

CAAD: Arbitragem Tributária

Processo n.º: 108/2014-T

Tema: IRC – caducidade do direito de ação; retenção relativa à aquisição de direitos de utilização desportiva do atleta; direitos de imagem; Convenções para evitar a Dupla Tributação

Processo n.º 108/2015-T

Os Árbitros Conselheiro Jorge Lopes de Sousa (designado pelos outros Árbitros), Prof. Doutor Tomás Castro Tavares e Dr. José Rodrigo de Castro, designados, respectivamente, pela Requerente e pela Requerida, para formarem o Tribunal Arbitral, constituído em 12-05-2015, acordam no seguinte:

1. Relatório

A... – SAD (doravante designada por “A... SAD” ou “Requerente”), com sede na ..., ...-... Lisboa, titular do número de identificação fiscal ..., veio requerer, ao abrigo do disposto no artigo 10.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de Janeiro (Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, doravante “RJAT”) e dos artigos 1.º e 2.º da portaria n.º 112.º-A/2011, de 22 de Março, a constituição de Tribunal Arbitral Colectivo com vista declaração da ilegalidade da demonstração de liquidação de retenções na fonte de imposto sobre o rendimento n.º 2010 ..., de 31-12-2010, relativa ao exercício de 2008, no valor de € 530.853,00, e das respectivas demonstrações de liquidação de juros compensatórios (números 2011 ..., 2011 ..., 2011 ..., 2011 ... e, 2011 ..., nos montantes de €5.100,78, €476,08, €24.853,49, €11.756,77 e €4.814,57, respectivamente, no montante total de € 47.001,69), referente ao acto tributário de liquidação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (“IRC”) do exercício de 2008, formalizado pela decisão de



indeferimento do Processo de Reclamação Graciosa com o número ... 2011... e pela decisão de indeferimento do Processo de recurso hierárquico com o número ... 2012

A Requerente imputa ilegalidades à liquidação referida, na parte em que assenta nas correcções efetuadas quanto a «*rendimentos derivados da actividade de desportistas*» (no montante global de € 488.976,00 de IRC e € 43.413,34 de juros compensatórios), não imputando qualquer ilegalidade às correcções relativas «*rendimentos de serviços de intermediação e outras prestações de serviços*».

A Requerente pretende ainda indemnização por garantia indevida.

É Requerida a **AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA** (AT).

A Requerente designou Árbitro o Prof. Doutor Tomás Castro Tavares, ao abrigo do disposto no artigo 6.º, n.º 2, alínea b) do RJAT.

O pedido de constituição do tribunal arbitral foi aceite pelo Senhor Presidente do CAAD e automaticamente notificado à Autoridade Tributária e Aduaneira em 20-02-2015.

Nos termos do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 6.º e do n.º 3 do RJAT, e dentro do prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT, o dirigente máximo do serviço da Administração Tributária designou como Árbitro o Dr. José Rodrigo de Castro.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Cons. Jorge Lopes de Sousa como árbitro presidente, que aceitou a designação.

Nos termos e para os efeitos do disposto no n.º 7 do artigo 11.º do RJAT, o Senhor Presidente do CAAD informou as Partes dessa designação em 24-04-2015.

Assim, em conformidade com o preceituado no n.º 7 artigo 11.º do RJAT, decorrido o prazo previsto no n.º 1 do artigo 13.º do RJAT sem que as Partes nada viessem dizer, o Tribunal Arbitral Colectivo ficou constituído em 12-05-2015.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou Resposta, suscitando a excepção da caducidade do direito de acção e defendendo a improcedência do pedido de pronúncia arbitral.

Por despacho de 18-06-2015, foi decidido dispensar a reunião prevista no artigo 18.º do RJAT e que o processo prosseguisse com alegações escritas sucessivas.

As Partes apresentaram alegações.

O tribunal arbitral foi regularmente constituído e é competente.

As partes gozam de personalidade e capacidade judiciárias e são legítimas (artigos 4.º e 10.º, n.º 2, do mesmo diploma e artigo 1.º da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de Março) e estão devidamente representadas.

O processo não enferma de nulidades.

2. Questão da caducidade do direito de acção

Suscita a questão da caducidade do direito de acção pelas seguintes razões, em suma:

- o pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado no prazo de 90 dias a contar dos actos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão (...) do recurso hierárquico;
- o 59.º, n.º 4 do CPTA estabelece que *“A utilização de meios de impugnação administrativa suspende o prazo de impugnação contenciosa do acto administrativo que só retoma o seu curso com a notificação da decisão proferida sobre a impugnação administrativa ou com o decurso do respectivo prazo legal.”*;
- a relevância suspensiva do prazo de impugnação contenciosa só opera se a impugnação administrativa for deduzida dentro do respectivo prazo;
- o termo do prazo para o pagamento voluntário da liquidação controvertida era de 09/02/2011, pelo que, dispunha o sujeito passivo do prazo de 120 dias, contados daquela data, para deduzir impugnação administrativa da liquidação;
- a reclamação graciosa deveria ter sido apresentada até ao dia 09/06/2011 e apenas o foi em 20/06/2011, pelo que foi intempestiva;

- tendo o presente pedido de pronúncia arbitral sido deduzido em consequência do indeferimento do recurso hierárquico e sendo este intempestivo (por consequência da intempestividade da reclamação graciosa previamente deduzida), igualmente se mostra intempestivo o presente pedido, verificando-se a caducidade do direito à acção;
- não obstante a apreciação e decisão de mérito que recaiu sobre a reclamação graciosa, tal apreciação e decisão, não operaram a sanção da invalidade, porquanto, o prazo para a apresentação da impugnação administrativa é peremptório e preclusivo do direito de acção, tendo como consequência a consolidação do acto (neste caso, de liquidação) na ordem jurídica;
- encontrando-se as liquidações controvertidas consolidadas na ordem jurídica, não poderia a AT, por via da decisão administrativa da reclamação, ter a virtualidade de afastar a consolidação do direito, nem de fazer renascer o direito de acção, então, já caducado. Importando a caducidade do direito de acção, a extinção de um direito, constitui aquela, vício insanável.

A Requerente defende, em suma, o seguinte:

- pese embora tenha sido referido na decisão final de reclamação graciosa a intempestividade da mesma, aquela peça foi, ainda assim, analisada, apreciada e decidida de mérito pela AT, a qual optou por sancionar o respectivo indeferimento, "analisados que foram os fundamentos invocados na petição e demais documentos constantes dos presentes autos de reclamação";
- a decisão de indeferimento por parte da AT se baseou não no facto de a reclamação administrativa ter sido apresentada fora do prazo legal, mas simplesmente na desconsideração dos argumentos invocados pela Requerente para sustentar o pedido de anulação da referida nota de liquidação;

- mesmo no âmbito da decisão de indeferimento do recurso hierárquico (através do qual a Requerente reagiu ao indeferimento da reclamação graciosa), a AT se limitou a apreciar as questões de mérito, não tendo feito qualquer alusão à questão da intempestividade daquela reclamação, nem do próprio recurso hierárquico;
- a conduta adoptada pela AT no decurso de todo o procedimento administrativo gerou, indiscutivelmente, na esfera da Requerente, legítimas expectativas quanto a uma apreciação e decisão da sua concreta situação tributária, cuja não protecção seria contrária aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da protecção da confiança;
- nos termos do artigo 52.º do CPPT a Autoridade Tributária e Aduaneira deve efectuar convalidação do procedimento e isso sucede com a reclamação graciosa intempestiva quando é viável a revisão do acto tributário.

A extemporaneidade da reclamação graciosa (ou do recurso hierárquico) não determina, actualmente, no contencioso tributário, a intempestividade da subsequente impugnação contenciosa, como se previa, para o recurso contencioso, no § 3.º do art. 52.º do Regulamento do Supremo Tribunal Administrativo, tacitamente revogado pelo art. 34.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos. (¹)

Porém, o decurso do prazo da impugnação administrativa poderá conduzir à formação de caso decidido ou resolvido, que obstará à impugnação contenciosa com fundamento em vícios geradores de anulabilidade.

No entanto, no contencioso tributário, se a reclamação graciosa tiver sido apresentada intempestivamente poderá, eventualmente, ser convalidada em pedido de revisão do acto tributário, ao abrigo do disposto no art. 52.º do CPPT, se for tempestiva

¹ Sobre esta matéria, pode ver-se o acórdão da SCA do STA de 18-4-96, processo n.º 36830, BMJ n.º 456, página 182, e em AP-DR de 23-10-98, página 2639.

para este meio processual, regulado no art. 78.º da LGT, e se verificar uma situação aí enquadrável. (²)

No que concerne à tempestividade, deverá atender-se ao prazo previsto para utilização do meio processual adequado, pois, uma vez efectuada a convocação, é apenas relativamente ao meio processual adequado que ela produzirá efeitos, tudo se passando, após a convocação, como se a petição tivesse sido apresentada no âmbito desse meio processual próprio: assim, será irrelevante, para efeito da convocação que a petição seja intempestiva para o meio processual inadequado que foi indevidamente utilizado, pois o que é decisivo para o aproveitamento da petição em que a convocação se traduz é a tempestividade para o meio adequado. (³)

No caso em apreço, estando-se perante arguição de vícios imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira e tendo a reclamação graciosa sido apresentada dentro do prazo de quatro anos a contar da liquidação cuja legalidade é controvertida (a liquidação é de 2010 e a reclamação graciosa foi apresentada em 21-06-2011), não haveria obstáculo a que fosse efectuada a convocação da reclamação graciosa em pedido de revisão do acto tributário, nos termos da parte final do n.º 1 do artigo 78.º da LGT.

Por isso, não se verifica uma situação de consolidação da situação, embora a falta de apresentação tempestiva da reclamação graciosa imponha que a pretensão nela formulada seja tratada, para todos os efeitos, como pedido de revisão do acto tributário, inclusivamente no que concerne para efeitos de juros indemnizatórios, no caso de procedência, se for caso disso, em face dos diferentes regimes que se prevêm nos n.ºs 1 e 3 do artigo 43.º da LGT.

Pelo exposto, tendo o pedido de pronúncia arbitral sido apresentado no prazo de 90 dias a contar da decisão do recurso hierárquico, previsto no artigo 10.º, n.º 1, do RJAT, improcede a excepção da caducidade do direito de acção.

² Neste sentido, tem vindo a decidir o STA, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos: de 7-10-2009, processos n.ºs 474/09, 475/09 e 476/09; de 2-11-2011, processo n.º 329/11; de 14-12-2011, processo n.º 366/11.

³ Sobre este ponto, podem ver-se os acórdãos do STA de 7-10-2009, processo n.º 409/09, e de 7-10-2009, processos n.ºs 474/09, 475/09 e 476/09.

2. Matéria de facto

2.1. Factos provados

- a) A Requerente A... é uma sociedade desportiva que se rege pelo regime jurídico especial estabelecido no Decreto-Lei n.º 67/97, de 3 de Abril, de acordo com as alterações que lhe foram introduzidas pela Lei n.º 107/97, de 16 de Setembro;
- b) Em 12-03-2008, a Requerente pagou € 174.125,00 à entidade B... Lda, residente no Brasil, a título de aquisição de «*direitos desportivos e financeiros*» relativos ao jogador C...;
- c) Em 2008-11-13, a Requerente efectuou um pagamento no montante de € 136.390,00, à entidade D... Limited, com sede na Irlanda e sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à cessão dos direitos de imagem do jogador E...;
- d) No ano de 2008, a Requerente efectuou dois pagamentos no montante total de €1.075.269,00, à entidade F... B.V, com sede na Holanda e sem estabelecimento estável em Portugal, que não foram objecto de retenção na fonte, respeitantes à cessão dos direitos de imagem do jogador G...;
- e) Em 2008-08-04, a Requerente efectuou um pagamento no montante de €90.000,00, à entidade H... S.R.L, com sede na Holanda, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do I... Rotterdam;
- f) Em 2008-08-28, a Requerente efectuou um pagamento no montante de €480.000,00, à entidade J... S.R.L, com sede em Itália, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do K...;

- g) A Requerente foi alvo de ação inspectiva, titulada pela Ordem de Serviço OI2010 ..., de âmbito externo, geral e polivalente, para efeitos de IRC, relativo ao período de 01-07-2008 a 30-06-2009 e teve início em 28-01-2010, vindo a finalizar em 28-01-2011;
- h) Na sequência dessa inspecção, a Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou, entre outras, as seguintes correcções relativas a pagamentos a não residentes e a IRC que considerou não retido:

III.1.2.2. Rendimentos derivados da actividade de desportistas	488.976,00	43.413,34
III.1.2.2.1. Utilização desportiva do atleta C...	43.561,25	4.644,94
III.1.2.2.2. Direitos de imagem do atleta E...	34.097,50	2.720,33
III.1.2.2.3. Direitos de imagem do atleta G...	268.817,25	23.258,22
III.1.2.2.4. H...	22.500,00	2.019,45
III.1.2.2.5. J... S.R.L.	120.000,00	10.770,40

- i) No Relatório da Inspeção Tributária, cujo teor se dá como reproduzido, refere-se, além do mais, o seguinte:

1.4.1.2. Pagamentos a Não Residentes (IRC não retido)

(...)

1.4.1.2.2. Rendimentos derivados da actividade de desportistas

1.4.1.2.2.1. Utilização desportiva do atleta C...

O sujeito passivo efectuou pagamentos a uma entidade não residente, sem estabelecimento estável em território português no montante de € 174.245,00, relativos a aquisição de "direitos desportivos e financeiros" do jogador C.... Da conjugação do disposto na alínea f) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º e do n.º 2 do artigo 80 º, ambos do CIRC, deveria o sujeito passivo, aquando do pagamento destes rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas, ter efectuado retenção na fonte sobre

os mesmos, à taxa de 25%, no montante de € 43.561,25, pelo que se apurou imposto em falta neste montante (ver ponto III.1.2.2.1).

1.4.1.2.2.2. Direitos de Imagem do atleta E...

O sujeito passivo efectuou em 2008-11-13, um pagamento no montante de € 136.390,00, à entidade D... Limited, não residente, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à cessão dos direitos de imagem do jogador E..., não tendo efectuado qualquer retenção na fonte sobre os montantes dos pagamentos efectuados. Da conjugação do disposto nas alínea f) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º e do n.º 2 do artigo 80º, ambos do CIRC, deveria o sujeito passivo, aquando do pagamento destes rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas, ter efectuado a retenção na fonte, à taxa de 25%, no montante de € 34.097,50, pelo que se apurou imposto em falta neste montante (ver ponto III.1.2.2.2).

1.4.1.2.2.3. Direitos de Imagem do atleta G...

O sujeito passivo efectuou, dois pagamentos no montante total de €1.075.269,00, à entidade F... B.V, não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foram objecto de retenção na fonte, respeitantes à cessão dos direitos de imagem do jogador G..., não tendo efectuado qualquer retenção na fonte sobre os montantes dos pagamentos efectuados. Da conjugação do disposto na alínea f) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º e do n.º 2 do artigo 80.º, ambos do CIRC, deveria o sujeito passivo, aquando do pagamento destes rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas, ter efectuado a retenção na fonte, à taxa de 25%, no montante de € 268.817,25, pelo que se apurou imposto em falta neste montante (ver ponto III.1.2.2.3).

1.4.1.2.2.4. H... S.R.L.

O sujeito passivo efectuou em 2008-08-04, um pagamento no montante de €90.000,00, à entidade H... S.R.L, não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do I... Rotterdam. Da conjugação do disposto nas alínea f) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º e do n.º 2 do artigo 80.c, ambos do CIRC, deveria o sujeito passivo, ter efectuado retenção na fonte sobre o mesmo, à taxa de 25%, no montante de € 22.500,00, pelo que, não o tendo feito, se apurou imposto em falta neste montante (ver ponto III.1.2.2.4).

1.4.1.2.2.5. J..... S.R.L.

O sujeito passivo efectuou em 2008-08-28, um pagamento no montante de €480.000,00, à entidade J... S.R.L, não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do K.... Da conjugação do disposto nas alínea f) do n.º 1, alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º e do n.º 2 do artigo 80.º, ambos do CIRC, deveria o sujeito passivo, ter efectuado retenção na fonte sobre o mesmo, à taxa de 25%, no montante de € 120.000,00, pelo que, não o tendo feito, se apurou imposto em falta neste montante (ver ponto III. 1.2.2.5).

(...)

III 1.1.2. Pagamentos a não residentes (IRC não retido)

(...)

III.1.2.2. Rendimentos derivados da actividade de desportistas

III. 1.2.2.1. Utilização desportiva do atleta C...

A A... efectuou um pagamento, no total de € 174.245,00, à entidade B... Ltda, residente no Brasil, a título de aquisição de "direitos desportivos e financeiros" relativos ao jogador C... - "C..." (ver quadro):



Entidade Não Residente	N.º Doc. Pagamento	Diário	Data Pagamento	Valor
B... Ltda		Ban	12-03-2008	€ 174.245,00

A aquisição dos direitos acima descritos sucede num contexto em que o jogador se encontrava "livre", sem contrato de trabalho desportivo em vigor com outra entidade desportiva, aquando da sua contratação pela A.... Por conseguinte, há que analisar qual a origem destes direitos, a fim de se aferir a natureza dos rendimentos auferidos, para efeitos da sua sujeição a tributação.

Natureza dos rendimentos

Relativamente aos direitos desportivos há a considerar que, nos termos da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, os direitos desportivos emergentes da celebração de um contrato de trabalho desportivo celebrado, não são mais do que os direitos de inscrição do jogador numa competição por parte da entidade empregadora desportiva, devidamente reconhecida pela entidade responsável na organização e supervisão do futebol profissional (v.g. Liga Portuguesa de Futebol Profissional no caso da A...).

O n.º 3 do artigo 7.º, dos Estatutos da Federação Portuguesa de Futebol (FPF), dotada de utilidade pública desportiva, nos termos do Decreto-Lei n.º 144/93, de 26 de Abril, estabelece que o reconhecimento da qualidade de Clube implica a sua inscrição na Associação da sua área geográfica e, no âmbito da competição profissional, na Liga Portuguesa de Futebol Profissional.

Ora, é depois desta tramitação que o Clube se pode declarar detentor de direitos desportivos, uma vez que se encontra em vigor, na sua plenitude, um contrato de trabalho desportivo em obediência às exigências legais e regulamentares, podendo utilizar o jogador nas competições em que participa.

Conclui-se então que, a existência de direitos desportivos só ocorre nos termos acima descritos, não sendo possível a outras entidades (v.g. empresas sem capacidade de disputar competições desportivas com uma equipa própria de jogadores) reclamarem a posse de direitos desportivos sobre jogadores.

Por sua vez, não existindo direitos desportivos, pois o jogador não detinha em vigor um contrato de trabalho desportivo válido com uma entidade desportiva, também não se pode considerar que se constituam direitos económicos relativos a direitos desportivos, vulgo passe, detidos por uma entidade terceira não desportiva, uma vez que, estes pressupõem a existência, como suporte, de um contrato de trabalho desportivo, logicamente, com uma entidade desportiva. Por conseguinte, encontrando-se o jogador livre de qualquer contrato de trabalho desportivo, a quantia exigida por entidade terceira não desportiva, aquando da celebração do novo contrato, mais não é do que a contrapartida pela sua celebração que foi cedida pelo jogador, a uma terceira entidade.

Assim, a B... Ltda, entidade não desportiva que participa na indústria do futebol profissional, quando invoca que "é dona e legítima possuidora da totalidade dos direitos desportivos" do jogador, mais não deterá do que o direito de exigir, em vez do jogador, uma remuneração pela celebração do novo contrato de trabalho desportivo.

Posto isto, encontrando-se o jogador livre de qualquer contrato com uma entidade desportiva, os rendimentos obtidos pela entidade não residente, em contrapartida pela assinatura de contrato de trabalho desportivo do jogador com o seu novo clube, decorrem inequívoca e indissociavelmente da celebração deste novo contrato de trabalho desportivo, celebrado pelo jogador na sua qualidade de desportista, donde deriva a sua utilização ao serviço do Clube/SAD residente em território Português.

Assim sendo, trata-se de um rendimento que é pago para que se possam utilizar os serviços do jogador em território nacional, e como tal considerado como rendimento obtido em Portugal por um não residente sujeito a IRC, por força da norma de localização constante na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, uma vez que se trata de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas.

Retenção na fonte

Estipula a alínea f) do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC obtidos por entidades não residentes em território português se encontram sujeitos a retenção na fonte.

Às retenções na fonte com carácter definitivo, i.e., as que incidem sobre rendimentos pagos a não residentes sem estabelecimento estável, ou com estabelecimento estável ao qual o rendimento não seja imputável, será de aplicar uma taxa interna de retenção na fonte de 25%, quando os rendimentos em causa resultarem de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas (cfr. alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º, e n.º 2 do artigo 80.º, ambos do CIRC).

O contribuinte não comprovou ter efectuado a retenção, nem apresentou qualquer elemento que comprovasse a dispensa de retenção na fonte. Não obstante, a CDT celebrada entre a República Portuguesa e a República Federativa do Brasil destinada a evitar a dupla tributação e a prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento, estatuiu no n.º 2 do artigo 17º, que "...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".

Por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, doravante Modelo de Convenção, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis.

Ainda sobre esta matéria, e em consonância com o parágrafo anterior, refere-se o vertido na introdução ao Modelo de Convenção, onde se preconiza que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou

desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos.

Posto isto, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, neste caso o Brasil, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

Por conseguinte, estando prevista a sua tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, mesmo que viesse a apresentar o formulário modelo RFI, devidamente preenchido e certificado pelas autoridades fiscais brasileiras, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação em sede de IRC e, consequentemente, da retenção na fonte a título definitivo.

Nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr. n.º 5 do artigo 90.º-A do CIRC).

De referir ainda que nos termos do artigo 123.º do CIRC, as transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território nacional por entidades não residentes, não poderá ser efectuada sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido. Assim, nos termos dos artigos e diplomas supra mencionados, deveria o sujeito passivo aquando dos pagamentos, do rendimento derivado do exercício em território português da actividade de desportistas, a entidades não residentes, no total de € 174.245,00, ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 25%, que deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram colocados à disposição esses rendimentos (cfr. n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

Face ao exposto, apurou-se imposto em falta para o período em que foi efectuado o pagamento, no valor total de €43.561,25 (€ 174.245,00 x 25%),

acrescidos de juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado (n.º 2, do artigo 106.º do CIRC e n.º 1 do artigo 35.º da LGT).

III.1.2.2.2. Direitos de Imagem do atleta E...

O sujeito passivo efectuou em 2008-11-13, um pagamento no montante de € 136.390,00, à entidade D... Limited, não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à cessão dos direitos de imagem do jogador E...

O pagamento foi efectuado no âmbito de um "Agreement" de utilização do direito de imagem do atleta E..., celebrado entre a A... e a D... (vide anexo 67). O referido acordo tem a duração de 5 anos, acompanhando o período de vigência do contrato de trabalho desportivo (vide anexo 68).

Natureza dos rendimentos

No que diz respeito à matéria de facto, há a assinalar que, quando um jogador de futebol cede a uma terceira entidade não desportiva os benefícios da utilização do seu direito de imagem e esta, por sua vez, efectua a cedência da exploração desses direitos ao Clube/SAD com quem o jogador celebrou um contrato de trabalho, o objecto do contrato de cedência encontra-se interligado e reconduz-se aos seus direitos inerentes no contrato que celebrou enquanto futebolista, donde deriva a sua imagem.

Destarte, um Clube/SAD, quando adquire os direitos de imagem dos jogadores do seu plantel, fá-lo, enquanto direitos associados aos desportistas que contrata e à imagem, intrinsecamente, derivada da sua actividade de desportistas. Estabelece-se, assim, uma conexão, inequívoca, entre a actividade desempenhada pelos jogadores e a potencial exploração dos seus direitos de imagem, uma vez que, o Clube/SAD só adquire estes direitos de imagem enquanto os jogadores se mantêm ao seu serviço e a praticar uma actividade de desportista - a duração do contrato de cedência de direitos de imagem segue a do contrato de trabalho desportivo.

Por isso, em última instância, o que acaba por se transferir daquela terceira entidade não residente serão os rendimentos que derivam da imagem que estes atletas detêm, enquanto jogadores que desempenham (ou vão desempenhar) a actividade de profissional de futebolistas em território português.

Por conseguinte, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva, os rendimentos auferidos pela cedência dos direitos de imagem destes jogadores, configuram, afinal, rendimentos derivados do exercício em território português da sua actividade enquanto desportistas, os quais, encontram-se sujeitos a IRC, face à disposição prevista na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Retenção na fonte

Por sua vez, estipula a alínea f) do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, obtidos por entidades não residentes em território português se encontram sujeitos a retenção na fonte.

As retenções na fonte com carácter definitivo, i.e., as que incidem sobre rendimentos pagos a não residentes sem estabelecimento estável, ou com estabelecimento estável ao qual o rendimento não seja imputável, será de aplicar uma taxa interna de retenção na fonte de 25%, quando os rendimentos em causa resultarem de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas (cfr. alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º, e n.º 2 do artigo 80.º ambos do CIRC).

Como já foi referido anteriormente, no decurso da acção inspectiva, foi possível apurar que não foi dado cumprimento à obrigação de efectuar a retenção na fonte, prevista nos artigos 80.º e 88.º do CIRC. A falta de retenção na fonte foi justificada pelo sujeito passivo com base na existência de uma convenção para evitar a dupla tribulação e prevenir a evasão fiscal em matérias de impostos sobre o rendimento e o capital, doravante CDT, com o

país de residência da entidade beneficiária dos rendimentos, tendo apresentado para o efeito o Modelo RFI.

Não obstante, a CDT, celebrada entre a República Portuguesa e a Irlanda, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 29/94, de 9 de Fevereiro, estatui no n.º 2 do artigo 17.º, relativo à tributação dos artistas e desportistas, que "...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".

Por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, doravante Modelo de Convenção, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis.

Ainda sobre esta matéria, e em consonância com o parágrafo anterior, refere-se o vertido na introdução ao Modelo de Convenção, onde se preconiza que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos.

Posto isto, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, neste caso a Irlanda, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

Por conseguinte, estando prevista a tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da já mencionada alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação no

território nacional e, conseqüentemente, da retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC.

Nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr. n.º 5 do artigo 90-A.º do CIRC).

De referir ainda que nos termos do artigo 123.º do CIRC, as transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território nacional por entidades não residentes, não poderão ser efectuadas sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Assim, nos termos dos artigos e diplomas supra mencionados, deveria o sujeito passivo aquando do pagamento ou da colocação à disposição, do rendimento derivado do exercício em território português da actividade de desportistas, a entidades não residentes, no total de €136.390,00, ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 25%, que deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram colocados à disposição esses rendimentos (cfr. n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

Face ao exposto, apurou-se imposto em falta no montante global de €34.097,50 (€136.390,00 x 25%), a título de retenção na fonte, acrescidos de juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado (n.º 2 do artigo 106º do CIRC e n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária).

III.1.2.2.3. Direitos de Imagem do atleta G...

O sujeito passivo efectuou, durante o ano de 2008, dois pagamentos no montante total de €1.075.269,00, à entidade F... B.V., não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foram objecto de retenção na fonte, respeitantes à cessão dos direitos de imagem do jogador G..., conforme quadro seguinte:

Data Pagamento	Data limite de entrega	Num Documento	Entidade recebedora	Pais de residência	Rendimento Pago
29-08-2008	20-09-2008	BAN	F.... BV	Holanda	537.634,50
10-10-2008	20-11-2008	BAN	F... BV	Holanda	537.634,50
Total					1.075.269,00

Os pagamentos foram efectuados no âmbito de um "Agreement" de utilização do direito de imagem do atleta G..., celebrado entre a A... e a F... (vide anexo 69). O referido acordo tem a duração de 4 anos, acompanhando o período de vigência do contrato de trabalho desportivo (vide anexo 70).

Natureza dos rendimentos

No que diz respeito à matéria de facto, há a assinalar que, quando um jogador de futebol cede a uma terceira entidade não desportiva os benefícios da utilização do seu direito de imagem e esta, por sua vez, efectua a cedência da exploração desses direitos ao Clube/SAD com quem o jogador celebrou um contrato de trabalho, o objecto do contrato de cedência encontra-se interligado e reconduz-se aos seus direitos inerentes no contrato que celebrou enquanto futebolista, donde deriva a sua imagem.

Destarte, um Clube/SAD, quando adquire os direitos de imagem dos jogadores do seu plantel, fá-lo, enquanto direitos associados aos desportistas que contrata e à imagem, intrinsecamente, derivada da sua actividade de desportistas. Estabelece-se, assim, uma conexão, inequívoca, entre a actividade desempenhada pelos jogadores e a potencial exploração dos seus direitos de imagem, uma vez que, o Clube/SAD só adquire estes direitos de imagem enquanto os jogadores se mantêm ao seu serviço e a praticar uma actividade de desportista - a duração do contrato de cedência de direitos de imagem segue a do contrato de trabalho desportivo.

Por isso, em última instância, o que acaba por se transferir daquela terceira entidade não residente serão os rendimentos que derivam da imagem que estes

atletas detêm, enquanto jogadores que desempenham (ou vão desempenhar) a actividade de profissional de futebolistas em território português.

Por conseguinte, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva, os rendimentos auferidos pela cedência dos direitos de imagem destes jogadores, configuram, a final, rendimentos derivados do exercício em território português da sua actividade enquanto desportistas, os quais, encontram-se sujeitos a IRC, face à disposição prevista na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Retenção na fonte

Por sua vez, estipula a alínea f) do n.º 1 do artigo 88.º do CIRC, que os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, obtidos por entidades não residentes em território português se encontram sujeitos a retenção na fonte.

Às retenções na fonte com carácter definitivo, i.e., as que incidem sobre rendimentos pagos a não residentes sem estabelecimento estável, ou com estabelecimento estável ao qual o rendimento não seja imputável, será de aplicar uma taxa interna de retenção na fonte de 25%, quando os rendimentos em causa resultarem de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas (cfr. alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º, e n.º 2 do artigo 80.º ambos do CIRC).

Como já foi referido anteriormente, no decurso da acção inspectiva, foi possível apurar que não foi dado cumprimento à obrigação de efectuar a retenção na fonte, prevista nos artigos 80.º e 88.º do CIRC. A falta de retenção na fonte foi justificada pelo sujeito passivo com base na existência de uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matérias de impostos sobre o rendimento e o capital, doravante CDT, com o país de residência da entidade beneficiária dos rendimentos, tendo apresentado para o efeito o Modelo RFI.

Não obstante, a CDT, celebrada entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, de 12 de Julho, estatui no n.º 2 do artigo 17.º, relativo à tributação dos artistas e desportistas, que "...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".

Por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, doravante Modelo de Convenção, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis.

Ainda sobre esta matéria, e em consonância com o parágrafo anterior, refere-se o vertido na introdução ao Modelo de Convenção, onde se preconiza que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos.

Posto isto, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma COT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, neste caso a Holanda, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

Por conseguinte, estando prevista a tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da já mencionada alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação no

território nacional e, conseqüentemente, da retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC.

Nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr n.º 5 do artigo 90-A.0 do CIRC)

De referir ainda que nos termos do artigo 123.º do CIRC, as transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território nacional por entidades não residentes, não poderão ser efectuadas sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Assim, nos termos dos artigos e diplomas supra mencionados, deveria o sujeito passivo aquando do pagamento ou da colocação à disposição, do rendimento derivado do exercício em território português da actividade de desportistas, a entidades não residentes, no total de €1.075.269,00, ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 25%, que deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram colocados à disposição esses rendimentos (cfr. n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

Face ao exposto, apurou-se imposto em falta no montante global de €268.817,25 (€1.075.269,00 x 25%), a título de retenção na fonte, acrescidos de juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado (n.º 2 do artigo 106.º do CIRC e n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária).

III. 1.2.2.4. H... S.R.L.

O sujeito passivo efectuou em 2008-08-04, um pagamento no montante de €90.000,00, à entidade H... S.R.L, não residente, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do I... Rotterdam.

Natureza dos rendimentos

Nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4º do CIRC, consideram-se obtidos em território português, os rendimentos pagos a entidades não residentes sem estabelecimento estável, provenientes de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas.

Na situação em apreço, o pagamento realizado pela A..., decorre da actividade praticada pelo clube desportivo, ou seja, da participação da equipa de futebol do I... Rotterdam num espectáculo desportivo ocorrido em território nacional.

Assim, os rendimentos auferidos pela entidade H... são considerados obtidos em território português, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva da equipa titular do direito, por força do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Retenção na fonte

Por sua vez, estipula a alínea f) do n.º 1 do artigo 88º do CIRC, que os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, obtidos por entidades não residentes em território português se encontram sujeitos a retenção na fonte.

As retenções na fonte com carácter definitivo, i.e., as que incidem sobre rendimentos pagos a não residentes sem estabelecimento estável, ou com estabelecimento estável ao qual o rendimento não seja imputável, será de aplicar uma taxa interna de retenção na fonte de 25%, quando os rendimentos em causa resultarem de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas (cfr. alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º, e n.º 2 do artigo 80.º ambos do CIRC).

Como já foi referido anteriormente, no decurso da acção inspectiva, foi possível apurar que não foi dado cumprimento à obrigação de efectuar a retenção na fonte, prevista nos artigos 80.º e 88.º do CIRC. A falta de retenção na fonte foi justificada pelo sujeito passivo com base na existência de uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria

de impostos sobre o rendimento e o capital, doravante CDT, com o país de residência da entidade beneficiária dos rendimentos.

Não obstante, a CDT, celebrada entre a República Portuguesa e o Reino dos Países Baixos, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, Aprovada em 27 de Abril de 2000, estatui no n.º 2 do artigo 17.º, relativo à tributação dos artistas e desportistas, que '...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".

Por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, doravante Modelo de Convenção, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis.

Ainda sobre esta matéria, e em consonância com o parágrafo anterior, refere-se o vertido na introdução ao Modelo de Convenção, onde se preconiza que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos.

Posto isto, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, neste caso a Holanda, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

Por conseguinte, estando prevista a tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da já mencionada alínea d) do n.º 3 do artigo

4.º do CIRC, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação no território nacional e, conseqüentemente, da retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC.

Nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr. n.º 5 do artigo 90-Aº do CIRC).

De referir ainda que nos termos do artigo 123.º do CIRC, as transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território nacional por entidades não residentes, não poderão ser efectuadas sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Assim, nos termos dos artigos e diplomas supra mencionados, deveria o sujeito passivo aquando do pagamento ou da colocação à disposição, do rendimento derivado do exercício em território português da actividade de desportistas, a entidades não residentes, no total de €90.000,00, ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 25%, que deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram colocados à disposição esses rendimentos (cfr. n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

Face ao exposto, apurou-se imposto em falta no montante de €22.500,00 (€90.000,00 x 25%), a título de retenção na fonte, acrescidos de juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado (n.º 2 do artigo 106.º do CIRC e n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária).

III.1.2.2.5. J... S.R.L.

O sujeito passivo efectuou em 2008-08-28, um pagamento no montante de €480.000,00, à entidade J... S.R.L, não residente¹³⁴, sem estabelecimento estável em Portugal, que não foi objecto de retenção na fonte, respeitante à realização de um jogo de futebol amigável disputado em território nacional entre as equipas do A... e do K...

Natureza dos rendimentos

Nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, consideram-se obtidos em território português, os rendimentos pagos a entidades não residentes sem estabelecimento estável, provenientes de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas.

Na situação em apreço, o pagamento realizado pela A..., decorre da actividade praticada pelo clube desportivo, ou seja, da participação da equipa de futebol do H... num espectáculo desportivo ocorrido em território nacional.

Assim, os rendimentos auferidos pela entidade J... S.R.L são considerados obtidos em território português, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva da equipa titular do direito, por força do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC.

Retenção na fonte

Por sua vez, estipula a alínea f) do n.º 1 do artigo 88º do CIRC, que os rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, obtidos por entidades não residentes em território português se encontram sujeitos a retenção na fonte.

Às retenções na fonte com carácter definitivo, i.e., as que incidem sobre rendimentos pagos a não residentes sem estabelecimento estável, ou com estabelecimento estável ao qual o rendimento não seja imputável, será de aplicar uma taxa interna de retenção na fonte de 25%, quando os rendimentos em causa resultarem de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas (cfr. alínea b) do n.º 3 e n.º 5 do artigo 88.º, e n.º 2 do artigo 80.º ambos do CIRC).

Como já foi referido anteriormente, no decurso da acção inspectiva, foi possível apurar que não foi dado cumprimento à obrigação de efectuar a retenção na fonte, prevista nos artigos 80.º e 88.º do CIRC. A falta de retenção na fonte foi justificada pelo sujeito passivo com base na existência de uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria

de impostos sobre o rendimento e o capital, doravante CDT, com o país de residência da entidade beneficiária dos rendimentos.

Não obstante, a CDT, celebrada entre a República Portuguesa e o República Italiana, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 10/82, estatui no n.º 2 do artigo 17.º, relativo à tributação dos artistas e desportistas, que "...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".

Por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, doravante Modelo de Convenção, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis.

Ainda sobre esta matéria, e em consonância com o parágrafo anterior, refere-se o vertido na introdução ao Modelo de Convenção, onde se preconiza que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos.

Posto isto, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, neste caso a Itália, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

Por conseguinte, estando prevista a tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da já mencionada alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação no

território nacional e, conseqüentemente, da retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC.

Nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr. n.º 5 do artigo 90-A.º do CIRC).

De referir ainda que nos termos do artigo 123.º do CIRC, as transferências para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território nacional por entidades não residentes, não poderão ser efectuadas sem que se mostre pago ou assegurado o imposto que for devido.

Assim, nos termos dos artigos e diplomas supra mencionados, deveria o sujeito passivo aquando do pagamento ou da colocação à disposição, do rendimento derivado do exercício em território português da actividade de desportistas, a entidades não residentes, no total de €480.000,00, ter efectuado a retenção na fonte à taxa de 25%, que deveria ter sido entregue nos cofres do Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram colocados à disposição esses rendimentos (cfr. n.º 6 do artigo 88.º do CIRC).

Face ao exposto, apurou-se imposto em falta no montante de €120.000,00 (€480.000,00 x 25%), a título de retenção na fonte, acrescidos de juros compensatórios pelo atraso de receita devida ao Estado (n.º 2 do artigo 106.º do CIRC e n.º 1 do artigo 35.º da Lei Geral Tributária).

- j) Na sequência de referida inspecção e das referidas correcções relativas a retenção na fonte, foi emitida a liquidação nº 2010 ..., datada de 31-12-2010, no valor total de € 577.854,69, sendo € 530.853,00 relativo às retenções e € 47.001,69 a juros compensatórios (documento n.º 2 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- k) Em 21-06-2011, a Requerente apresentou reclamação graciosa da liquidação referida (documento n.º 3 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- l) Em 20-03-2012 foi proferido o projecto de despacho pelo Director da UGC no sentido do indeferimento da reclamação graciosa referida, não tendo a

- Requerente exercido o direito de audição (documento n.º 4 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- m) Em 20-06-2012, foi proferida decisão de indeferimento da reclamação graciosa referida, que foi notificada à Requerente em 26-06-2012 (documento n.º 5 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- n) Em 26-07-2012, a Requerente interpôs recurso hierárquico da decisão de indeferimento da reclamação graciosa (documento n.º 6 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido);
- o) Por despacho de 19-09-2014, a Senhora Subdirectora Geral dos Impostos indeferiu o recurso hierárquico, nos termos que constam do documento n.º 7 junto com o pedido de pronúncia arbitral, cujo teor se dá como reproduzido, em que se refere, além do mais, o seguinte:

QUANTO AO ATLETA C...

Alega a recorrente ter celebrado um contrato com a sociedade "B... Ltda", com vista à aquisição dos direitos desportivos e financeiros do jogador C..., pelo montante global de €1.045.470,00, valor esse a satisfazer em 6 prestações semestrais e iguais de €174.245.00 cada.

Mais defende a recorrente que o caso em apreço não integra os pressupostos legais vertidos na al. d) do n.º 3 do art.º 4º, nem na al. f) do n.º 1 do art.º 88º, ambos do IRC, porquanto, tal valor não constitui um rendimento, como pretende a Administração Tributária (AT), mas sim um pagamento com origem contratual, destinado ao cumprimento/desoneração de obrigações contratuais e como tal não sujeito a retenção na fonte.

Ora, em sede da ação inspetiva acima identificada, verificaram os SIT que a recorrente, entidade residente em território português havia celebrado, no período tributário de 2008, com a sociedade "B... Ltda", entidade residente no Brasil, um contrato com vista à aquisição do atleta C..., pelo valor supra indicado.

No momento da aquisição, o atleta não detinha qualquer contrato de trabalho desportivo com outro clube de futebol, encontrando-se assim “livre”.

Ora, tal como refere a Lei n.º 28/98 de 26 de junho, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 114/99 de 3 de agosto, os direitos desportivos e financeiros apenas emergem com a celebração de um contrato de trabalho desportivo e traduzem-se no direito de inscrição do jogador numa Federação desportiva ou numa Liga Profissional, para o poder utilizar numa determinada competição em que participe a entidade empregadora desportiva devidamente reconhecida.

Assim, só depois da outorga do acordo entre a recorrente e a sociedade "B... Ltda", é que aquela primeira se pode declarar detentora dos direitos desportivos referentes ao atleta C....

Nas situações em que um determinado jogador, que se encontra "livre", vem a celebrar um contrato de trabalho desportivo, pelo qual uma entidade desportiva não residente exige um determinado valor, tem sido entendimento desta Direção de Serviços, que tal valor se encontra sujeito a tributação para efeitos de IRC.

Ora, na senda da Lei n.º 28/98, este entendimento acabou por dar origem à Circular N.º18 de 19 de maio de 2011, devidamente sancionada pelo Diretor Geral da AT, que apesar de posterior aos factos em questão, o adotou na sua plenitude, e que por tal facto aqui transcrevemos.

Assim:

"No caso de o jogador se encontrar "livre", ou seja, sem contrato de trabalho desportivo em vigor, quando surge uma entidade não desportiva não residente a cobrar uma importância a um Clube/SAD residente que pretende celebrar um contrato de trabalho desportivo com o jogador, estes direitos económicos não têm na sua origem direitos desportivos, uma vez que inexistente contrato de trabalho desportivo." (sublinhado nosso)

Uma vez que à data da assinatura do contrato desportivo com a recorrente, o atleta C... não se encontrava vinculado a nenhum clube desportivo, isto é,

encontrava-se "livre", o contrato assinado com a A... subsume-se na figura do prémio de assinatura, que o atleta poderia exigir para celebração de um novo contrato.

Deste modo, a quantia paga pela A... à "B... Uda" - entidade não residente e não desportiva- mais não é do que a contrapartida pela celebração desse mesmo contrato, através do qual o jogador lhe foi cedido que permite ao atleta, devidamente inscrito na respetiva liga, participar nas competições desportivas. Assim, este rendimento encontra-se sujeito a tributação, nos termos da al. d) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, uma vez que se trata de um rendimento conexas com o exercício em território português da atividade de desportistas.

No âmbito da incidência subjectiva do IRC, são sujeitos passivos de imposto, entre outros, os não residentes com ou sem personalidade jurídica, que não tenham sede nem direcção efectiva em território português e cujos rendimentos nele obtidos não estejam sujeitos a IRS.

O art.º 3.º do CIRC define a incidência objectiva deste imposto, pelo que estão sujeitos os rendimentos das diversas categorias de IRS, auferidos pelas entidades não residentes, que não tenham estabelecimento estável ou cujos rendimentos não sejam imputáveis ao estabelecimento estável.

Conforme dispõe o n.º 2 do art.º 4º do CIRC, as entidades que não tenham sede ou direcção efectiva em território português, como é o caso da "B... Ltda", estão sujeitas a IRC, quanto aos rendimentos nele obtidos.

Assim, importa saber se o rendimento se considera ou não obtido em território português.

Nos termos da al. d) do n.º 3 do art.º 4º do CIRC, consideram-se rendimentos derivados do exercício em território português, os provenientes da atividade de desportistas, sendo neste caso tributados a título de retenção na fonte.

A lei impõe assim à entidade pagadora dos rendimentos a obrigação de retenção na fonte, a título liberatório ou definitivo, no momento do pagamento - vide artº 88, n.º 1 al. f), n.º 3, al. b) e n.º5 do CIRC.

A taxa a aplicar, considerado o exercício de 2008 e a natureza dos serviços em causa, é de 25% - art.º 80 º, n.º 4 e art.º 88º n.º3 al. b) do CIRC, sendo a importância retida entregue ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foi deduzida (n.º 6 do art.º 88.º, na antiga redação).

Ao abrigo do disposto no art.º 90º-A do CIRC (na anterior redação), não existe obrigação de retenção na fonte relativamente aos rendimentos a que respeita o n.º 1 do art.88º do mesmo diploma, quando exista uma convenção destinada a eliminar a dupla tributação (C.D.T.) firmada entre o Estado Português e o Estado de residência da entidade beneficiária, que não atribua ao primeiro a competência para tributar os rendimentos.

Nestes casos a entidade pagadora está dispensada de efectuar a retenção na fonte do imposto.

Porém, no caso em apreço, uma vez que se trata de rendimentos da atividade de desportistas, a dispensa a que alude o art.º 90º-A do CIRC, não tem lugar, porquanto a Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação entre Portugal e o Brasil, segue o disposto no n.º 2 do art.º 17 do Modelo de Convenção da OCDE (doravante MCOCDE), atribuindo ao Estado da fonte competência para efetuar a tributação.

Ora, nos termos deste n.º2, o Estado onde o desportista exerce atividade, neste caso Portugal, está autorizado a proceder à tributação dos rendimentos, mesmo que não de forma exclusiva.

Embora não seja dada uma definição de "desportista", certo é que o termo acolhido pelo MCOCDE abrange tanto as modalidades em que os atletas participam isoladamente como aquelas em que a participação é feita em equipa.

Ora, por se tratar de rendimentos derivados da atividade de desportista, a dispensa de retenção a que alude o art.º 98º do CIRC, não se aplica, mesmo que exista uma Convenção destinada a evitar a dupla Tributação, quando esta siga o disposto no n.º2 do art.º 17a do MCOCDE - neste sentido vide a Circular n.º 18/2011 datada de 19 de maio.

In caso, e tal como referido no relatório inspetivo, a ora recorrente não comprovou ter efetuado a retenção na fonte, pelo que a mesma se encontrava em falta.

Finalmente acresce dizer que não poderia realizar-se a transferência para o estrangeiro de rendimentos sujeitos a IRC, obtidos em território português por entidade não residente, sem que se mostrasse pago ou assegurado o imposto que fosse devido (art.º 123º do Código do IRC)

Nestes termos, não será de acolher o argumento invocado pela recorrente, pelo que será de manter a correção efetuada pelos SIT.

QUANTO AOS DIREITOS DE IMAGEM - E... E G...:

Alega a recorrente que os atletas E... e G..., no pleno uso dos seus direitos de imagem, cederam tais direitos às sociedades designadas "D..." (sedeada na Irlanda) e "F... B.V." (sedeada na Holanda).

No que se refere ao atleta E..., afirma a A... que adquiriu em 1/7/2008, mediante um acordo celebrado com a dita sociedade irlandesa, os direitos de imagem do atleta, vindo a reconhecer como custo no exercício de 2008 o montante de €320.560,08.

No que respeita ao jogador G..., alega a recorrente que celebrou, em 17/7/2008, com a sociedade holandesa um "Agreement" através do qual adquiriu os direitos de imagem do atleta, tendo efetuado dois pagamentos que totalizaram €1.075.269,00.7

Defende assim a A..., que a AT concluiu, erradamente, pela conexão direta e indissociável dos direitos de imagem com o exercício da atividade desportiva, ao entender que os pagamentos pela cedência dos direitos se traduzem em rendimentos derivados do exercício em território português da atividade desportiva e como tal tributados de acordo com a al. d) do n.º 3 do art.º 4º do CIRC.

Mais alega a recorrente que a atividade desportiva daqueles profissionais de futebol é exercida pela sua intervenção nas competições de futebol, em que

participa a entidade empregadora, com a qual celebrou um contrato de trabalho desportivo, sendo que os pagamentos efetuados dizem respeito tão somente aos direitos de imagem dos jogadores.

Em causa está saber se os valores pagos por uma entidade residente (A...), as duas entidades não residentes em Portugal (com sede em territórios com um regime fiscal privilegiado), pela aquisição dos direitos de imagem dos atletas, com os quais celebrou um contrato de trabalho desportivo, devem ou não ser considerados rendimentos sujeitos a tributação através do mecanismo da retenção na fonte.

Conforme resulta dos autos, a A... celebrou com a sociedade D... Limited, entidade sediada na Irlanda, em 1/7/2008, um "Agreement" através do qual a primeira adquiriu, tendo em conta que o jogador veio a celebrar com ela um contrato de trabalho desportivo, o direito de imagem (sem qualquer limitação) do atleta.

Desse "Agreement", resulta que a recorrente pode usar e explorar direta e indiretamente os direitos ali referidos, principalmente no que concerne à imagem pública do jogador conexas com a prática do futebol.

O mesmo se aplica quanto ao "Agreement" celebrado com a sociedade "F... B. V.", tendo em conta a aquisição dos direitos de imagem do atleta G..., que veio a celebrar com a A... um contrato de trabalho desportivo em 17/7/2008 (Anexo 70 do relatório inspetivo)

Ora, relativamente as estas situações, verifica-se que atualmente são inúmeros os casos em que o praticante desportivo cede a terceiros o direito à exploração e utilização da sua imagem desportiva.

No entanto, ao celebrar um contrato de trabalho desportivo com uma determinada entidade, com a qual vem a ser também celebrada a cedência de exploração dos direitos de imagem, ambos os contratos acabam por estar interligados/conexionados.

Tal como se refere no relatório inspetivo, a fls. 139, "...um Clube/SAD, quando adquire os direitos de imagem dos jogadores do seu plantel, fá-lo, enquanto

direitos associados aos desportistas que contrata e à imagem, intrinsecamente derivada da sua actividade de desportiva. Estabelece-se, assim, uma conexão inequívoca entre a actividade desempenhada pelos jogadores e a potencial exploração dos seus direitos de imagem..."

Deste modo, porque os rendimentos pagos pela cedência de imagem estão conexicionados com o exercício da atividade desportiva, aqueles encontram-se sujeitos a tributação em sede de IRC, para efeitos do disposto na al. d) do n.º3 do art. 4º do CIRC.

Nos termos do art.º 10º da Lei n.º 28/98 de 26/06 ", o direito de imagem transmite-se implicitamente para o Clube/SAD com o/a qual o jogador celebrou um contrato de trabalho desportivo, passando aquele a deter e poder explorar o direito de imagem do jogador enquanto membro de uma equipa.

Assim, perante tais situações, tem sido entendimento da Administração Tributária, o qual veio a ser perfilhado na Circular nº 17/2011, do Gabinete do Diretor Geral, (que apesar de posterior aos factos aqui fazemos referência), que quando os direitos de imagem são detidos por uma entidade não residente e não desportiva, os montantes pagos pela sua aquisição consubstanciam rendimentos sujeitos a tributação, em sede de IRC, através do mecanismo da retenção na fonte, previsto no art.º 88º do CIRC, na redação em vigor à data dos factos.

"Quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva não residentes em território português, que os cede a uma Clube/SAD residente, com o qual o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo, os rendimentos obtidos por essa entidade com a cedência desses direitos encontram-se estritamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua actividade profissional e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo. Assim, esses rendimentos configuram «rendimentos derivados do exercício em território

português de actividade de (...) desportistas» e encontram-se sujeitos a IRC, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4º do CIRC.

E continua referindo que:

Os rendimentos obtidos por uma entidade, não desportiva, não residente, com a cedência do direito de imagem, estão sujeitos a retenção na fonte a título definitivo, à taxa de 25%, nos termos do n.º 4 do art.º 80º, conjugado com a al. b) do n.º 3 e n.º 5 do art.º 88º ambos do CIRC.

Deste modo, é nosso entendimento, salvo melhor opinião, que o caso em apreço tem ali pleno cabimento,

Os rendimentos pagos por um residente em Portugal (A...) a entidades não desportivas e não residentes (D... Limited e F... B.V.) pela aquisição dos direitos de imagem dos atletas, com os quais veio a ser celebrado um contrato de trabalho desportivo, encontram-se sujeitos a tributação, através do mecanismo da retenção na fonte, porquanto os direitos de imagem são diretamente conexos com os direitos inerentes ao contrato de trabalho

Logo, os valores pagos pela aquisição do direito de imagem deveriam ter sido objeto de retenção na fonte, a título definitivo, efetuada pela A..., entidade residente no Estado da fonte desses mesmos rendimentos, à taxa de 25%. - vide art.º 88, n.º 1 al. f), n.º 3, al. b) e n.º 6 do CIRC

Quanto à dispensa ou isenção de retenção a que alude o art.º 90º-A do CIRC, sempre se dirá que estas apenas ocorrem, relativamente aos rendimentos previstos no n.º 1 do art.º 88º daquele mesmo diploma, quando por força de uma Convenção, a competência para a tributação dos rendimentos auferidos por uma entidade não residente (sem sede ou direção efetiva em território português e sem estabelecimento estável aí situado) não seja atribuída ao Estado da fonte.

Ora, ambos os países em que se encontram sedeadas as sociedades D... e F..., Convenções destinadas a eliminar ou atenuar a dupla tributação.

Nos termos do n.º 2 do art.º 17º de tais Convenções, à luz do que acontece no artigo com o mesmo número da MCOCDE sobre o Rendimento e o

Património13, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente por desportistas, nessa qualidade, mas atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante onde é exercida a atividade, cabendo depois ao Estado da residência aplicar os mecanismos destinados a atenuar ou eliminar a dupla tributação.

Não obstante a existência de uma Convenção, estabelecendo esta que a tributação pode ser efetuada pelo Estado da fonte, não se aplica a dispensa a que alude o art.º 90º A do CIRC:

Ao abrigo do disposto nas Convenções celebradas entre Portugal e a Irlanda (no caso E.../D... Limited) e Portugal e a Holanda (no caso G... /F... B.V.), a entidade residente no Estado da fonte¹, in casu, a A..., deveria ter retido uma determinada importância sobre os rendimentos pagos a entidades não residentes, uma vez que a atividade foi exercida pelo atleta nesse mesmo Estado.

Tendo os SIT verificado que a recorrente não efetuou a respetiva retenção na fonte, tal como estava obrigada nos termos acima expostos, procederam aqueles à respetiva correção, que assim será de manter.

DOS PAGAMENTOS ÀS ENTIDADES H... SRL E J.... SRL

Em causa está o pagamento efetuado pela A... à H... SRL (residente na Holanda) e J... SRL (residente na Itália), pela participação das equipas do "I..." e do "J..." em jogos de futebol amigáveis disputados com a equipa da A..., que ocorreram em território nacional.

Alega a recorrente a incorreta aplicação do disposto na al. d) do n.º 3 do art.º 4º do CIRC por parte dos SIT, porquanto, tal normativo apenas diz respeito a rendimentos derivados da atividade exercida pessoalmente pelos desportistas, nessa qualidade, e não a rendimentos derivados da atividade desportiva.

Mais alega que a atividade praticada pelo clube desportivo é uma atividade desenvolvida, não de forma individual, mas coletiva, em equipa, e que os profissionais que compõem esta estão subordinados à orientação e supervisão

do clube, não tendo o seu rendimento qualquer conexão direta e indissociável com o exercício em território português da atividade de desportista.

Relativamente aos jogos amigáveis com as equipas supra identificadas, detetaram os SIT que a recorrente pagou em 4/8/2008, o montante de €90.000,00 à "H... SRL", relativamente à organização de uma partida de futebol, que ocorreu em território português entre a equipa da A... e o I... Rotterdam.

Mais verificaram que em 28/8/2008, a A... procedeu ao pagamento do montante de €480.000,00 à entidade "J... SRL", pela organização de um jogo amigável, disputado em território português entre o A1... e o K....

Importa assim saber se os rendimentos pagos pela recorrente àquelas duas entidades não residentes, sem estabelecimento estável em Portugal, se encontram ou não sujeitos a tributação para efeitos de IRC e em que termos.

Ao abrigo do disposto no art.º 4º, n.º 2 do CIRC, estão sujeitas a IRC, quanto aos rendimentos obtidos em território português, as pessoas coletivas que não tenham sede nem direção efetiva nesse território.

Consideram-se ali obtidos, para efeitos desse n.º 2, os rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas (al. d)).

Defende a A... que esta alínea pretende abranger apenas os rendimentos derivados da atividade exercida pessoalmente pelos desportistas, sendo que a atividade do clube é desenvolvida em equipa.

Ora, é nossa opinião tal argumento não poderá colher.

Desde logo, porque onde o legislador não distingue não cabe ao intérprete distinguir, pois a ser assim estar-se-ia a desvirtuar o sentido e alcance da lei e até a criar novas normas, totalmente divergentes das que estão em vigor e foram devidamente aprovadas.

Assim, os valores pagos às sociedades supra referidas encontram-se sujeitos a tributação efetuada através do mecanismo da retenção na fonte a título definitivo, nos termos do disposto no art.º 88º, n.º 1 al. f) do CIRC.

Não obstante a existência de Convenções para evitar a Dupla Tributação, assinadas entre Portugal e os Países Baixos e Portugal e a Itália, certo é que estas seguem o MCOCDE, que se encarrega da distribuição de competências referentes à tributação.

Nos termos do n.º 2 do artº 17º do MCOCDE, mais propriamente nos comentários ao artigo, o Estado onde o desportista exerceu a sua atividade enquanto tal, tem competência para tributar os rendimentos nele obtidos em virtude dessa atividade, ainda que atribuídos a outra entidade.

Acresce ainda que o MCOCDE, na sua introdução (ponto 21), refere que os rendimentos derivados da atividade do desportista exercida num determinado Estado, independentemente do rendimento ser pago ao próprio ou a outra pessoa, pode ser tributado sem qualquer limitação no Estado da fonte ou do situs.

Finalmente, importa ainda referir o disposto no art.º 123º do CIRC, que dispõe que as transferências para o estrangeiro de rendimentos obtidos em território português por entidades não residentes não poderão ser efetuadas sem o pagamento do respetivo imposto.

Pelo exposto, não colhem os argumentos da recorrente sendo de manter correção levada a cabo pelos SIT.

DA ILEGALIDADE DO ATO TRIBUTÁRIO POR VIOLAÇÃO DO DIREITO CONVENCIONAL

Defende a recorrente que as autoridades fiscais irlandesas, holandesas e italianas emitiram certificados de residência (RFI), no que respeita aos pagamentos efetuadas quer quanto à sociedade "B... Ltda", quer no que respeita aos direitos de imagem dos atletas E... e G..., não podendo a AT desconsiderar e existência de tais formulários.

Ressalvado sempre o devido respeito por diversa opinião, é nosso entendimento que não existiu por parte da AT qualquer violação do direito convencional.

A dispensa de retenção na fonte só opera nos casos em que a competência para a tributação NÃO seja atribuída ao Estado da fonte.

Tal como supra referido, quanto aos rendimentos derivados da atividade de desportistas, a dispensa de retenção não é aplicável, mesmo que exista uma Convenção celebrada entre Portugal e o país de residência da entidade não residente, quando tal Convenção siga o n.º 2 do art.º 17º do MCOCDE. (Circular 1118/2011)

Ora, nas situações em apreço, verificou-se que o Estado da fonte, in casu Portugal, de acordo com as Convenções celebradas com a Irlanda, Holanda e Itália, à luz do n.º 2 do art.º 17 do MCOCDE, detém sempre competência para efetuar a tributação, ainda que não de modo exclusivo.

Assim, não tem razão a recorrente quanto ao argumento invocado, sendo irrelevante a documentação a que alude a recorrente e não podendo ser assacada qualquer ilegalidade à liquidação.

- p) Em 18-02-2015, a Requerente apresentou o pedido de pronúncia arbitral que deu origem ao presente processo.

2.2. Factos não provados

- a) Não se provou que a B... Ltda tivesse recebido a quantia de € 174.125,00 que foi paga pela Requerente em 12-03-2008 agindo em nome e por conta do atleta C..., nem que este tenha recebido qualquer parte da quantia referida.
- b) Não se provou que a Requerente tivesse prestado garantia para suspender execução fiscal conexas com os factos dos autos.

2.3. Fundamentação da decisão da matéria de facto

Os factos dados como provados com base nos documentos juntos com o pedido de pronúncia arbitral e no processo administrativo, não havendo controvérsia sobre eles.

3. Matéria de direito

3.1. Questão da retenção relativa à aquisição de direitos de utilização desportiva do atleta C...

A A... efectuou um pagamento, no total de € 174.245,00, à entidade B... Ltda, residente no Brasil, a título de aquisição de "*direitos desportivos e financeiros*" relativos ao jogador C..., sem efectuar retenção na fonte de IRC.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a Requerente deveria ter efectuado retenção na fonte, no montante de € 43.561,25, pelo que incluiu este montante na liquidação impugnada, acrescido de juros compensatórios, pelas seguintes razões, em suma:

- nos termos da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, os direitos desportivos emergentes da celebração de um contrato de trabalho desportivo, não são mais do que os direitos de inscrição do jogador numa competição por parte da entidade empregadora desportiva, devidamente reconhecida pela entidade responsável na organização e supervisão do futebol profissional;
- o n.º 3 do artigo 7.º dos Estatutos da Federação Portuguesa de Futebol (FPF), dotada de utilidade pública desportiva, nos termos do Decreto-Lei n.º 144/93, de 26 de Abril, estabelece que o reconhecimento da qualidade de Clube implica a sua inscrição na Associação da sua área geográfica e, no âmbito da competição profissional, na Liga Portuguesa de Futebol Profissional;
- é depois desta tramitação que o Clube se pode declarar detentor de direitos desportivos, uma vez que se encontra em vigor, na sua plenitude, um contrato de

- trabalho desportivo em obediência às exigências legais e regulamentares, podendo utilizar o jogador nas competições em que participa;
- conclui-se então que, a existência de direitos desportivos só ocorre nos termos acima descritos, não sendo possível a outras entidades (v.g. empresas sem capacidade de disputar competições desportivas com uma equipa própria de jogadores) reclamarem a posse de direitos desportivos sobre jogadores;
 - por sua vez, não existindo direitos desportivos, pois o jogador não detinha em vigor um contrato de trabalho desportivo válido com uma entidade desportiva, também não se pode considerar que se constituam direitos económicos relativos a direitos desportivos, vulgo passe, detidos por uma entidade terceira não desportiva, uma vez que, estes pressupõem a existência, como suporte, de um contrato de trabalho desportivo, logicamente, com uma entidade desportiva;
 - por conseguinte, encontrando-se o jogador livre de qualquer contrato de trabalho desportivo, a quantia exigida por entidade terceira não desportiva, aquando da celebração do novo contrato, mais não é do que a contrapartida pela sua celebração que foi cedida pelo jogador, a uma terceira entidade;
 - assim, a B... Ltda, entidade não desportiva que participa na indústria do futebol profissional, quando invoca que "é dono e legítima possuidora da totalidade dos direitos desportivos" do jogador, mais não deterá do que o direito de exigir, em vez do jogador, uma remuneração pela celebração do novo contrato de trabalho desportivo;
 - no caso de o jogador se encontrar "livre", ou seja, sem contrato de trabalho desportivo em vigor, quando surge uma entidade não desportiva não residente a cobrar uma importância a um Clube/SAD residente que pretende celebrar um contrato de trabalho desportivo com o jogador, estes direitos económicos não têm na sua origem direitos desportivos, uma vez que inexistente contrato de trabalho desportivo (entendimento que veio a ser afirmado pelo Senhor Director-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira na Circular n.º 18, de 19-05-2011);
 - uma vez que à data da assinatura do contrato desportivo com a recorrente, o atleta C... não se encontrava vinculado a nenhum clube desportivo, isto é, encontrava-

- se "livre", o contrato assinado com a A... subsume-se na figura do prémio de assinatura, que o atleta poderia exigir para celebração de um novo contrato;
- assim, a quantia paga pela A... à "B... Uda" - entidade não residente e não desportiva - mais não é do que a contrapartida pela celebração desse mesmo contrato, através do qual o jogador lhe foi cedido que permite ao atleta, devidamente inscrito na respectiva liga, participar nas competições desportivas;
 - por isso, este rendimento encontra-se sujeito a tributação, nos termos da al. d) do n.º 3 do art. 4.º do CIRC, uma vez que se trata de um rendimento conexaso com o exercício em território português da actividade de desportistas.

A Requerente defende em suma:

- não existe qualquer norma de incidência que determine que na ausência de direitos económicos e/ou desportivos a importância auferida por entidades terceiras de um clube que pretenda celebrar um contrato de trabalho desportivo com o atleta em causa se presume derivada da actividade exercida pelo próprio atleta ou que implicitamente constitui um rendimento tributável na esfera desse mesmo atleta (pese embora este não aufera qualquer rendimento);
- na Circular n.º 18/2011 e no Relatório da Inspeção Tributária a Autoridade Tributária e Aduaneira impõe uma ficção, baseada numa presunção inilidível, que cria uma nova norma de incidência, pois, como se reconhece na Circular, não existem direitos desportivos;
- não se provou que a B... auferisse algum rendimento em nome e por conta do atleta em resultado da sua contratação;
- tendo o contrato sido realizado pela B... que promoveu a celebração do contrato de trabalho entre a Requerente e o atleta C... (tendo sido aquela entidade a apurar um rendimento), a única forma de o atleta ter auferido algum rendimento no âmbito da operação em apreço seria a eventual celebração de um acordo prévio com a B..., no qual se previsse que este entregaria o rendimento auferido ao

- atleta, o qual, se existisse, seria prévio à assinatura do contrato de trabalho desportivo com a Requerente, pelo que nunca poderia ser considerado como obtido em território português por falta de elemento de conexão, mas nada foi provado pelos serviços da AT a este respeito;
- estamos perante um ganho apurado pela B... em resultado de um investimento por si efectuado;
 - o rendimento obtido pela B... decorre do investimento por esta efectuado e das diligências realizadas em nome próprio, na defesa dos seus interesses, consistindo, precisamente, na diferença entre o custo de aquisição dos direitos do atleta e o seu valor de venda à Requerente, pelo que não estamos perante um rendimento obtido pelo atleta ou em conexão com a actividade deste enquanto desportista;
 - ou os serviços da AT logravam demonstrar que foi criada uma estrutura meramente artificial com o objectivo específico de alcançar uma vantagem fiscal, ao abrigo da norma geral anti-abuso, cuja aplicação, recorde-se, depende da instauração de um procedimento específico que não foi adoptado pelos serviços da AT, ou, cingindo-se aos factos subjacentes à operação em causa, reconhecem que não foi apurado qualquer rendimento derivado da actividade de desportistas e que, como tal, não se verifica a existência de um evento tributável em território português.

O artigo 4.º, n.º 2, do CIRC estabelece que *«as pessoas colectivas e outras entidades que não tenham sede nem direcção efectiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos»*.

A alínea d) do n.º 3 do mesmo artigo 4.º, na redacção introduzida pela Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro, estabelece que *«consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições (...) rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de profissionais de espectáculos ou desportistas»*.

Foi ao abrigo desta norma que a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que a quantia paga à B... estava sujeita a IRC e deveria ter sido efectuada retenção na fonte pela Requerente, nos termos do artigo 88.º, n.º 1, alínea f), do CIRC, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que estabelece que «*o IRC é objecto de retenção na fonte relativamente*» a «*rendimentos referidos na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º obtidos por entidades não residentes em território português, quando o devedor dos mesmos seja sujeito passivo de IRC ou quando os mesmos constituam encargo relativo à actividade empresarial ou profissional de sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade*».

Antes de mais, impõe-se esclarecer que, como defende a Requerente, é manifestamente inadmissível a criação de uma norma de incidência através de uma circular.

Na verdade, nos termos do artigo 68.º-A, n.º 1, da LGT, vinculam (unicamente) Administração Tributária, surgindo no âmbito do princípio da colaboração recíproca que compreende, designadamente, a publicação de orientações genéricas sobre a interpretação e a aplicação das normas tributárias [art. 59.º, n.º 3, alínea b) da LGT].

Deste modo, a Circular n.º 11/2008 não constitui fonte de direito fiscal, integrando antes o chamado «*direito circulatório*», composto por orientações genéricas dirigidas aos serviços da administração fiscal relativas à interpretação e aplicação das normas tributárias, mas que não vinculam os Tribunais nem os contribuintes.

À face do princípio da legalidade fiscal, proclamado no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, «*os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes*», pelo que não pode por via de uma orientação administrativa ser criada uma situação de incidência tributária.

Para além disso, no caso em apreço, a referida Circular apenas foi emitida em 2011, pelo que não poderia servir de suporte à definição da incidência do IRC quanto a factos ocorridos em 2008, pois, por força do disposto no n.º 3 do mesmo artigo 103.º da CRP a criação de situações de incidência tributária não pode ter natureza retroactiva.

Assim, a tributação em IRC, no caso em análise apenas seria viável se se provasse que a B... Ltda recebeu a quantia de € 174.125,00 que foi paga pela Requerente em 12-03-2008 agindo em nome e por conta do atleta C....

Mas, é manifesto que não se fez tal prova.

Na verdade, independentemente da admissibilidade legal ou não, à face da lei portuguesa e dos Estatutos da Federação Portuguesa de Futebol e de Liga Portuguesa de Futebol Profissional vigentes em 2008, de empresas diferentes de clubes desportivos serem titulares de direitos desportivos, o certo é que o único elemento de prova relativo à natureza do pagamento é o teor do contrato referido pelas Partes (o contrato não se encontra junto ao processo).

A Autoridade Tributária e Aduaneira reconheceu como pressuposto do acto impugnado que a quantia referida foi paga pela Requerente àquela empresa a título de aquisição de «*direitos desportivos e financeiros*» e aquela empresa invocou que «*é dono e legitima possuidora da totalidade dos direitos desportivos do jogador*» (páginas 135 e 136 do Relatório da Inspeção Tributária).

A eventual invalidade (à face da lei portuguesa ou estrangeira que seja aplicável) da aquisição pela B... Ltda dos direitos desportivos que invocou não é relevante para efeitos fiscais, pois «*a ineficácia dos negócios jurídicos não obsta à tributação, no momento em que esta deva legalmente ocorrer, caso já se tenham produzido os efeitos económicos pretendidos pelas partes*» (artigo 38.º, n.º 1, da LGT). Por isso, tendo ocorrido um pagamento efectuado pela Requerente àquela entidade a título de pagamento de «*aquisição de direitos desportivos e financeiros*», a transferência patrimonial a este título efectuada é a que releva para efeitos fiscais, se não se demonstra que a realidade é diferente.

Ora, não se apurou se e como a B... Ltda acedeu aos direitos que invocou, mas também não se fez qualquer prova de que a realidade económica seja diferente da que foi subjacente ao contrato. Designadamente, não há qualquer suporte factual para considerar provado que a quantia referida foi recebida por aquela empresa em nome e por conta do desportista C..., nem que este tenha recebido qualquer parte desta quantia, nem que (como afirma a Requerente), o rendimento obtido pela B... Ltda não decorra, «*do investimento por esta efectuado e das diligências realizadas em nome próprio, na defesa dos seus*

interesses, consistindo, precisamente, na diferença entre o custo de aquisição dos direitos do atleta e o seu valor de venda à Requerente».

Pelo contrário, o facto de a B... Ltda ter invocado a titularidade dos direitos desportivos do jogador indicia que terá adquirido esses direitos antes da celebração do contrato com a Requerente e o efeito da diferença entre o valor de aquisição e o valor pago pela Requerente verificou-se apenas na esfera jurídica daquela sociedade, antes de se ter produzido qualquer actividade desportiva do jogador em relação à Requerente.

De qualquer forma, é perfeitamente plausível que se trate de uma situação de investimento deste tipo, pelo que, independentemente da legalidade ou não da invocada aquisição de direitos desportivos pela B... Ltda, à face do direito nacional ou estrangeiro, este Tribunal não pode deixar de ficar na dúvida, no mínimo, sobre se a quantia paga se reporta ou não a contrapartida da actividade desportiva do referido jogador desenvolvida ao serviço da Requerente.

E, numa situação de dúvida fundada sobre a existência do facto tributário, impõe-se a anulação do acto de liquidação, por força do disposto no artigo 100.º, n.º 1, do CPPT.

Por isso, sendo o facto tributário que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou pressuposto da correcção efectuada em relação a esta situação constituído pela existência de rendimentos da B... Ltda derivados do exercício em território português da actividade do desportista C..., tem de se concluir que o acto impugnado, ao assentar nesse pressuposto que não se verifica, enferma de vício de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, que justifica a anulação do acto, na parte respectiva.

3.2. Questão dos pagamentos a não residentes relativos a direitos de imagem dos atletas E... e G...

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma correcção, no montante de € 34.097,50, correspondente à retenção na fonte que considerou em falta sobre o pagamento no montante de € 136.390,00, efectuado pela Requerente à D... Limited, sociedade não residente sem estabelecimento estável em Portugal, respeitante à cessão dos direitos de imagem do jogador E....

A Autoridade Tributária e Aduaneira efectuou uma outra correcção, no montante de € 268.817,25 relativa à retenção na fonte que considerou em falta sobre o pagamento no montante de € 537.634,50, efectuado pela Requerente à F... B.V., sociedade não residente sem estabelecimento estável em Portugal, respeitante à cessão dos direitos de imagem do jogador G....

Em ambos os casos, a Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu o seguinte, em suma:

- quando um jogador de futebol cede a uma terceira entidade não desportiva os benefícios da utilização do seu direito de imagem e esta, por sua vez, efectua a cedência da exploração desses direitos ao Clube/SAD com quem o jogador celebrou um contrato de trabalho, o objecto do contrato de cedência encontra-se interligado e reconduz-se aos seus direitos inerentes no contrato que celebrou enquanto futebolista, donde deriva a sua imagem;
- quando adquire os direitos de imagem dos jogadores do seu plantel, fá-lo, enquanto direitos associados aos desportistas que contrata e à imagem, intrinsecamente, derivada da sua actividade de desportistas, estabelecendo-se, assim, uma conexão, inequívoca, entre a actividade desempenhada pelos jogadores e a potencial exploração dos seus direitos de imagem, uma vez que, o Clube/SAD só adquire estes direitos de imagem enquanto os jogadores se mantêm ao seu serviço e a praticar uma actividade de desportista - a duração do contrato de cedência de direitos de imagem segue a do contrato de trabalho desportivo;
- por isso, em última instância, o que acaba por se transferir daquela terceira entidade não residente, serão os rendimentos que derivam da imagem que estes atletas detêm, enquanto jogadores que desempenham (ou vão desempenhar) a actividade de profissional de futebolistas em território português;
- por conseguinte, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva, os rendimentos auferidos pela cedência dos direitos de imagem destes jogadores, configuram, afinal, rendimentos derivados do exercício em território português da sua actividade enquanto desportistas, os

- quais, encontram-se sujeitos a IRC, face à disposição prevista na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC;
- a falta de retenção na fonte foi justificada pelo sujeito passivo com base na existência de uma convenção para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matérias de impostos sobre o rendimento e o capital, doravante CDT, com o país de residência da entidade beneficiária dos rendimentos, tendo apresentado para o efeito o Modelo RFI;
 - não obstante, as Convenções para Evitar a Dupla Tributação, celebradas entre a República Portuguesa e a Irlanda, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 29/94, de 9 de Fevereiro, e entre a República Portuguesa e os Países Baixos, aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 62/2000, de 12 de Julho, estatuem, nos n.ºs 2 dos seus artigos 17.º, relativos à tributação dos artistas e desportistas, que "...os rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas actividades".
 - por sua vez, nos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património, conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis;
 - e naquele Modelo de Convenção preconiza-se que os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos;
 - assim, relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, nestes casos a Irlanda e os Países Baixos, o Estado da

fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos;

- por conseguinte, estando prevista a tributação em território português, da matéria em apreço, nos termos da já mencionada alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, os rendimentos em causa não ficam dispensados da tributação no território nacional e, conseqüentemente, da retenção na fonte a título definitivo em sede de IRC;
- nestes termos, relativamente aos rendimentos em causa, ficou o sujeito passivo, enquanto substituto tributário, obrigado a fazer a entrega da quantia que deveria ter sido retida (cfr. n.º 5 do artigo 90-A.º do CIRC).

A Requerente defende, sobre estas correcções, em suma, o seguinte:

- a correcção promovida pelos serviços da AT assenta numa ficção criada pela própria AT que não possui qualquer assento na lei;
- os serviços da AT consideram os rendimentos pagos à D... e à F... B.V. como sendo decorrentes do exercício em território português da actividade dos desportistas referidos, para efeitos do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC;
- tal enquadramento assenta na alegada indissociabilidade entre o direito de imagem de um atleta e o exercício da actividade desportista, entendimento baseado pelo facto de os acordos celebrados entre a Requerente e a D... Limited e a F... B.V. ter a mesma duração dos respectivos contratos de trabalho desportivo daqueles jogadores;
- o direito de imagem consubstancia um direito de personalidade, que, para além de constituir um direito fundamental com protecção ao nível da Constituição da República Portuguesa, encontra igualmente previsão no artigo 79.º do Código Civil, estando protegida a sua utilização abusiva no artigo 483.º do mesmo diploma;

- enquanto direito de personalidade, o direito de imagem assume as características geralmente apontadas aos direitos desta natureza, nomeadamente a sua indisponibilidade e a intransmissibilidade;
- no que respeita à indisponibilidade, esta implica que não seja reconhecida ao sujeito activo de um direito de personalidade a faculdade de renúncia ou de disposição a favor de outrem da capacidade de gozo de tais direitos;
- assim, os direitos de personalidade não podem ser cedidos, alienados ou onerados a favor de outrem, dada a inseparabilidade do sujeito que os detém, pelo que qualquer negócio jurídico que assim o dispusesse seria contrário à ordem pública (neste sentido, vide artigo 280.º do Código Civil).
- não obstante, o Código Civil admite, em algumas circunstâncias específicas, limitações aos princípios supra, assentes, essencialmente, no consentimento do sujeito activo de tais direitos;
- neste contexto, dispõe o n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho (a qual estabelece o regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo e do contrato de formação desportiva), que "todo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos";
- por seu turno, o n.º 2 do referido preceito normativo ressalva que o direito de uso de imagem do colectivo dos praticantes, "poderá ser objecto de regulamentação em sede de contratação colectiva";
- dos preceitos citados ressalta a distinção entre o direito do uso de imagem a título individual e o colectivo, bem como o facto de o último poder ser alvo de regulamentação do âmbito do contrato de trabalho;
- as referidas disposições normativas encontram-se igualmente vertidas no Contrato de Trabalho Colectivo estabelecido entre o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol e a Liga de Futebol Profissional, cujo n.º 2 do artigo 38.º dispõe que "*O direito ao uso e exploração da imagem do jogador compete ao próprio no*

plano meramente individual, podendo este ceder esse direito ao clube ao serviço do qual se encontra durante a vidência do respectivo contrato";

- a gestão do direito à imagem pode passar pela sua exploração comercial, sendo um dos meios mais utilizados para essa exploração o contrato de patrocínio, um contrato de prestação de serviços publicitários, como forma de publicitar produtos e serviços, aproveitando-se a notoriedade de pessoas para promover bens, actividades ou serviços, para atingir com maior abrangência e mais rapidamente o universo de potenciais consumidores;
- tratando-se de um direito de personalidade, o direito à imagem apenas pode ser cedido (com limitações) pelo próprio titular, cabendo-lhe igualmente o direito de o gerir, nada impedindo que o jogador consinta que uma entidade terceira proceda à exploração comercial do seu direito de imagem, não implicando este acordo, como vimos, a alienação ou cedência dos direitos por impossibilidade do objecto negocial;
- por outro lado, em face das normas citadas, a cedência da exploração do direito de imagem surge como uma possibilidade e não como uma inevitabilidade em resultado da celebração de um contrato desportivo;
- os jogadores E... e G..., no pleno uso dos respectivos direitos de imagem, cederam a exploração comercial dos mesmos à D... e à F... B.V.
- por seu turno, a Requerente adquiriu o direito à exploração comercial do direito de imagem dos jogadores referidos àquelas entidades;
- de um ponto de vista dos usos comerciais, a Requerente tem um interesse legítimo na gestão do direito de imagem de um atleta com o qual celebre um contrato de trabalho e pelo período de duração do mesmo;
- a própria Requerente tem uma imagem a assegurar junto do público em geral, sendo que se encontra igualmente obrigada a respeitar acordos de patrocínio já celebrados com outras entidades (a título de exemplo, seria, no mínimo, embaraçoso que, sendo a actividade da Requerente patrocinada por uma determinada marca de bebidas, um atleta com contrato de trabalho com a

- Requerente promovesse, de algum modo, outra marca de bebidas directamente concorrente);
- deste modo, não se verifica a existência de um nexo de causalidade imediato e inevitável entre a celebração de os contratos de trabalho desportivo e a gestão dos direitos de imagem dos atletas em causa, podendo estes, opcionalmente, ceder a exploração comercial dos seus direitos de imagem a terceiros;
 - opcionalmente também, a entidade com a qual é celebrado o contrato de trabalho pode adquirir tais direitos (como fez a Requerente);
 - a exploração do direito de imagem de um atleta não é, portanto, indissociável do contrato de trabalho desportivo e muito menos se transmite "implicitamente" pela celebração de um contrato de trabalho desportivo, como afirma a AT;
 - o direito à exploração comercial dos direitos de imagem não constitui uma componente indissociável do contrato de trabalho desportivo, já que, se assim fosse, não seria necessário celebrar um contrato autónomo para este efeito;
 - a actividade desportiva dos profissionais de futebol é exercida pela sua intervenção nas competições de futebol profissional, em que participa a entidade empregadora com a qual celebraram um contrato de trabalho desportivo, sendo remunerados para o efeito de acordo com as cláusulas dos contratos de trabalho, e no qual não foram cedidos os direitos de imagem;
 - neste sentido, importa igualmente fazer referência ao disposto nos Comentários ao artigo 17.º da Convenção Modelo, segundo os quais *"além dos direitos obtidos a título das manifestações em que participam directamente, os artistas e desportistas auferem muitas vezes rendimentos sob a forma de royalties, direitos publicitários ou de patrocínio. Em regra, são aplicáveis outros artigos sempre que não exista uma relação directa entre os rendimentos e um espectáculo público dado pelo artista ou pelo desportista no país em causa (...). Os rendimentos do mesmo tipo que não podem ser imputados a essas manifestações ou espectáculos relevam das regras normais do Artigo 7.º ou do Artigo 35.º-, constante o caso"*;

- deste modo, não pode a AT partir simplesmente do pressuposto de que, como regra geral, os direitos de imagem são "intrinsecamente" derivados da actividade de desportistas, sem determinar tal conexão directa no caso concreto, até porque, a verificar-se tal conexão, verificar-se-ia então a incidência de IRC;
- a AT firmou este entendimento através da Circular n.º 17/2011, de 19 de Maio, criando uma presunção inilidível que não encontra previsão legal;
- ainda que de um ponto de vista teórico se pudesse admitir tal entendimento enquanto norma anti-abuso, certo é que o mesmo não encontra previsão legal;
- tal procedimento é inaceitável à luz dos mais basilares princípios de Direito, nomeadamente do princípio da ilegalidade, porquanto a AT se encontra a criar, através de Circular, uma norma de incidência que consiste numa presunção inilidível;
- os rendimentos em causa não são enquadráveis na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, na medida em que o mesmo não resulta directa e indissociavelmente do exercício da actividade desportiva dos jogadores.

No presente processo, a Autoridade Tributária e Aduaneira reafirma a tese defendida no Relatório da Inspecção Tributária.

A questão colocada foi apreciada recentemente em acórdão proferido no processo arbitral n.º 501/2014-T, em termos que aqui se seguem de perto.

A origem ou fonte dos rendimentos obtidos pelas empresas D..... e a F... B.V. está na alienação de direitos de imagem anteriormente adquiridos aos seus titulares e, em última análise, na rentabilização de investimentos que anteriormente fizeram na aquisição desses direitos.

As relações jurídicas estabelecidas entre cada um dos jogadores de futebol e a respectiva entidade que lhe adquiriu o direito de explorar comercialmente a sua imagem esgotou-se com a entrega desse direito, do direito a esse direito, e com o pagamento do preço que as adquirentes certamente terão pago a cada um dos jogadores.

As relações jurídicas comerciais que se estabeleceram entre estas empresas e a Requerente são distintas das relações dessas empresas com os jogadores referidos e nada e

confundem com as relações laborais desportivas que se geraram entre cada um dos jogadores e a Requerente com base nos respectivos contratos de trabalho desportivo.

E nem sequer se demonstrou que a D... Limited ou a F... B.V. tivessem tido qualquer intervenção positiva ou negativa relativamente à celebração dos contratos de trabalho desportivo celebrados entre a A... e os jogadores de que detinham o direito à imagem.

Mesmo depois da celebração dos contratos de trabalho desportivo entre a Requerente e cada um dos jogadores em causa, nada impedia que as entidades não residentes que antes lhe tinham adquirido o direito a explorar comercialmente o seu direito de imagem continuassem com essa titularidade, não os cedendo à Requerente, o que não afectaria os referidos contratos de trabalho desportivo.

Por outro lado, nenhum desses jogadores teve ou teria que ter qualquer intervenção nos contratos celebrados entre a A... e cada um das entidades que lhe cedeu o direito a explorar comercial dos mesmos jogadores.

Assim, cada uma das entidades que cederam à Requerente o direito de explorar comercialmente a imagem dos jogadores comportou-se como um investidor, quer ao adquirir esse direito a cada um dos jogadores quer, depois, a alienar esse direito. Foram investidores que se comportaram como tal ao investir na aquisição prévia de direitos de natureza comercial de jogadores e, tenham ou não feito bons negócios com o anterior e com o futuro titular desse direito, ganhando mais ou ganhando menos, a verdade é que os seus ganhos advieram de um investimento, foram ganhos resultantes de uma actividade empresarial e não de uma actividade desportiva.

As normas que no direito tributário interno e também no direito tributário convencional tipificam a incidência dos rendimentos artísticos e desportivos e as regras de territorialidade que lhe são aplicáveis terão que ser interpretadas no sentido em que só os rendimentos que efectivamente sejam qualificáveis como contrapartida pelo exercício dessas actividades é que serão abrangidos pelo regime tributário específico aí previsto.

Embora o CIRC não defina o conceito de «rendimentos derivados de actividades de desportistas», o teor da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, ao sujeitar a IRC os «rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de

profissionais de espectáculos ou desportistas», aponta no sentido de se pretender aludir a rendimentos derivados do ***exercício de uma actividade em território português***.

Nos termos do artigo 10.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, que estabeleceu o regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, «*todo o praticante desportivo profissional tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use ilicitamente para exploração comercial ou para outros fins económicos*», mas este direito é um direito de personalidade inerente à qualidade de cidadão (artigos 26.º da Constituição da República Portuguesa e 79.º do Código Civil) que nem está necessariamente conexionado com o «***exercício em território português***» de uma actividade desportiva, que é pressuposto da aplicação daquela norma do CIRC.

Por isso, os rendimentos provenientes da disposição do direito de imagem não são proporcionados pelo próprio exercício da actividade desportiva em território português, mas por um acto jurídico de disposição limitada de um direito de personalidade, que o desportista pode praticar ou não apesar exercer actividade desportiva em território português. Isto é, o exercício da actividade desportiva em território português não proporciona quaisquer rendimentos a título de direitos de imagem, só os podendo obter o desportista se praticar um acto (autónimo em relação ao exercício daquela actividade) de disposição destes direitos, o que revela que os rendimentos correspondentes advêm deste acto de disposição e não do exercício da actividade desportiva.

Da mesma forma, mas ainda mais explicitamente, o teor dos n.ºs 2 dos artigos 17.º das Convenção entre a República Portuguesa e a Irlanda e entre a República Portuguesa e os Países Baixos, para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento, aprovadas pelas Resoluções da Assembleia da República n.ºs 29/94, de 24 de Junho, e 62/2000 de 12 de Julho, respectivamente, fazem referência aos «***rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade***», o que não permite enquadrar na sua previsão os rendimentos obtidos por desportistas com a cedência de utilização dos direitos de imagem, pois estes não derivam de qualquer **actividade exercida** por aqueles **na qualidade de desportistas**, mas sim da prática de actos jurídicos de disposição de direitos de personalidade, que a todos são

reconhecidos, independentemente da sua qualidade, e podem ser praticados por qualquer pessoa. Assim, os rendimentos derivados da cedência de direitos de imagem de desportistas estão fora da possibilidade de tributação no Estado em que são exercidas das actividades que se prevê nos artigos 27.º, n.º 2, daquelas Convenções.

Por outro lado, no caso em apreço os contratos de cedência dos direitos de imagem e os contratos de trabalho desportivo foram celebrados pelos jogadores com entidades diferentes (os primeiros com as referidas empresas não residentes, os segundos com a Requerente), pelo que não é viável um tratamento unitário dos dois contratos que cada um dos jogadores celebrou com se fossem um único contrato de trabalho desportivo, por via da figura da coligação de contratos, assente em relação de dependência, como implicitamente propugna a Autoridade Tributária e Aduaneira na referida Circular n.º 1118/2011 (⁴).

Assim, tem de se concluir que os rendimentos auferidos pelas empresas D... Limited ou a F... B.V. não são enquadráveis nos n.ºs 2 dos artigos 17.º das referidas Convenções, o que se reconduz a que devam ser considerados rendimentos empresariais dessas empresas, tributáveis nos respectivos Estados onde estão sedeadas, de harmonia com o disposto nos artigos 7.º das mesmas Convenções, que estabelecem que *«os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua actividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a actividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável»*.

Pelo exposto, as correcções efectuadas pela Autoridade Tributária e Aduaneira relativamente aos pagamentos efectuados às empresas D... Limited ou a F.... B.V., referentes à utilização dos direitos de imagem dos jogadores E... e G... enfermam de vício de violação de lei, pelo que se justifica a anulação do acto impugnado, na parte respectiva.

⁴ Sobre a coligação de contratos, pode ver-se ANTUNES VARELA, *Das Obrigações em Geral*, volume I, 10.ª edição, páginas 281-285.

Fazendo aplicação desta figura jurídica a uma situação em que foram celebrados concomitantemente um contrato de trabalho e um contrato de cessão de direitos de imagem, pode ver-se o acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12-09-2007, processo n.º 06S4107.

3.3. Questão dos pagamentos a não residentes relativos à realização de jogos de futebol amigáveis

No ano de 2008, a Requerente efectuou um pagamento no montante de €90.000,00, à entidade H... S.R.L, e um pagamento no montante de €480.000,00, à entidade J... S.R.L., relativos, respectivamente, a participação das equipas do I... Rotterdam e K... em jogos de futebol amigáveis.

Aquelas entidades estão sediadas na Holanda e em Itália, respectivamente, e nenhuma tem estabelecimento estável em Portugal.

A Autoridade Tributária e Aduaneira entendeu que os pagamentos referidos estavam sujeitos a retenção na fonte, nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, por se deverem considerar *«provenientes de rendimentos derivados do exercício em território português da actividade de desportistas»*.

Entendeu a Autoridade Tributária e Aduaneira, em suma:

- os pagamentos referidos decorrem da actividade praticada pelas equipas de futebol em espectáculos desportivos ocorridos em território nacional, pelo que os rendimentos auferidos pela H... S.R.L. e pela J... S.R.L. são considerados obtidos em território português, dada a sua conexão directa e indissociável com o exercício da actividade desportiva da equipa titular do direito, por força do disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC;
- dos Comentários ao n.º 2 do artigo 17.º do Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, em matéria de Impostos sobre o Rendimento e o Património conclui-se que o Estado onde são exercidas as actividades de desportista, fica autorizado a tributar os rendimentos obtidos dessas actividades e atribuídos a uma outra pessoa, independentemente das outras disposições da Convenção que seriam de outro modo aplicáveis;
- os rendimentos derivados da actividade de artista ou desportista exercidos num Estado, independentemente desse rendimento reverter para o artista ou desportista ou para outra pessoa, podem ser tributados, sem qualquer limitação, por esse Estado de origem dos rendimentos;.

-
- relativamente a estes rendimentos derivados da actividade de desportista, mesmo existindo uma CDT celebrada com o país de residência da entidade não residente beneficiária, o Estado da fonte dos rendimentos fica habilitado a exercer os seus direitos de tributação sobre as importâncias atribuídas a entidades interpostas entre a entidade desportista e o Clube/SAD pagador dos rendimentos.

A Requerente entende, sem summa, o seguinte:

- os rendimentos referidos decorrem de actividades económicas, de natureza comercial, levadas a cabo por empresas que se dedicam à prestação de serviços de apoio à organização de eventos desportivos, não sendo rendimentos de desportistas;
- a intenção do legislador fiscal não foi sujeitar a tributação em Portugal os rendimentos derivados do exercício da actividade desportiva, mas, tão-só, os rendimentos derivados da actividade exercida pessoalmente pelos desportistas, nessa qualidade, e os profissionais que constituem a equipa estão subordinados à orientação e supervisão da sociedade anónima desportiva, sendo trabalhadores por conta de outrem e como tal remunerados;
- nem as empresas referidas têm natureza de sociedade anónima desportiva nem os desportistas das equipas em causa tiveram, em momento algum, um vínculo laboral com esta sociedade;
- o rendimento daquelas empresas advém da contraprestação devida pelos serviços prestados no âmbito da organização de eventos desportivos;
- os n.ºs 2 dos artigos 17.º das Convenções Entre a República Portuguesa e os Países Baixos e a República Italiana Para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos Sobre o Rendimento serão aplicáveis aos "rendimentos obtidos por uma sociedade de promoção de artistas ou desportistas", ou quando uma sociedade de gestão auferir rendimentos pela vinda de um grupo de desportistas (destituído de personalidade jurídica) ou, ainda,

quando os rendimentos são auferidos pela equipa e não por cada jogador individualmente;

- os rendimentos em causa deverão ser enquadrados no artigo 7.º das referidas Convenções, sendo tributados nos Estados da sede daquelas empresas.

No já referido processo arbitral n.º 501/2014-T foi apreciada questão semelhante às que se colocam em relação aos pagamentos referentes a jogos de futebol, em termos que aqui se subscrevem, no essencial.

Refere-se nesse acórdão, além do mais, o seguinte:

Quanto à Convenção Modelo da OCDE, os “Comentários ao Artigo 17.º relativo à tributação dos Artistas e Desportistas” apontam no mesmo sentido ao referir que “o n.º 1 se aplica ao rendimento obtido, direta ou indiretamente, a título individual, por artistas ou desportistas”, embora este artigo admita que a atividade de desportista possa ser exercida por uma entidade em que o desportista se encontra integrado podendo o Estado da fonte tributar as remunerações pagas a tais entidades em nome do indivíduo (vd. parágrafo 8 dos comentários ao artigo 17.º).

Esta posição é partilhada por outra doutrina, como, por exemplo, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, in “Convenções Sobre Dupla Tributação” página 247, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 179, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa 1998, observando, em anotações ao artigo 17.º da Convenção Modelo OCDE, que este preceito “menciona as atividades pessoais do artista ou desportista pelo que só pode aplicar-se a indivíduos e não a pessoas coletivas”.

Esta autora observa ainda que o regime do artigo 17.º, parágrafos 1 e 2, do Modelo OCDE coincide como regime do direito interno português ao observar que face ao artigo 4.º, n.ºs 2 e 3, alínea d) do CIRC, numa situação em que o rendimento em Portugal seja “auferido por uma pessoa coletiva sem estabelecimento estável em território português e seja feita a prova de que os profissionais de espetáculo ou desportistas em causa não a controlam direta ou indiretamente, neste caso, não haverá tributação em Portugal”.

Alberto Xavier assinala também alguns aspetos importantes sobre o enquadramento dos rendimentos relativos à atividade artística e desportiva (Ibidem, páginas 641 e seguintes).

Assim, depois de também manifestar a opinião que estas atividades têm a ver com o exercício individual por parte de artistas e desportistas, assinala que a “heterogeneidade e multiplicidade dos tipos de remuneração dos artistas envolvem complexos problemas de qualificação. Assim, por exemplo, não são qualificáveis como remuneração de artistas ou desportistas, a remuneração do empresário, as royalties de propriedade intelectual, os fees de propaganda e patrocínio não diretamente relacionados com o espetáculo, bem como os pagamentos por cancelamentos do mesmo, enquadráveis nos artigos 7.º ou 15.º do Modelo OCDE”.

De seguida este autor, a propósito da tributação de artistas e desportistas que atuam integrados em orquestras ou equipas remete para os Comentários ao artigo 17.º, § 8.º, da Convenção Modelo OCDE, em que se consigna que “o número 1 se aplica ao rendimento obtido, direta ou indiretamente, a título individual, por um artista ou desportista. Em certos casos a remuneração não é paga diretamente ao executante ao seu agente. Assim, um músico de orquestra pode receber um salário em lugar de receber um cachet; o Estado Contratante onde se realiza um concerto tem o direito de tributar, nos termos do número 1, a parte do salário do músico correspondente ao referido concerto. De igual modo quando um artista ou desportista é empregado, por exemplo, por uma sociedade unipessoal, o Estado onde a atividade é exercida pode tributar uma fração adequada de qualquer remuneração paga ao indivíduo em causa. Além disso sempre que a legislação do país permitir abstrair dessas entidades e tratar os rendimentos como revertendo diretamente para o indivíduo, o número 1 permite que o Estado onde se realizou o espetáculo tribute o rendimento recebido pela entidade em nome do indivíduo, relativamente a esse espetáculo, ainda que esse rendimento não lhe seja efetivamente pago sob a forma de remuneração”.

Com base nestes Comentários, Alberto Xavier aborda os casos em que a remuneração é auferida por uma entidade coletiva, tal como uma orquestra, uma

equipa ou clube, do qual o artista ou desportista recebe um salário, independentemente de cada espetáculo separado. Em tais casos, o Estado em que a atividade foi exercida poderá tributar a proporção do salário correspondente a cada exibição, acrescentando que nas “Convenções com Itália e Moçambique preveem, no parágrafo 2 do artigo 17.º que os rendimentos de atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a outras pessoas, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas as atividades em causa” (Ibidem pagina 642).

Nos casos em apreço, não constando dos autos que, além dos pagamentos referidos, tenham sido efectuados outros pagamentos às empresas H... S.R.L. e J... S.R.L. conexcionados com os jogos de futebol entre a A... e o I... Rotterdam e o K..., tem de se concluir que a Autoridade Tributária e Aduaneira considerou integralmente tributáveis em Portugal as quantias pagas pela Requerente àquelas empresas.

Os pagamentos foram efectuados a entidades jurídicas e empresariais autónomas dos jogadores.

Não se tratou, pois, de espectáculos desportivos em que um conjunto de jogadores tivessem vindo actuar a título pessoal, como se exige no artigo 17.º das Convenções referidas, integrados em clubes que tivessem recebido a remuneração destinada a esses mesmos jogadores pela sua actuação.

O que os autos apresentam é a actuação de entidades empresariais, cujas marcas são dominantes e absorvem a notoriedade dos jogadores que integram as equipas, que vieram participar em espectáculos desportivos nessa qualidade e que foram remuneradas como tal, sem sequer ter sido requerida qualquer discriminação desse pagamento para distinguir a parte destinada à remuneração dos próprios desportistas e a parte destinada à entidade empresarial propriamente dita.

Não esteve, pois, em causa, em qualquer dos casos, a vinda de um conjunto de desportistas organizados em pessoa colectiva, em clube ou em equipa, que, por seu lado, representasse os interesses dos desportistas e fosse remunerada como tal. Como escreve Maria Margarida Cordeiro Mesquita, no caso em apreço não deverá haver lugar a

tributação em Portugal porque não foi feita prova que os desportistas que integravam a equipa a controlavam directa ou indirectamente (Ibidem, pagina 249).

Assim, conclui-se que as quantias pagas às empresas H... S.R.L. e J... S.R.L. conexas com os jogos de futebol entre a A... e o I... Rotterdam e o K... não se enquadram na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC, conjugado com o artigo 17.º da Convenção celebrada entre Portugal os Países Baixos e o artigo 17.º da Convenção celebrada entre Portugal e a Itália, como rendimentos derivados de actividades exercidas a título pessoal por desportistas, pelo que esses rendimentos não estão sujeitos a tributação com os fundamentos invocados pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

Consequentemente, também quanto a estes pagamentos, o acto de liquidação impugnado enferma de vício de violação de lei, que justifica a sua anulação.

4. Indemnização por garantia indevida

A Requerente formula pedido de *«atribuição de indemnização por prestação de garantia indevida»*.

Não se provou que tivesse sido instaurada execução fiscal para cobrança da quantia liquidada nem que o Requerente tivesse prestado qualquer garantia.

O processo arbitral é meio adequado para o reconhecimento do direito a indemnização por garantia indevidamente prestada, pois é aplicável subsidiariamente o artigo 171.º do CPPT, por força do disposto no artigo 29.º, n.º 1, alínea c), do RJAT.

Porém, o que se estabelece naquele artigo 171.º é que «a indemnização em caso de garantia bancária ou equivalente indevidamente prestada será requerida no processo em que seja controvertida a legalidade da dívida exequenda».

Por isso, só quando a garantia é «prestada» é que poderá ser requerido o direito à indemnização, podendo essa prestação ocorrer na própria pendência do processo, situação em que constituirá facto superveniente, invocável nos termos do n.º 2 do artigo 171.º do CPPT.

Aliás, é essa a solução que se compagina com o papel dos tribunais, como serviço de justiça, pois a sua função é resolver litígios concretos existentes e não meramente hipotéticos ou abstractos. Por isso, se for pedido o reconhecimento do direito a indemnização antes da prestação da garantia, o pedido deverá improceder, sem prejuízo de poder ser formulado esse pedido na pendência do processo, se a prestação da garantia entretanto ocorrer, pois, neste caso, estar-se-á perante um fundamento superveniente, invocável no prazo de 30 dias previsto no n.º 2 do art. 171.º do CPPT.

Assim, não sendo alegado e provado que foi prestada garantia, tem de ser julgado improcedente o pedido de reconhecimento do direito a indemnização, sem prejuízo de esse direito poder vir a ser reconhecido inclusivamente em execução de julgado, caso tal prestação ocorra.

4. Decisão

De harmonia com o exposto, acordam neste Tribunal Arbitral em:

- a) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a declaração de ilegalidade da demonstração de liquidação de retenções na fonte de imposto sobre o rendimento n.º 2010 ..., de 31-12-2010, relativa ao exercício de 2008, no que concerne às seguintes quantias:
- de € 43.561,25 relativa ao pagamento respeitante à utilização desportiva do atleta C...;
 - de € 34.097,50 relativa ao pagamento respeitante aos direitos de imagem do atleta E...;
 - de € 268.817,25 relativa ao pagamento respeitante aos direitos de imagem do atleta G...;
 - de € 22.500,00 relativa ao pagamento efectuado à H...ents S.R.L.;
 - de € 120.000,00 relativa ao pagamento efectuado à J... S.R.L.;

- b) Julgar procedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a declaração de ilegalidade das liquidações de juros compensatórios respeitantes à falta de retenção na fonte daquelas quantias;
- c) Julgar improcedente o pedido de pronúncia arbitral na parte em que é pedida a indemnização por garantia, absolvendo a Autoridade Tributária e Aduaneira do pedido nesta parte.

5. Valor do processo

Uma vez que a Requerente não impugnou a liquidação referida quanto à totalidade das retenções na fonte que se entenderam devidas, o valor do processo corresponderá apenas ao valor das quantias que são objecto de controvérsia, que é de € 488.976,00 de IRC e € 43.413,34 de juros compensatórios.

Assim, de harmonia com o disposto no artigo 306.º, n.º 2, do CPC de 2013, no artigo 97.º-A, n.º 1, alínea a), do CPPT e no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária fixa-se ao processo o valor de **€ 532.389,34**.

Lisboa, 16 de Setembro de 2015

Os Árbitros

(Jorge Manuel Lopes de Sousa)

(Tomás Castro Tavares)

(José Rodrigo de Castro)

