes, dando cumprimento ao disposto no número 2, do artigo 22º do RJCTD, sendo que também só poderá ser remunerado pela parte de que é representante, nos termos do número 1, do artigo 24º do RJCTD[176].

[173] Cfr. KEA, ob. cit., p. 4.
[174] Dados recolhidos em http://www.premierleague.com.
[175] Tal como referimos anteriormente, também a LBAFD e a Lei 50/2007, de 31 de agosto definem empresário desportivo, embora esta última de uma forma ligeiramente distinta.
[176] Também o Regulamento FIFA para os Agentes de Jogadores, aprovado pelo seu Comité Executivo em 27 de outubro de 2007, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2008, pelo disposto nos números 4 e 8, do artigo 19º, determina que um dado empresário desportivo não possa representar ambas as partes numa relação contratual, ditando ainda que a remuneração será atribuída unicamente pela parte por ele representada.

2.1.1 Em sede de IRC

Relativamente à tributação em sede de IRC, a questão central passa por determinar se, e quando é que, as remunerações pagas pelos clubes ou sociedades desportivas ao empresário desportivo, podem ser consideradas gastos na determinação do lucro tributável, em conformidade com o disposto no artigo 23º do CIRC. Neste ponto, importa salientar que, ao artigo 23º do CIRC[177], está imanente o *princípio da indispensabilidade dos custos ou perdas*, segundo o qual devem ser considerados custos ou perdas, para efeitos fiscais, todos os que se revelem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos ou para a manutenção da fonte produtora[178].

Por conseguinte, a Administração Fiscal vem, para determinar em que casos se poderão incluir no âmbito do artigo 23º do CIRC, as importâncias pagas pelos clubes ou sociedades desportivas aos empresários desportivos, distinguir os casos em que estes agem em nome do clube ou sociedade desportiva, daqueles em que agem em nome do jogador.

Portanto, considerando a impossibilidade de um determinado empresário desportivo, numa dada operação, desempenhar uma dupla representação[179], determina-se que, os encargos relativos à remuneração dos serviços por ele prestados, em representação do jogador, não são dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável do clube ou sociedade desportiva, nos termos do artigo 23º do CIRC. Isto, presumindo-se que estes custos, para o clube ou sociedade desportiva, não são indispensáveis para a obtenção do rendimento sujeito a imposto. No entanto, ainda que fossem considerados indispensáveis, não poderiam de modo algum ser dedutíveis, tendo em conta o disposto na alínea c), do número 1, do artigo 45º do CIRC, porque estes encargos são, em conformidade com o disposto no referido artigo, "encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar[180].".

[177]Nas palavras de SALDANHA SANCHES, "Do ponto de vista da aceitação da perda como custo fiscalmente atendível, fica assim assumido que o requisito da indispensabilidade dos custos para a formação de proveitos deve ser aferido por critérios de racionalidade económica face aos objectivos estatutários e atendendo, por isso, à razoabilidade e à fundamentação das decisões de gestão no momento e nas circunstâncias em que são tomadas…", Cfr. SANCHES, SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal,* 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007 , p. 385.

[178] Cfr. NABAIS, CASALTA, *Direito Fiscal,* 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 571.

[179] Cfr. Artigo 24º, nº1, do RJCTD. No caso do futebol veja-se ainda o regulamento FIFA para empresários desportivos, que também impede a dupla representação.

[180] Cfr. Alínea c), do número 1, do artigo 45º do CIRC.

Com o expediente do artigo 45º do CIRC, pretendeu o legislador excluir a dedutibilidade em termos fiscais de um determinado conjunto de encargos, independentemente da sua contabilização como gastos. Em muitos casos, e em particular na situação que aqui tratamos, esta disposição limita de uma forma negativa o estabelecido no número 1, do artigo 23º do CIRC. Efetivamente, ainda que, perante uma análise casuística, fosse possível concluir pela indispensabilidade do custo, o mesmo, perante a limitação imposta pelo regime do artigo 45º do CIRC, não poderia ser considerado como tal, para efeitos fiscais.

De facto, representando o jogador, e vendo-se legalmente impedido de representar simultaneamente o clube ou sociedade desportiva, o empresário desportivo representará para este(a), um encargo de terceiro, do jogador, que a lei não permite que seja suportado pelo clube ou sociedade desportiva em causa.

Porém, atendendo à prática corrente, em que frequentemente, apesar de representar o jogador, o empresário desportivo recebe as comissões pelo seu trabalho do clube ou sociedade desportiva, o legislador prevê um regime de exceção, que permite considerar como gastos, nos termos do artigo 23º do CIRC, as importâncias pagas pelo clube ou sociedade desportiva ao empresário desportivo, representante do jogador, apesar do impedimento imposto pelo artigo 45º do CIRC, que acima apontámos.

Desta forma, serão dedutíveis os gastos suportados pelo clube ou sociedade desportiva com o empresário desportivo representante do jogador, nos casos em que exista um acordo entre as três partes intervenientes na operação: clube ou sociedade desportiva, jogador e empresário desportivo, no sentido de se assumir que a remuneração devida pelo jogador ao empresário desportivo é assegurada pelo clube ou sociedade desportiva. Ao exigir a existência de um acordo, o legislador garante que existe uma relação direta entre o custo suportado e a atividade do empresário desportivo, e que, além de o mesmo se tornar indispensável nos termos do artigo 23º do CIRC, deixa também de ser um encargo de terceiro, passando a ser um encargo do próprio clube ou sociedade desportiva.

Libertando o jogador do encargo de remunerar o empresário desportivo que o represente, o clube ou sociedade desportiva permite-lhe com isto obter uma remuneração acessória, tributada em sede de IRS, sob a categoria de trabalho

dependente, nos termos do artigo 2º do CIRS[181]. Isto é dizer que, admitindo a sua dedução para efeitos de IRC no clube ou sociedade desportiva, a Administração Fiscal fará a respetiva tributação em sede de IRS ao jogador em causa.

Por outro lado, a remuneração paga ao empresário desportivo poderá ser considerada como gasto fiscalmente dedutível nos casos em que a atividade do empresário seja desempenhada no âmbito da representação dos interesses do clube ou sociedade desportiva, uma vez que, agindo em sua representação, o empresário desportivo presta um serviço ao clube ou sociedade desportiva. Neste caso, desde que preencham os seus requisitos, integram-se as remunerações pagas pelo clube ou sociedade desportiva ao empresário desportivo, seu representante, no artigo 23º do CIRC.

2.1.2 Em sede de IVA

Em sede IVA, a Administração Fiscal assumiu posições suscetíveis de alguma controvérsia, nomeadamente pela persistência dos clubes e sociedades desportivas em deduzir os gastos com as comissões pagas aos empresários desportivos, mesmo quando o serviço é, contratualmente, prestado ao jogador.

O IVA, enquanto imposto de cariz comunitário, tem como principio base, em conformidade com a Diretiva 2006/112/CE, de 28 de novembro[182], a aplicação aos bens e serviços de um imposto geral sobre o consumo, que se paute pela proporcionalidade relativamente ao preço dos respetivos bens e serviços, independentemente do número de operações ocorridas no processo de produção e de distribuição, anteriores ao tempo da tributação[183].

Sendo que, no que diz respeito à sua incidência objetiva, prevista no número 1, do artigo 1º do CIVA, apenas nos importa, para o que aqui cuidamos, a tributação das prestações de serviços, efetuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito

[181]A alínea b), do número 3, do artigo 2º do CIRS configura uma série de situações em que determinados pagamentos, em espécie ou dinheiro, e ainda que não contratualmente estabelecidos como tal, configuram-se, para efeitos fiscais, como rendimentos do trabalho dependente. Aqui, e apesar de não estar expressamente previsto este caso, incluem-se as remunerações, pagas pelo clube ou sociedade desportiva, ao empresário desportivo que, apesar de devidas pelo jogador, são suportadas pelo clube ou sociedade desportiva.

[182] Esta Diretiva, publicada no JO nº L 347, de 11 de dezembro, veio revogar a Diretiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de maio de 1977, publicada no JO nº L 145, de 13/6/77.

[183] Cfr. TEIXEIRA, GLÓRIA, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, 2010, p. 199.

passivo agindo como tal, passamos antes de quaisquer avanços a definir aquilo que, nos termos da lei, se entende por prestação de serviços, tributável em sede de IVA[184].

Deste modo, nos termos do número 1, do artigo 4º do CIVA[185], "são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.". Realmente, se face a esta definição dificilmente teríamos dúvidas que dela fariam parte as operações de cedência temporária ou definitiva de um determinado jogador, aliás, principais atividades levadas a cabo pelos empresários desportivos, e aqui em análise, o legislador optou por esclarecer de forma clara que, estas operações que aqui tratamos são também encaradas como prestações de serviços, tributáveis em sede de IVA. Assim, em conformidade com o disposto no número 3, do artigo 4º do CIVA, "são equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem...".[186]

Voltando ao entendimento vertido na Circular Nº 15/2011, de 19 de maio, a Administração Fiscal, tal como para as operações em sede de IRC, faz a distinção entre os casos que o empresário desportivo presta os seus serviços de intermediação diretamente ao jogador, e os casos em que os serviços são prestados diretamente ao clube ou sociedade desportiva.

Assim, quando o adquirente da prestação de serviços efetuada pelo empresário desportivo é o próprio jogador, a Administração Fiscal considera que a operação será

[184] Convém alertar para o facto de aqui tratarmos a prestação de serviços na perspetiva da tributação em sede de IVA, isto porque a noção de prestação de serviço dada pelo Código Civil não é coincidente. Nos termos do artigo 1154º do Código Civil, "Contrato de prestação de serviço é aquele em que uma das partes se obriga a proporcionar à outra certo resultado do seu trabalho intelectual ou manual, com ou sem retribuição". Em sede de IVA, o conceito é de natureza económica, mais abrangente do que a definição jurídica do Código Civil.

[185] O conceito plasmado no nº1 do artigo 4º do CIVA é um conceito residual, onde cabem todas as operações de carácter oneroso, isto é, decorrentes da atividade económica, mas não definidas como transmissões de bens, importação de bens ou aquisição intracomunitária de bens. Cfr. NABAIS, CASALTA, ob. cit., p. 604. Aliás, nas palavras de CLOTILDE CELORICO PALMA, "a vocação de universalidade deste tributo implica que se entenda que qualquer tipo de atribuição patrimonial que não seja uma contrapartida de uma transmissão de bens tenha subjacente uma prestação de serviços tributável". Cfr. PALMA CELORICO, CLOTILDE, *O imposto sobre o valor acrescentado e as actividades desportivas*, in *Estudos em memória de Teresa Lemos*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 202, 2007, p. 93.

[186] Concordamos plenamente com FILIPE DUARTE NEVES quando defende que, "atento o conceito residual de prestação de serviços, a cedência dos direitos desportivos de um praticante desportivo que não esteja nesse momento vinculado por nenhum contrato é também configurável como uma prestação de serviços. Aliás, com base no conceito lato e abrangente de prestação de serviços consagrado para efeitos do IVA, a equiparação efectuada pelo presente número não seria sequer necessária". Cfr. DUARTE NEVES, FILIPE, *Código do IVA e Legislação Complementar – Comentado e Anotado*, Vida Económica, 2010, p.113.

sempre sujeita a tributação em sede de IVA, desde que esteja sujeita a tributação em território nacional, independentemente da localização da sede, estabelecimento estável ou domicílio do empresário desportivo. A condição aqui consiste no facto de a operação ser tributada no território nacional[187].

Será por isso uma operação tributada nos termos da alínea e), do número 10, do artigo 6º do CIVA, ao jogador adquirente da prestação de serviços, em conformidade com a alínea a), do número 6, do artigo 6º do CIVA[188].

Já nos casos em que a operação não é tributável em território nacional, por aplicação da alínea a), do número 6, do artigo 6º do CIVA, *a contrario*, não se encontra a mesma sujeita a tributação em sede de IVA, nos termos da alínea e), do número 9, do artigo 6º do CIVA.[189]

Relativamente aos casos em que o adquirente da prestação de serviços efetuada pelo empresário desportivo é o clube ou sociedade desportiva, estabelece-se como requisito para tributar a operação em sede de IVA, a localização do seu estabelecimento em território nacional, independentemente do local da sede, estabelecimento estável ou domicílio do empresário desportivo, em conformidade com o disposto na alínea a), do número 6, do artigo 6º do CIVA[190].

2.1.2.1 Dedutibilidade de IVA pela Sociedade Desportiva quando o serviço não lhe é diretamente prestado

No que concerne aos factos acima enunciados não se colocaram grandes interrogações, sendo que, a aplicação das regras descritas tem acontecido sem problemas de maior. De facto, é no que diz respeito à dedutibilidade do IVA, quando o serviço é contratualmente prestado ao jogador que as grandes questões despontam, porquanto, não raras vezes, apesar do serviço ser contratualmente prestado ao jogador, o encargo com as comissões do empresário desportivo é assumido pelo clube ou sociedade desportiva.

[187] Cfr Circular Nº 15/2011, de 19 de maio.
[188] Nos termos do artigo 6º,nº 10, e), são tributáveis "prestações de serviços efectuadas por intermediários agindo em nome e por conta de outrem, quando a operação a que se refere a intermediação tenha lugar no território nacional.".
[189] Cfr Circular Nº 15/2011, de 19 de maio.
[190] Cfr Circular Nº 15/2011, de 19 de maio.

Face a esta situação, a Administração Fiscal não permite que o clube ou sociedade desportiva deduza o IVA, ainda que este(a) tenha efetivamente suportado os encargos correspondentes. Ademais, a Administração Fiscal opta por eliminar qualquer dúvida, negando logo à partida a possibilidade de dedução de IVA, nos casos em que se reduza a escrito um acordo entre as três partes, mediante o qual se estabelece que o clube ou sociedade desportiva suporta o custo económico associado à operação em causa[191]. Com esta tomada de posição, afasta a possibilidade de abertura de um regime de exceção, semelhante ao previsto em sede de IRC. Efetivamente, no entendimento da Administração Fiscal, o serviço é prestado ao jogador e não ao clube ou sociedade desportiva.

É esta uma solução justa? Não só em Portugal mas também em outros países se questionou esta impossibilidade de deduzir o IVA suportado pelas sociedades desportivas nestas operações. Por exemplo no Reino Unido[192], vários clubes de futebol contestaram este tipo de entendimento, alegando que, muito embora em algumas situações o serviço do empresário desportivo seja contratualmente prestado ao jogador, o facto do pagamento dos respetivos encargos ser efetuado pelo clube ou sociedade desportiva, permite considerar que este foi também um adquirente do serviço prestado pelo empresário desportivo. Portanto, nos casos em que, muito embora os serviços do empresário desportivo sejam, contratualmente, prestados ao jogador, o clube ou sociedade desportiva suporte os encargos com as comissões devidas, defendem que deveriam poder deduzir o IVA relacionado com a operação[193].

Como vimos anteriormente, em sede de IRC, a Administração Fiscal portuguesa foi sensível ao facto de o clube ou sociedade desportiva suportar os encargos com o empresário desportivo, embora este esteja contratualmente em representação do jogador. Aqui, mediante acordo reduzido a escrito e o preenchimento dos requisitos impostos pelo CIRC, permite-se que o clube ou sociedade desportiva possa considerar os encargos com os empresários desportivos como gastos nos termos do artigo 23º do CIRC. No entanto, em sede de IVA, a Administração Fiscal parece querer ignorar o

[191] Cfr. Circular Nº 15/2011, de 19 de maio.
[192] Cfr. WALTERS, EMMA; LESAR, JUDITH, *Players´ Agents issue goes into extra time, in* Tax Adviser, june, 2007, pp. 28-30.
[193] Neste sentido, veja-se como exemplo, o caso do Newcastle United F.C., no processo EWHC 612, 2007, *Newcastle United Plc. vs. HMRC*, onde foi contestado o entendimento do HRMC relativamente à possibilidade de dedução do IVA correspondente aos custos com as operações de pagamento de comissões aos empresários desportivos.

substrato económico das operações, dando importância absoluta às questões formais, isto é, à existência de um contrato entre o empresário desportivo e o jogador.

Ressalvando as devidas diferenças entre a tributação em sede de IRC e IVA, entendemos que a Administração Fiscal, manifestando esta intransigência em permitir a dedutibilidade de IVA nos casos em que o clube ou sociedade desportiva suporte o custo económico da operação, não estará a acautelar uma tributação justa e conforme aos princípios orientadores do direito fiscal, manifestando falta de sensibilidade relativamente ao teor económico subjacente às operações, e optando por uma postura fortemente associada às questões de ordem formal. Ora, o que aqui se discute é o destinatário do serviço providenciado pelo empresário desportivo. É um facto que, por exemplo na negociação de uma transferência de um jogador de futebol para um clube ou sociedade desportiva, o empresário desportivo, agindo em representação desse mesmo jogador, numa primeira análise, presta-lhe um serviço a ele e não ao clube ou sociedade desportiva. No entanto, diz a prática negocial que neste tipo de operações, o encargo com as comissões devidas pelo jogador ao empresário desportivo é frequentemente suportado pelo clube ou sociedade desportiva. Assim sendo, e ainda que não seja o destinatário direto do serviço prestado, o clube ou sociedade desportiva suporta os encargos a ele associados. E não o faz por mero acaso; fá-lo sim, numa lógica de integração na complexa operação que é, por exemplo, a contratação de um jogador[194].

Por isto, defendemos, neste ponto, a criação de um regime especial, abrindo-se uma exceção em que, atendendo-se à materialidade da operação em causa, se permita ao clube ou sociedade desportiva, enquanto elemento responsável pelo pagamento dos encargos com um determinado empresário desportivo, a dedução do IVA associado a essa mesma operação, alcançando-se assim uma mais justa tributação. Propomos uma derrogação do entendimento vertido pela Administração Fiscal, tendo em conta a prática corrente, à qual o direito em geral, e o direito fiscal em particular, não poderá estar alheio. Ao que acresce o facto, não de pouca importância, de as operações relacionadas com o pagamento de comissões a empresários desportivos atingirem frequentemente valores expressivos.

[194]Até porque, embora representante do jogador, o empresário desportivo poderá desempenhar um papel determinante na operação, prestando um serviço à sociedade desportiva, por exemplo convencendo o jogador de que assinar contrato com aquele clube ou sociedade desportiva será a melhor opção para a sua carreira desportiva.

Concebemos entendimento contrário, até porque sempre se poderá dizer que, existindo um contrato entre o empresário desportivo e o jogador, e não podendo o empresário desportivo representar em simultâneo as duas partes intervenientes na operação, o recetor do serviço será o jogador, sobre quem deverá recair a obrigação de suportar os encargos associados à operação. No entanto, o foco de atenção deverá estar direcionado para cada operação em si, para aquilo que efetivamente acontece e não só para aquilo que está reduzido a escrito. E aquilo com que nos deparamos em diversas situações mais não será que uma prestação de serviços a ambas as partes, ainda que desrespeitando as disposições do RJCTD e do Regulamento FIFA para agentes de jogadores[195], mediante a qual o empresário desportivo providencia ao clube ou sociedade desportiva a possibilidade de "levar a bom porto" uma determinada operação negocial com um jogador seu cliente. O que aqui sugerimos consiste num "entendimento lato de sujeito recetor do serviço prestado", de forma que, com uma análise casuística, se permita a dedução de IVA por parte do clube ou sociedade desportiva, nos casos em que o empresário desportivo também lhe preste um serviço, ainda que não contratualmente previsto.

Desta forma, poder-se-ia chegar à conclusão de que em muitas situações, o serviço prestado pelo empresário desportivo, ainda que ao jogador e no seu interesse, é também prestado ao clube ou sociedade desportiva, destinatário final dessa mesma prestação. É um facto que o empresário desportivo agindo enquanto representante do jogador, lhe presta um serviço. Todavia, não cremos que seja menos certo considerar que, sendo esse serviço prestado no âmbito de uma negociação com um clube ou sociedade desportiva, também a este(a) seja prestado. Ao que se junta o substrato económico da operação, que, tendo como responsável pelo pagamento o clube ou a sociedade desportiva, indicia que o serviço lhe foi prestado. Aliás, realçamos aqui o peso do substrato económico associado à operação que, em sede de tributação, não deverá ser desconsiderado.

Deste modo, consideramos que, para que se permita a dedução de IVA a um clube ou sociedade desportiva, se deverá analisar casuisticamente a operação, aferindo da

[195]No ponto 8, do artigo 19º do Regulamento FIFA para empresários desportivos pode-se ler: "Players' agents shall avoid all conflicts of interest in the course of their activity. A players' agent may only represent the interests of one party per transaction. In particular, a players' agent is forbidden from having a representation contract, a cooperation agreement or shared interests with one of the other parties or with one of the other parties' players' agents involved in the player's transfer or in the completion of the employment contract".

atividade efetivamente desenvolvida pelo empresário desportivo. Assim, nos casos em que, embora contratualmente ligado ao jogador, o serviço prestado pelo empresário desportivo se destine também ao clube ou sociedade desportiva, que suporte o custo económico da operação, defendemos que se permita a dedução do imposto suportado. Por outro lado, nos casos em que, analisando a operação, se chega à conclusão de que nenhum serviço foi providenciado ao clube ou sociedade desportiva, e ainda que este(a) tenha suportado o custo económico da operação, defendemos que não se deverá permitir a dedução de IVA. Numa palavra, o que propomos é um olhar para as operações na globalidade, não estritamente direcionado a questões de ordem formal, através do qual se possa aferir se aquele que suportou o custo económico da operação, foi também recetor do serviço prestado. Se assim for, não vemos razão para que se impeça a dedução de IVA.

Conclusões

Chegados à linha da meta, no que a esta exposição diz respeito, deparamo-nos com a necessidade de concluir, tentando em poucas palavras, dar forma às principais ilações retiradas da análise dos pontos-chave do estudo.

Assim, relativamente às sociedades desportivas, concluímos pelo seguinte:

1. Existe uma carência de reformulação, em alguns casos extinção, de determinadas disposições do RJSAD.
2. Aí, salientamos a necessidade de eliminação do regime especial de gestão, passando-se a um sistema de obrigatoriedade de constituição de sociedade desportiva, para os clubes desportivos participantes em competições desportivas profissionais.
3. Ainda relativamente ao regime especial de gestão, destacamos a inconstitucionalidade da imposição dos números 1 e 2, do artigo 39º do RJSAD, na parte em que admitem a responsabilidade pessoal, ilimitada e solidária, pelo pagamento das dívidas fiscais ao credor tributário das pessoas aí mencionadas, fazendo referência às decisões do Tribunal Constitucional nesse mesmo sentido.
4. Ademais, consideramos que o regime fiscal da Lei 103/97, de 13 de setembro, é manifestamente insuficiente para acautelar devidamente as especificidades da atividade desportiva, tendo votado ao esquecimento um conjunto de operações que, pela sua importância na atividade de uma sociedade desportiva, necessitam de previsão. Neste ponto, concordamos com o Grupo de Trabalho, ao alertar para a ausência de referência aos montantes gastos com empresários desportivos, bem como os correspondentes à exploração dos direitos de imagem dos jogadores, que serão porventura as lacunas mais evidentes.
5. Desse modo, impõe-se a inclusão dos encargos com empresários desportivos no conceito de *direito de contratação dos jogadores profissionais*, previsto no número 4, do artigo 3º da Lei 103/97, de 13 de setembro, dando-se cumprimento à sugestão feita pelo Grupo de Trabalho. No entanto, ressalva-se a necessidade da sociedade desportiva em causa dever poder comprovar a adequação dos encargos à transferência do jogador visado.
6. No que diz respeito ao tratamento dos encargos com a exploração dos direitos de imagem dos jogadores, devem os mesmos ser considerados como gastos específicos do

exercício da sociedade desportiva. Apesar de a Administração Fiscal o admitir, pelo preenchimento dos requisitos do artigo 23º do CIRC, atendendo à importância que os mesmos assumem no seio da sociedade desportiva, deverão ser incluídos como gastos específicos, no regime fiscal específico das sociedades desportivas, ainda que, acautelando-se a necessidade do estabelecimento de um limite percentual para a respetiva consideração.

7. Noutro ponto, e em sentido contrário à postura silenciosa da Administração Fiscal, relativamente à utilização de esquemas com recurso a sociedades interpostas, como aqueles que descrevemos no âmbito do futebol profissional espanhol, impõe-se a adoção de uma atitude mais enérgica, focada na deteção dos mesmos. Ora, quando a exploração dos direitos de imagem de um jogador acontece de forma que possa indiciar a existência de manipulação das consequências tributárias que lhe subjazem (por exemplo quando o jogador controla a sociedade interposta), deverá a Administração Fiscal aferir, se a utilização destas sociedades é meramente instrumental ou se, por outro lado, existe efetivamente uma exploração comercial dos direitos de imagem do jogador, independente da relação laboral do jogador estabelecida com a sociedade desportiva.

8. Para isso, além da necessidade em aprimorar os procedimentos inspetivos, dever-se-á exigir das sociedades desportivas, sociedades interpostas e jogadores, uma devida comprovação das relações estabelecidas. Embora seja difícil averiguar em que situações, uma determinada aquisição de direitos de imagem tem o intuito de ludibriar a Administração Fiscal, se atentarmos aos montantes envolvidos nestas operações, facilmente concluímos que os mesmos merecerão outro tipo de atenção e acompanhamento, justificando um eventual esforço acrescido na sua deteção, por parte das entidades competentes. Evidentemente que também aqui, como em todas as ações da Administração Fiscal se deve ter em conta o custo económico de uma eventual inspeção, confrontando-a com os valores que possivelmente poderão ser recuperados, e que, neste particular, serão, muito provavelmente, elevados.

9. A preocupação central deverá consistir na análise às relações contratuais estabelecidas entre sociedade desportiva, sociedade interposta e jogador, confrontando-a com a realidade material, isto é, comprovar que aquilo que se estabelece contratualmente, é conforme àquilo que acontece na prática.

10. Não acreditamos por isso que, uma solução semelhante à adotada pelo legislador espanhol, já por nós criticada, seja a melhor opção. A melhor opção poderá estar, não no estabelecimento de tetos até aos quais se dá margem de manobra para que sejam

praticados os esquemas fraudulentos, mas sim na clarificação de uma conjunto de operações que, associado à indústria em que se insere – a desportiva – se carateriza pela obscuridade e falta de transparência em todos os seus processos.

11. Assim, optamos por uma solução sustentada na análise detalhada da relação material estabelecida entre as três partes, fazendo-se essa mesma análise não só em conformidade com aquilo que está reduzido a escrito nos contratos entre aquelas mas sim, considerando e analisando a sucessão de operações como um todo, mediante a exigência de comprovação da licitude das mesmas (por exemplo, exigindo-se à sociedade interposta que demonstre que exerce efetivamente uma atividade comercial associada à exploração da imagem do jogador).

No que diz respeito ao empresário desportivo, nomeadamente ao enquadramento tributário das suas principais operações, pronunciamo-nos pelo seguinte:

1. Considerando o entendimento vertido pela Administração Fiscal na Circular nº 15/2011, de 19 de maio, e assumindo que, em primeira instância, os encargos assumidos pela sociedade desportiva, com o empresário desportivo em representação do jogador, não podem ser considerados gastos, nos termos do artigo 23º do CIRC, aplaudimos o esclarecimento da autoridade tributária que, sensível à realidade, prevê um regime de exceção para os casos em que exista um acordo entre as três partes (sociedade desportiva, empresário desportivo e jogador), e em que se estabeleça que a remuneração do empresário desportivo, embora devida pelo jogador, é assegurada pela sociedade desportiva.

2. Com isto, a Administração Fiscal garante que o custo suportado pela sociedade desportiva seja correspondente à atividade do empresário desportivo em causa, fazendo igualmente com que este passe a ser um encargo da sociedade, devidamente controlado, ultrapassando-se assim o impedimento previsto no artigo 45º do CIRC.

3. Mais importante ainda, assegura uma tributação conforme aos princípios orientadores do direito fiscal, aos quais não deverá ser indiferente.

4. Relativamente à tributação em sede de IVA, e abordando a controversa questão da sua dedutibilidade, nos casos em que, ainda que o empresário desportivo represente o jogador, o pagamento da sua remuneração seja assegurado pela sociedade desportiva, assumimos uma posição dissidente da Administração Fiscal. Isto porque entendemos que, embora não se possa simplesmente ignorar a existência de um contrato, pelo qual

se estabelece que o empresário desportivo presta um determinado serviço ao jogador, não podemos também ignorar a operação no seu todo, muito menos o seu substrato económico.

5. Assim, se no âmbito de uma determinada transferência de um jogador para uma dada sociedade desportiva, o empresário desportivo, representante do jogador, é remunerado não pelo jogador mas sim pela sociedade desportiva, impõe-se uma análise detalhada da operação. Ou seja, admitindo que seja verdade (até porque existirá um contrato nesse mesmo sentido) que o empresário desportivo preste um serviço ao jogador, também não será menos verdade dizer que, estando esse mesmo serviço integrado num processo negocial em que também é parte beneficiada pela ação do empresário desportivo, a sociedade desportiva, e que, assumidamente, o custo económico da operação é suportado por essa mesma sociedade, o serviço será também prestado à sociedade desportiva.

6. Defendemos por isso que a Administração Fiscal se deve desligar de uma abordagem estritamente formal das operações, devendo considerar a materialidade das mesmas, permitindo a dedutibilidade do IVA suportado pelas sociedades desportivas quando, mediante análise detalhada, se possa concluir que o serviço do empresário desportivo também lhe foi prestado, ainda que o tenha sido, em primeira instância, ao jogador.

7. A Administração ao adotar uma visão global das operações, em detrimento da visão parcelar (em que só valora o contrato celebrado entre empresário e jogador), chegará à conclusão que, muitas das vezes, a sociedade desportiva é efetivamente recetora do serviço prestado pelo empresário.

8. Naturalmente que, sendo o empresário desportivo representante do jogador e não da sociedade, nos casos em que esta suporte os encargos a ele associados, deverá estar em condições de esclarecer à Administração Fiscal os termos em que se processou a operação, justificando o facto de ser também recetora do servido prestado pelo empresário desportivo. Aliás, não defendemos que, sempre que a sociedade desportiva suporte o custo da operação, possa deduzir o IVA, porque, mediante análise casuística, poder-se-á concluir que não lhe foram prestados quaisquer serviços por parte do empresário desportivo.

9. O que defendemos é que, perante uma operação destas, não se deve afastar de imediato, unicamente com base na existência de um contrato entre jogador e empresário desportivo, a possibilidade da sociedade desportiva deduzir o IVA suportado, porque,

analisando a operação na sua totalidade, poderemos, em variadíssimos casos, chegar à conclusão de que à sociedade desportiva foi prestado um serviço por parte do empresário desportivo.

Índice de Jurisprudência

- **Tribunal Constitucional (TC)**

- Acórdão TC, nº 311/2007, de 16/05/2007, Processo 127/07

- Acórdão TC, nº 311/2007, de 29/05/2007, Processo 330/07

- **Supremo Tribunal de Justiça (STJ)**

- Acórdão STJ, de 22/11/2000, Agravo 2518/00

- Acórdão STJ, de 15/11/2011, Processo 19/08.3 TVLSB.L1.S1

- **Tribunal da Relação do Porto (TRP)**

- Acórdão TRP, de 23/10/2006, Processo 0612882

- **Supremo Tribunal Administrativo (STA)**

- Acórdão STA, de 23/05/2007, Processo 0233/07

- Acórdão STA, de 19/03/2009, Processo 0866/08

- Acórdão STA, de 12/11/2009, Processo 0786/09

- Acórdão STA, de 18/11/2009, Processo 0785/09

- Acórdão STA, de 13/01/2010, Processo 0785/09

- Acórdão STA, de 02/05/2012, Processo 0930/11

- **Tribunal Central Administrativo do Norte (TCAN)**

- Acórdão TCAN, de 23/11/2006, Processo 00002/05. 0BCPRT

- Acórdão TCAN, de 17/04/2008, Processo 00264/05. 3BEPNF

- **Tribunal Central Administrativo do Sul (TCAS)**

- Acórdão TCAS, de 16/01/2006, Processo 00618/05

Todos disponíveis em *www.dgsi.pt*

- **Tribunal Supremo (Espanha)**

- Sentencia TS, de 25/06/2008, Recurso de Casación 4560/2003

- Sentencia TS, de 25/06/2008, Recurso de Casación 810/2000

- Sentencia TS, de 01/07/2008, Recurso de Casación 5296/2002

- Sentencia TS, de 10/07/2008, Recurso de Casación 3770/2003

- Sentencia TS, de 15/10/2009, Recurso de Casación 7150/2003

- Sentencia TS, de 12/03/2012, Recurso de Casación 4559/2008

- Sentencia TS, de 16/04/2012, Recurso de Casación 2659/2008

Todos disponíveis em http://www.poderjudicial.es

- **High Court (Reino Unido)**

- EWCA 1444, 2011, *Case Proactive Sports Management Limited vs. Rooney and others.*

- EWHC 612, 2007, *Newcastle United Plc. vs. HMRC*

Disponíveis em http://www.justice.gov.uk

- **Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE)**

- Case C-415/93, de 15 de Dezembro de 1995

Disponível em http://curia.europa.eu

- **Tribunal Arbitral Du Sport (TAS)**

- *Caso Bruno Heiderscheid vs Frank Ribéry*, TAS 2007/O/1310.

Disponível em http://www.tas-cas.org/jurisprudence

- **United States Court of Appeals**

- *Mackey vs NFL*, Eight Circuit – 543 F.2d 606.

Disponível em http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/543/606/338695/

Bibliografia

- **ALONSO GONZÁLEZ, LUIS MANUEL,** *Qué Resulta Más Conveniente desde el Punto de Vsta Fiscal? Asociación Deportiva o Sociedad Anónima?, in* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 28, Año 2010-1, Editorial Aranzadi, pp. 37-44.
- **ÀLVAREZ, JAVIER LASARE; PRIETO, JESÚS RAMOS; LEÓN, MÓNICA ARRIBAS; ÀLVAREZ, MONSERRAT HERMOSÍN (Coord.),** *Estudios y Jornadas de Deporte - Deporte y Fiscalidad,* Consejería de Turismo, Comercio y Deporte Junta de Andalucía, 2008.
- **ANDRÉS E. BAZÓ**, "A Proposal for the Taxation of Athletes", Tax Notes International, Volume 56, Number 1, October 5, 2009, pp.35 a 37.
- **AMADO, JOÃO LEAL**, *Vinculação versus Liberdade – O Processo da Constituição e Extinção da Relação Laboral do Praticante Desportivo*, Coimbra Editora, 2002.
- **BARBOSA, NUNO**

  -*Leis do Desporto,* Almedina, Coimbra, 2010.

  -*O Estatuto Jurídico dos Agentes de Jogadores no Direito Português, in* Direito Desportivo, Tributo a Marcílio Krieger, Quartier Latin, São Paulo, 2009, pp. 131-140.
- **BLACKSHAW, IAN S.,** *Sports Marketing Agreements: Legal, Fiscal and Practical Aspects*, T.M.C. Asser Press, 2012.
- **CANDEIAS, RICARDO,** *Personalização de Equipa e Transformação de Clube em Sociedade Anónima Desportiva*. Coimbra Editora, Coimbra, 2000.
- **CARVALHO, ANDRÉ DINIS**

  -A Profissão de Empresário Desportivo – Uma Lei Simplista para uma Actividade Complexa?, in Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto, Ano I, nº 2, janeiro/abril, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 251-275.

  -Relações Contratuais estabelecidas entre o Desportista Profissional e o Empresário Desportivo, in I Congresso de Direito do Desporto, Memórias, Coimbra: Almedina, 2005, pp. 193-210.
- **CARVALHO, MARIA JOSÉ,** *Os Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal*, Faculdade de Desporto da Universidade do Porto, 2007.

- **CHABERT, JOSÉ MANUEL**

-*As sociedades desportivas*, *in* Revista jurídica - AAFDL, N.º 22, 1988, pp. 451-468.

- **COCCIA, MASSIMO,** *Multi-ownership of Professional Pports Clubs*. In I Congresso de Direito do Desporto, Memórias, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 125-132.
- **CORREIA INÁCIO, PATRÍCIA**, *Os Jogadores de Futebol como Activos Intangíveis*, in Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 37, janeiro-março 2007, pp. 79-99.
- **COSTA, RICARDO**

-*Clubes Desportivos e Sociedades Desportivas: Primeiras Reflexões na Entrada em Jogo da Nova Lei de Bases do Desporto*, in Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto, Ano I n.º 2, janeiro/abril, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 303- 321.

-A Posição Privilegiada do Clube Fundador na Sociedade Anónima Desportiva. In *I Congresso de Direito do Desporto, Memórias*, Almedina, Coimbra, 2005, pp. 133-175.

-Nota ao Acórdão do Tribunal Constitucional nº 620/04, de 20 de outubro de 2004 (Direito dos Credores Privados de Clube Fundador de Sociedade Anónima Desportiva – Apreensão Judicial de Acções – Princípio da Igualdade), *in* Desporto & Direito. Revista Jurídica do Desporto, Ano I, nº5, janeiro/abril 2005, pp.225-262.

-*Leis do Desporto*, Almedina, Coimbra, 2010.

-*O Praticante Desportivo Profissional e o Empresário Desportivo na Nova Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto*, *in* Desporto e Direito, ano IV, nº 11, janeiro/abril 2007.

- **COLAÇO, ANTÓNIO PRAGAL,** *As OPAS nas Sociedades Anónimas Desportivas*, Áreas Editora, Lisboa, 2008.
- **CONSTANTINO, CÉSAR AUGUSTO SIMÕES,** *A Contabilização dos Jogadores de Futebol nas Sociedades Anónimas Desportivas*, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, 2006.
- **DAVIS, TIMOTHY**, *Regulating the Athlete-Agent Industry: Intended and Unintended Consequences*, Wake Forest Univ. Legal Studies Paper No. 900620, May, 2006.
- **DE LA CÁMARA, PABLO CHICO**

-*Actualidad Tributaria de Jurisprudencia y Dcotrina Administrativa en Matéria Deportiva*, *in* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 32, Año 2011-2, Editorial Aranzadi, 2011, pp. 327-333.

-Actualidad Tributaria de Jurisprudencia y Dcotrina Administrativa en Matéria Deportiva, in Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 24, Editorial Aranzadi, 2008, pp. 431-437.

-Actualidad Tributaria de Jurisprudencia y Dcotrina Administrativa en Matéria Deportiva, in Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 26, Año 2009-2, Editorial Aranzadi, 2009, pp. 385-390.

- **DELGADO GARCÍA, ANA MARÍA; CUELLO, RAFAEL OLIVER; FERRER, ESTEBAN QUINTANA; CAVALLÉ, ÁNGEL URQUIZU,** *Colección de Fiscalidad - Fiscalidad Del Deporte,* Bosch Editor, 2008.
- **DELOITTE,** *Football Money League 2012,* Sports Business Group, 2012.
- **DUARTE NEVES, FILIPE,** *Código do IVA e Legislação Complementar – Comentado e Anotado,* Vida Económica, 2010, pp.113
- **GARCÍA, J.; RODRÍGUEZ, P.,** *From Sports Clubs to Stock Companies: The Financial Structure of Football in Spain, 1992-2001*, *in* European Sport Management Quarterly, n.º 3, 2003, pp. 253-269.
- **GOMARA, XAVIER-ALBERT CANAL**, *Primeras Notas sobre la Tributación por el IRPF del Deportista Profesional en la Ley 35/2006*, in Jornada de Derecho Deportivo IUSPORT 2007, IUSPORT, pp. 27-32.
- **GOMES CANOTILHO, JOSÉ JOAQUIM,** *Direito Constitucional e a Teoria da Constituição,* Almedina, Coimbra, 1998.
- **GRUPO DE TRABALHO (COORDENAÇÃO: PROF. DR. PAULO OLAVO CUNHA),** *Análise Do Regime Jurídico e Fiscal Das Sociedades Desportivas,* Presidência do Conselho de Ministros - Gabinete do Secretário de Estado do Desporto e Juventude, Lisboa, 2011.
- **HITA, LUIS MARÍN,** *Resolución Judicial del Contrato entre Jugador y Agente por Negligencia de éste y sus Consecuencias (Comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia, Sala de lo Civil, Cección Undécima, de 18 de julio de 2008) (ROJ: SAP V 3789/2008), in* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 26, Año 2009-2, Editorial Aranzadi, 2009, pp. 301-309.
- **KEA,** *Study on Sports Agents in the European Union,* November 2009.
- **LIMA, PIRES DE; VARELA, ANTUNES**, *Código Civil Anotado,* Vol. II, Coimbra Editora, 1968.
- **LÓPEZ, ÁNGEL RODRÍGUEZ**, *Análisis de la posible reforma normativa de la adaptación contable sectorial de las Sociedades Anónimas Deportivas españolas, in*

Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 31, Editorial Aranzadi, pp. 61-70.

- **MADALENO, FERNANDO,** *As Sociedades Desportivas: Análise Crítica da Lei e do seu Impacto na Vida dos Clubes Desportivos*. Edições Chambel, Queluz, 1997.
- **MANTEIGAS, JOÃO DIOGO VALENTE**, *Empresário Desportivo: O Princípio do Fim?*, Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista, Universidade Lusíada Editora, Lisboa, 2010, pp. 137-186.
- **MARTÍNEZ MICÓ, JUAN GONZALO,** *Cesión de los Derechos de Imagen de los Futebolistas: Calificación de las Retribuiciones Satisfechas por el Club a las Sociedades Cessionárias como Rendimientos del Trabajo: Retenciones, in* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, Nº 25, Año 2009-1, Editorial Aranzadi, pp. 61-70.
- **MEIRIM, JOSÉ MANUEL**

-*Clubes e Sociedades Desportivas: Uma Nova Realidade Jurídica*, Livros Horizonte, Lisboa, 1995.

-*Regime Jurídico das Sociedades Desportivas: Anotado – Decreto-Lei 67/97, de 3 de Abril, Estudo e Anotação*, Coimbra Editora, Coimbra, 1999.

-*Lei de Bases do Desporto Anotada*, Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

-*Desporto a Direito – As Crónicas Indignadas no Público*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

-*Regulamentação da Actividade de Empresário Desportivo – Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, in* Cadernos de Direito Privado, Nº 30, abril/junho 2010, pp. 52-58.

- *Uma Realidade com História, in* I Congresso de Direito do Desporto, Memórias, Coimbra: Almedina, 2005, pp. 29-65.

- **MESTRE, ALEXANDRE MIGUEL,** *Desporto e União Europeia – Uma Parceria Conflituante?*, Coimbra Editora, Coimbra, 2002.
- **MORAIS, ANTÓNIO MANUEL**, *Sociedades Anónimas Deportivas – Derecho Comparado*, Hugin Editores, Lisboa, 2001.
- **NABAIS, JOSÉ CASALTA**

-*Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos Sobre Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2005.

-*O Regime Fiscal do Desporto Profissional*, *in* Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto, Ano III, janeiro/abril, Coimbra Editora, Coimbra, 2004, pp. 411-432.

- *Direito Fiscal*, 4ª Edição, Almedina, Coimbra, 2006.

- **PALMA CELORICO, CLOTILDE,** *O Imposto sobre o Valor Acrescentado e as Actividades Desportivas, in* Estudos em memória de Teresa Lemos, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 202, 2007.
- **PEREIRA, MARIA ANTÓNIA**

-*O Direito aos Lucros nas Sociedades Desportivas*. Quid Júris, Lisboa, 2003.

-*O Direito aos lucros nas Sociedades Desportivas, in* Desporto & Direito. Revista Jurídica do Desporto, Ano I, nº1, setembro/dezembro 2003, pp.79-82.

- **PINHEIRO PINTO, JOSÉ ALBERTO,** *Especificidades Fiscais no Fenómeno Desportivo, in* II Congresso de Direito do Desporto (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Almedina, Coimbra, 2007, pp. 284-291.
- **PLAZA ROMERO, FÉLIX (coord.)**, *Guide on Sportsperson Taxation in Certain Relevant Jurisdictions,* Thomson Aranzadi, 2008
- **PLAZA DE DIEGO, MIGUEL ANGEL,** *Fiscalidad Del Derecho a La Propria Imagen – Especial referencia a los Deportistas Profesionales,* Ministerio de Economía y Hacienda – Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005.
- **PONTES, SÉRGIO,** *IRC: Implicações na Actividade Desportiva - O Caso Particular do Futebol, in* Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Ano VII, 73, abril 2006, pp. 42-49.
- **RAJA, GUZMÁN E JOSÉ MORENO ROJAS**, "El Concepto Saldo Patrimonial Neto en las Sociedades Anónimas Deportivas: Un Enfoque Crítico", *Revista de la Asociación Española de Contabildad y Administración de Empresas,* 2001, pp. 18-25.
- **RELÓGIO, PAULO,** *Os Agentes que queriam ser Advogados, in* Boletim da Ordem dos Advogados, Nº 27, julho/agosto, 2003, pp. 77-79.
- **RICARDO BORGES, PEDRO SOUSA, MIGUEL PIMENTEL**, *Taxation of Sportspeople in Portugal, in* Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal, 43, julho/setembro 2010, pp. 63-78.
- **RODRIGO, EDUARDO MONTEJO,** *Fundaciones. Requisitos para la Aplicación del Régimen Fiscal Especial, in* Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento, nº 33, Año 2011-3, Editorial Aranzadi, 2011, pp. 439-452.
- **SACADURA, LUÍSA,** *Fiscalidade no Desporto*, Erasmos Editora, Lisboa, 1996.

- **SANCHES, SALDANHA,** *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.
- **SLOANE, P.J.,** *The Regulation of Professional Team Sports*, *in* Transatlantic Sport. The Comparative Economics of North American and European Sports, Edward Elgar Publishing Limited, 2002, pp. 51-68.
- **STOPSHIRE , KENNETH L.; DAVIS, TIMOTHY**, *The Business of Sports Agents - Second Edition*, University of Pennsylvania Press, Philadelphia, 2008.
- **TEIXEIRA, GLÓRIA**

-*Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

-*Government Revises Taxation of Sports*, *in* Tax Notes International, Volume 46, Number 6, May 7, 2007, pp.552 a 553.

-*Fiscalidade do Desporto*, *in* Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão (Coordenação: Glória Teixeira), Almedina, Coimbra, 2007, pp. 7-14.

- **QUETGLAS, GREGORIO MARTÍN**

-*Lo que el Fútbol se Llevó – Hacienda y Fútbol: una Asignatura Pendiente*, Universitat de València, 2004.

-*Hacienda y Fútbol en España*, *in* Revista de pensamento ibero-americano, Primavera, número 014, Universidad de Alcalá, Madrid, 2006, pp. 128-138.

- **VALADAS GUIMARÃES, JOÃO PAULO**, *A Tributação do Desporto: Alguns Casos Internacionais*, in Os 10 anos de investigação do CIJE, Almedina (Coordenação Glória Teixeira, Ana Sofia Carvalho), pp. 401-432.
- **VELOSA, TAMIRA,** *Responsabilidades dos Advogados enquanto Agentes de Jogadores Profissionais de Futebol e de Clubes*. Boletim da Ordem dos Advogados n.º 26, 2003, pp. 34-36.
- **WALTERS, EMMA; LESAR, JUDITH**, *Players´ Agents issue goes into extra time*, *in* Tax Adviser, June, 2007, pp. 28-30.
- **ZARITSKY, HOWARD,** *Taxation of Professional Sports Teams After 1976: A Whole New Ballgame*, *in* William and Mary Law Review, Volume 18, Issue 4, Article 3, 1977, pp.679-702.