

**CAAD: Arbitragem Tributária**

**Processo n.º: 597/2017-T**

**Tema: IRC - aquisição de direitos de imagem e de direitos económicos de desportistas – retenção na fonte - Convenções sobre Dupla Tributação.**

## **DECISÃO ARBITRAL**

Os árbitros Carlos Alberto Fernandes Cadilha, Rui Duarte Morais e Américo Brás Carlos acordam no seguinte:

### **I - RELATÓRIO**

#### **A) Constituição do tribunal arbitral e tramitação do processo**

A..., NIF..., com sede no ... - ..., ..., ..., ... (doravante A... ou Requerente), veio, nos termos legais, apresentar pedido de pronúncia arbitral, sendo Requerida a Autoridade Tributária e Aduaneira.

A Requerente designou como Árbitro o Prof. Doutor Rui Duarte Morais.

O dirigente máximo da Administração Tributária designou como Árbitro o Prof. Doutor Américo Brás Carlos.

Os Árbitros designados pelas Partes acordaram em designar o Conselheiro Carlos Alberto Fernandes Cadilha como árbitro presidente.

O Tribunal Arbitral Coletivo ficou constituído em 20/02/2018.

A Autoridade Tributária e Aduaneira apresentou, atempadamente, resposta.

Em 11/05/2018, foi realizada a reunião a que se refere o artigo 18.º do RJAT, tendo o conhecimento da exceção de caso julgado, invocada pela Requerente, sido relegado para a decisão final.

Foi ainda, sem oposição da Requerida, ordenada a junção aos autos da gravação da prova testemunhal produzida no processo 346/2016-T. Na mesma data foram, ainda, inquiridas as testemunhas indicadas pela Requerente, cujos depoimentos foram gravados.

As Partes apresentaram alegações escritas.

### **B) Pedidos de pronúncia arbitral**

B.1) O pedido principal é o de anulação da liquidação nº 2016..., relativa ao ano de 2013, referente a retenções na fonte de IRC, num valor total de € 302.767,76, sendo € 266.183,16 de imposto e o remanescente de juros compensatórios, a qual teve a sua origem em correções promovidas pela Inspeção Tributária da Direção de Finanças de ... ao abrigo da ordem de serviço OI2016... .

A Requerente havia apresentado, oportunamente, reclamação graciosa, pedindo a anulação de tal liquidação, a qual foi expressamente indeferida por despacho de 04/10/2017.

A Requerente começa por alegar a verificação da exceção de caso julgado.

Depois, imputa a tal liquidação os vícios de: a) errónea apreensão dos factos e incorreta subsunção ao direito aplicável; b) violação dos artigos 4.º, mais especificamente do seu n.º 3, alínea d), 94.º, 87.º, do CIRC; c) violação dos artigos 13.º, 17.º e 22.º das Convenções de Dupla Tributação celebradas entre Portugal e o Brasil e entre Portugal e o Reino Unido; d) ilegalidades da Circular nº 18/2011, da DGI; e) violação dos artigos 35.º e 38.º, n.º 1, da LGT e do art. 100.º do CPPT, pelo que peticona, para além da anulação da liquidação, também, a anulação do ato de indeferimento da reclamação graciosa.

B.2) Pede a Requerente, a título subsidiário (caso o pedido principal não proceda), a anulação da liquidação de juros compensatórios, por entender que estes só são exigíveis se à omissão ou atraso no pagamento do imposto devido se associar um juízo de censura ou de culpa ao contribuinte nessa conduta, sendo que ela atuou com base numa interpretação plausível da lei.

B.3) Pede, ainda, em caso de procedência do pedido principal, a condenação da AT no pagamento de indemnização pela garantia por si indevidamente prestada.

A questão principal a decidir é, pois, a da existência da obrigação da Requerente proceder à retenção na fonte e entrega nos cofres do Estado do IRC antes referida (B.1).

### **C) A Fundamentação da liquidação impugnada**

#### **C1) Relativamente aos direitos de imagem**

Na fundamentação de direito da liquidação impugnada, no tocante aos *direitos de imagem*, os principais argumentos invocados pela AT são os seguintes:

- Quando os direitos de imagem de um jogador são detidos por uma entidade não desportiva e esta os cede a um Clube/SAD, 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 estreitamente relacionados com os direitos inerentes ao contrato de trabalho desportivo celebrado pelo jogador, porque derivam da imagem deste no exercício da sua atividade profissional e apenas subsistem enquanto durar o contrato de trabalho desportivo.

- Existe, assim, uma conexão, inequívoca, entre a atividade desempenhada pelos jogadores e a potencial exploração dos seus direitos de imagem, uma vez que o clube ou SAD só adquire estes direitos de imagem enquanto os jogadores se mantêm ao seu serviço e a praticar uma atividade 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 atividade de profissional de futebolistas em território português.

- Tais rendimentos estariam, pois, sujeitos a retenção na fonte, a título definitivo, nos termos do n.º 4 do art. 87.º, conjugado com o n.º 5 do artigo 94.º, ambos do Código do IRC.

- O previsto no n.º 1 do art. 98º do CIRC não se aplicaria, atento o disposto na CDT celebrada entre Portugal e o Brasil.

## **C2) Relativamente aos direitos económicos**

Na fundamentação da liquidação impugnada, no relativo aos *direitos económicos*, louva-se, no essencial, no teor da Circular n.º 18/2011, de 19 de Maio, da então DGCI.

Os principais argumentos invocados pela AT são os seguintes:

- O que decorre dos termos do contrato celebrado entre a A... e as entidades constantes nos contratos em questão é que houve uma cessão de “direitos económicos” relativos ao “passe” dos jogadores.

- Nos termos da Lei n.º 28/98, de 26 de junho, os direitos em causa emergem da celebração de um contrato de trabalho desportivo, não sendo mais do que os direitos de inscrição numa competição por parte da entidade empregadora desportiva, devidamente inscrita na entidade responsável pela organização e supervisão do futebol profissional (no caso português, a Liga Portuguesa de Futebol Profissional).

- O Regulamento Relativo ao Estatuto e Transferências de Jogadores da FIFA, que consta do comunicado oficial n.º 393, de 2005-05-19, da FPF, prevê que um jogador só pode ser inscrito se o clube submeter um pedido válido à respetiva Federação durante o período de inscrição, tendo esse pedido que ser apresentado com uma cópia do contrato do jogador (vide artigos 6.º e 8.º).

- 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.

- Não foi identificado um outro clube/SAD que detivesse os direitos desportivos dos jogadores aquando da sua transferência para a A... .

- Não existindo direitos desportivos em vigor, também não se pode considerar que existam direitos económicos relativos a direitos desportivos, vulgo *passse*, detidos por uma entidade terceira não desportiva, uma vez que, estes pressupõem a existência de um contrato de trabalho desportivo.

- Encontrando-se o jogador “livre” para o período que a A... pretendia contratar o jogador, ou seja, sem contrato de trabalho desportivo em vigor, quando surge uma entidade não desportiva não residente a cobrar uma importância à A... 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 gerador de direitos económico.

- Como se esclarece na Circular nº 18/2011 da então DGI, nestas condições os direitos económicos reclamados para a celebração de um contrato desportivo subsumem-se no direito equivalente ao *prémio de assinatura* que um jogador poderia exigir para o efeito.

- Assim, as entidades não desportivas em causa, quando invocam a cedência de direitos económicos, mais não exigem do que o direito de obter, em vez do jogador, uma remuneração pela celebração do contrato de trabalho desportivo.

- Tais rendimentos, obtidos pelas entidades não residentes, decorrem inequívoca e indissociavelmente da celebração do contrato de trabalho desportivo com a A..., celebrado

pelos jogadores na qualidade de desportistas, donde deriva a sua utilização ao serviço do clube / SAD residente, pelo que estão sujeitos a IRC, por forçado disposto na alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC, devendo ser objeto de retenção na fonte, a título definitivo, nos termos n.º 4 do artigo 87.º, conjugado com o n.º 5 do artigo 94.º, ambos do Código do IRC.

Na sua *resposta* e nas suas alegações a AT reafirma este entendimento.

#### **D) Posição da Requerente**

A Requerente sustenta, em suma:

- serem as remunerações pagas a empresários desportivos ou similares, aquando da celebração de um contrato desportivo com um jogador, diferentes das resultantes do exercício, pelo jogador, da sua profissão, porquanto as entidades que adquirem tais direitos (de imagem e desportivos) “assumem o risco empresarial de rentabilização desses ativo, mediante a sua exploração e comercialização, por si própria ou por cedência a terceiro”.
- ao cederem a empresas especializadas os seus direitos desportivos, os jogadores limitaram o seu risco (recebem algo, ainda que fiquem desempregados e sem remuneração);
- que este modelo de negócio é comum no mundo futebolístico;
- que não foi alegado e provado que as empresas não residentes em questão tenham atuado em nome e por conta dos atletas nem que as remunerações por elas obtidas tenham sido, depois, entregues, total ou parcialmente, aos jogadores e que a A... tivesse de tal conhecimento.

Nas suas alegações a Requerente reafirma este entendimento.

## II - SANEAMENTO

O pedido de pronúncia arbitral é tempestivo, as partes gozam de personalidade e capacidade judiciária, são legítimas e estão devidamente representadas.

O Tribunal arbitral é competente quanto à apreciação do pedido de pronúncia arbitral formulado pela Requerente.

Importa conhecer da exceção de caso julgado invocada pela requerente, o que adiante se fará, não existindo outras exceções que cumpra analisar.

Não se verificam nulidades que obstem ao conhecimento do mérito.

## III - MATÉRIA DE FACTO

### § 1 - Factos provados

Consideram-se provados os seguintes factos:

a) A Requerente é a sociedade desportiva que agrega a atividade de futebol profissional masculino do B...;

b) A A... foi alvo de uma inspeção tributária relativa ao ano de 2013, a qual culminou no relatório final de inspeção, constante do PA, o qual constitui a fundamentação de, entre outras, a liquidação ora impugnada.

c) A A... adquiriu à sociedade C..., Ltda, com sede e direção no Brasil e sem estabelecimento estável em Portugal, os *direitos de imagem* do jogador D... (D...), pelo valor de 245.000 euros, pagos no ano em causa.

d) A A... efetuou acordos com diversas sociedades não desportivas, com sede estrangeira e sem estabelecimento estável em Portugal, para a aquisição, a troco do pagamento de determinadas quantias, dos *direitos económicos* de vários outros jogadores.

e) Em concreto:

- A Requerente adquiriu direitos económicos do jogador E... (E...) à sociedade F... Lda, com sede no Brasil e sem estabelecimento estável em Portugal, tendo pago, no exercício de 2013, a quantia de € 139.811,16.

- A Requerente adquiriu direitos económicos do jogador G... (G...) à sociedade H..., Lda, com sede no Brasil e sem estabelecimento estável em Portugal, tendo pago, no exercício de 2013, a quantia de € 59,921,00

- A Requerente adquiriu direitos económicos do jogador I... à sociedade J..., Lda, com sede no Brasil e sem estabelecimento estável em Portugal, tendo pago, no exercício de 2013, a quantia de € 20.000,00.

- A Requerente adquiriu os direitos económicos do jogador K... à sociedade L... Lda, com sede no Reino Unido e sem estabelecimento estável em Portugal, tendo pago, no exercício de 2013, a quantia de € 600.000,00.

f) I... e M... (a qual subscreveu, em representação da sociedade, o contrato de cessão dos direitos económicos relativos a este jogador), são sócios da J..., Lda, sendo aquele sócio administrador.

g) Portugal celebrou com o Reino Unido e com o Brasil convenções sobre Dupla Tributação (CDT's), baseadas, respetivamente, nos MOCDE de 1963 e 1977.

h) Nos contratos de trabalho desportivo celebrados entre a A... e os jogadores a que se referem os direitos económicos ora em causa, os mesmos declararam ser “livres”, ou seja, não estarem vinculados a qualquer entidade desportiva.

i) A Requerente considerou que o jogador D..., à data em que o contrato relativo aos seus direitos de imagem foi celebrado, seria, pelo seu curriculum profissional (v.g., internacional pela seleção principal do Brasil), dos mais pretendidos para eventos de marketing, manutenção e angariação de patrocinadores, pelo que, para além da sua contratação, adquiriu os seus direitos de imagem para o período em que foi contratado;

j) A aquisição dos direitos de imagem foi efetuada tendo ainda em vista evitar que o jogador se pudesse associar a marcas concorrentes dos patrocinadores da Requerente ou se recusasse a participar em campanhas de promoção de produtos dos patrocinadores, o que poderia prejudicar a manutenção e obtenção de patrocínios;

l) Para suspender vários processos executivos, resultantes das liquidações originadas pela ação inspetiva referida em b), nelas incluída a ora impugnada, a Requerente deu em penhor créditos de que é titular sobre a N..., SA.

## **§ 2 - Factos não provados**

Não foram provadas as razões e as condições de aquisição, pelas sociedades cedentes referidas em c) e e), da titularidade dos direitos, de imagem e económicos, relativos aos jogadores em causa.

Não ficou provado que a Requerente tivesse conhecimento das relações especiais existentes entre o jogador I... e a sociedade J..., Ltda,

## **§ 3 - Motivação quanto à matéria de facto**

Os factos dados como provados em a) a h) constam do relatório de inspeção e não foram controvertidos.

Os factos dados como provados em i) e j) resultam do testemunho de O... e de P..., os quais, no entender do tribunal arbitral, depuseram com verdade e de forma esclarecedora.

O facto dado como provado em l) resulta do doc. 5 junto ao requerimento inicial.

#### **IV- Exceção do caso julgado**

A Requerente começa por suscitar a exceção do caso julgado material resultante da decisão arbitral proferida no Processo n.º 346/2026-T, que incidiu sobre a retenção na fonte de IRC relativa ao ano de 2012, envolvendo os mesmas partes e as mesmas questões de direito.

Deve começar por dizer-se que o efeito do caso julgado material que a Requerente pretende obter não se caracteriza como exceção. De facto, os efeitos do caso julgado material poderão projetar-se numa relação processual posterior por duas vias: ou através da invocação da força de caso julgado, que vincula o tribunal a aplicar a definição do direito já transitada em julgado relativamente a uma mesma questão que volte a suscitar-se numa outra ação; ou através da invocação de uma exceção dilatória, que impede que o tribunal se pronuncie noutro processo sobre a questão de mérito já anteriormente decidida, e que conduzirá à absolvição da instância (artigo 577.º, alínea i), do CPC). No primeiro caso, o tribunal limita-se a adotar o conteúdo da decisão anterior relativamente ao aspeto jurídico que se encontra coberto pelo caso julgado; no segundo caso, havendo total identidade do objeto do processo relativamente a um outro já anteriormente decidido (por estar em causa uma mesma pretensão), o tribunal não tem de emitir qualquer pronúncia e declara extinta a instância.

No caso vertente, a Requerente não pretenderá obter o efeito processual negativo da inadmissibilidade da apreciação da causa numa segunda ação (a que corresponderia a exceção do caso julgado), mas antes o efeito positivo da autoridade do caso julgado, levando a garantir a imodificabilidade de decisão anterior já transitada. Não está em causa a proibição de repetição, que a lei previne através da exceção dilatória, mas a proibição de contradição, que é garantida não apenas através da autoridade do caso julgado, mas também através da prevalência da primeira decisão que transitou em julgado quando o

tribunal, em processos distintos, venha a emitir sobre a mesma pretensão decisões contraditórias (artigo 625º, n.º 1, do CPC).

Entendido neste plano substantivo, o caso julgado obsta “a que em novo processo o juiz possa validamente estatuir de modo diverso sobre o direito, situação ou posição jurídica *concreta* definida por uma anterior decisão, e portanto, desconhecer no todo ou em parte os *bens* por ela reconhecidos e tutelados” (cfr. MANUEL DE ANDRADE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1976, pág. 317).

Como resulta do disposto no artigo 619.º do CPC, o efeito extraprocessual do caso julgado opera dentro dos limites fixados pelos artigos 580.º e 581.º que definem o conceito e os requisitos do caso julgado. Entende-se que a causa se repete “quando se propõe uma ação idêntica a outra quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir” (artigo 581º, n.º 1, do CPC). São estes elementos que permitem, por sua vez, definir a extensão do caso julgado. A identidade de sujeitos processuais recorta os limites subjetivos do caso julgado, enquanto os limites objetivos são definidos pela identidade do pedido e da causa de pedir, ou seja, pelo objeto do processo. O caso julgado cobre assim apenas a pretensão do autor (pedido) à luz do facto invocado como seu fundamento (causa de pedir).

Alega a Requerente que se verificam, no caso, os requisitos do artigo 581.º porquanto o processo decorre entre as mesmas partes, tem a mesma causa de pedir e visa o mesmo efeito jurídico - a não retenção de imposto sobre pagamentos a entidades não residentes associados aos direitos económicos e de imagem -, apenas se constatando que a liquidação se refere a um diferente período temporal.

Este é, no entanto, um elemento decisivo para determinar a extensão do caso julgado. No processo n.º 346/2026-T, estava em causa a liquidação adicional de retenção na fonte relativa ao ano de 2012, ao passo que o presente processo respeita à liquidação relativa ao ano de 2013. Os processos não visam o mesmo efeito jurídico pela linear razão de que, em qualquer deles, se pretende obter a anulação de um diferente ato tributário e, por conseguinte, o efeito substantivo anulatório resultante da decisão transitada em julgado que incidiu sobre um desses atos não pode estender-se a um outro ato que não ainda não foi objeto de pronúncia judicial.

Não se desconhece que no acórdão do STA de 7 de dezembro de 2011 (Processo n.º 0419/11) se decidiu que há identidade de objeto se já existir sentença transitada em julgado

que apreciou os mesmos fundamentos de fato e de direito em que se baseia a pretensão anulatória do ato impugnado. Estava-se aí, no entanto, perante uma realidade diferente, visto que na primeira ação estava em causa o ato expresso de liquidação do imposto enquanto que a segunda ação se referia ao indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa do mesmo ato de liquidação já anteriormente impugnado. Entendeu o tribunal nessa circunstância, que “sendo o ato tácito desprovido de qualquer conteúdo substantivo, a pretensão anulatória tem por fim a eliminação do ato de liquidação objecto do pedido de revisão, precisamente o mesmo contra o qual a recorrida já havia reagido em processo anterior”.

Não é esta a situação do caso, dado que - como se viu – em ambos os processos estão em causa pretensões anulatórias referentes diferentes a atos tributários.

Importa ter presente, como sublinhou MANUEL ANDRADE, que o “caso julgado só se destina a evitar uma *contradição prática*, e não já a sua *colisão teórica* ou *lógica*”. Pouco interessa que possam ser resolvidas pelos tribunais questões cujos elementos de direito, ou mesmo de facto, sejam idênticos. São outros os institutos processuais que previnem o eventual conflito de jurisprudência sobre a mesma questão fundamental – como é o caso de recurso para uniformização de jurisprudência. O caso julgado, ao contrário, “só pode obstar a decisões *concretamente incompatíveis*”, ou seja, a decisões “que não possam executar-se ambas sem detrimento de alguma delas” (*ob. cit.*, págs. 316-317).

Patentemente, não é esse o caso, pelo que não é invocável a autoridade do caso julgado.

## **V- Questão a decidir**

A questão central a decidir é de saber se estão sujeitas a tributação (IRC) em Portugal – e se incumbiria à Requerente, enquanto substituta tributária, liquidar e entregar ao Estado o imposto devido – as importâncias a que se referem as alíneas c) e e) dos factos provados, relativas a pagamentos por ela feitos a várias sociedades comerciais não residentes em Portugal (e sem estabelecimento estável no nosso país), devidos pela aquisição a essas entidades de *direitos de imagem* e *direitos económicos* de vários jogadores de futebol, que,

no momento da celebração do contrato de trabalho desportivo com a Requerente, declararam estar *livres*, ou seja, não vinculados a outro clube ou SAD.

## **VI - O Direito**

Muito embora não procedendo a exceção de caso julgado, uma vez que as questões a apreciar são as mesmas que estiveram subjacentes ao proc. 346/2016-T, acompanhar-se-á, no essencial, o constante de tal acórdão arbitral, a qual mereceu a concordância da maioria dos árbitros que integram o presente coletivo arbitral.

### **§ 1 – Do pedido principal**

1. Está em causa a aplicação do disposto na alínea d) do nº 3 do artigo 4º do CIRC. Respeita este artigo à «extensão da obrigação de imposto», e nele – após se estabelecer, no nº 2, a regra de que as entidades que não tenham sede ou direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos – dispõe-se o seguinte:

3- Para efeitos do disposto no número anterior, consideram-se obtidos em território português os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado e, bem assim, os que, não se encontrando nessas condições, a seguir se indicam:

.....

d) *Rendimentos derivados do exercício em território português da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas.*

As demais normas invocadas pela AT são meramente instrumentais relativamente a esta, pois que estabelecem o modo como acontece tal tributação (substituição fiscal total, ou seja, retenção na fonte com aplicação de uma taxa liberatória).

A norma da alínea d) constitui uma exceção à regra geral (constante do corpo do n.º 3) de que os rendimentos empresariais (de entidades não residentes) só podem ser tributados pelo Estado da fonte quando nele exista um estabelecimento estável do não residente – regra esta que é igualmente acolhida no artigo 7.º das CDT celebradas entre Portugal, de um lado, e Brasil e Reino Unido (os países com que as situações tributárias em análise estão igualmente em contacto), do outro.

Assim, tendo sido as remunerações ora em causa auferidas por sociedades comerciais sem sede ou estabelecimento estável em Portugal, a sua não tributação no nosso país decorreria, em princípio, do disposto no art.º 7.º das CDT aplicáveis, uma vez que tais rendimentos resultariam qualificáveis como *lucros das empresas*.

### 1.1 – A CDT Portugal /Reino Unido (jogador K...)

A CDT vigente entre Portugal e o Reino Unido<sup>1</sup>, que ainda segue o MOCDE de 1963, prevê, no seu art. 16.º, relativamente aos desportistas, que os rendimentos por eles obtidos, provenientes das atividades profissionais exercidas nessa qualidade, possam ser tributados no estado contratante em que essas atividades foram exercidas.

Esta regra é uma exceção ao princípio de que o estado da fonte só pode tributar rendimentos empresariais ou derivados do exercício de uma atividade profissional independente de um não residente na medida em que sejam imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

Tal convenção não prevê, porém, a possibilidade de serem tributados pelo país da fonte rendimentos pagos a um terceiro, ainda que imputáveis à atividade de um desportista realizada nesse estado. Com ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, pág. 643 diremos: *Assim, na ausência de disposição expressa, o rendimento não era tributável*

---

<sup>1</sup> Aprovada para ratificação pelo DL 48497, de 24/07/1968.

*no país da fonte, como remuneração pessoal, nem podia ser tributado junto da empresa, como lucro, por lhe faltar a conexão essencial do estabelecimento estável.*

Assim, e sem mais, resulta que a pretensão da AT em tributar os direitos económicos do jogador K..., no valor de € 600.000,00, pagos pela impugnante à sociedade L... Lda, com sede no Reino Unido e sem estabelecimento estável em Portugal, sempre resultaria ilegal, mesmo que se viesse a provar ter o jogador beneficiado de tal pagamento, por violação do disposto nos art.º 7º e 16ª da CDT vigente entre Portugal e o Reino Unido.

## **1.2 A CDT Portugal / Brasil (restantes jogadores)**

A partir da adoção do MOCDE de 1977, algumas convenções, entre as quais a CDT vigente entre Portugal e o Brasil<sup>2</sup>, passaram a incluir uma exceção específica e relevante para a matéria em apreço –, a qual consta do seu artigo 17º:

2 — Não obstante o disposto nos artigos 7º, 14º e 15º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado Contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas

É, assim, à luz desta específica disposição da CDT Portugal/Brasil, e *subordinadamente* a ela, que, no caso, deve ser lida e considerada, relativamente aos demais jogadores em causa, a exceção do artigo 4º, nº 3, alínea d), do CIRC.

A questão redundante, pois, em saber se as remunerações ora em causa, auferidas pelas oportunamente referidas sociedades, devem ou não ser qualificadas como rendimentos

---

<sup>2</sup> Aprovada para ratificação pela resolução da AR de 27/04/2001.

resultantes da atividade exercida *pessoalmente* pelos jogadores de futebol em causa, *nessa qualidade*, em Portugal.

2. Estando-se perante um regime excecional (já que afasta, como acabou de salientar-se, o de que o Estado da fonte apenas tem legitimidade para tributar rendimentos empresariais de não residentes quando imputáveis a um estabelecimento estável sito no seu território), qual então o seu preciso significado e âmbito? O mesmo é dizer: qual o preciso significado e âmbito de aplicabilidade dos artigos 17.º, n.º 2, da Convenção celebrada por Portugal com o Brasil?

E, muito concretamente: qual o seu reflexo sobre as situações tributárias *sub judice*?

Tal artigo corresponde textualmente ao do Modelo de Convenção de Dupla Tributação ou (como usualmente se designa) Convenção Modelo da OCDE (doravante MOCDE), adotado em 1977. Assim, serão de ter em decisiva conta, na fixação do seu sentido e alcance, os *Comentários* a essa Convenção Modelo, na parte respetiva.

É que, ainda que não podendo ou devendo esses *Comentários* ser tidos como uma forma de interpretação autêntica da Convenção Modelo, e das convenções nela baseadas, não podem eles, de todo o modo, deixar de constituir (como consensualmente constituem) um elemento incontornável de interpretação das normas dessas convenções, pois que exprimem o entendimento, quanto ao alcance do Modelo (e logo, necessariamente, dos instrumentos convencionais que o reproduzam), dos representantes dos países que participaram na sua elaboração, entre eles Portugal. Ora, o nosso país não suscitou quaisquer reservas ou observações ao conteúdo dos *Comentários* em causa – ou seja, aceitou interpretar no sentido aí preconizado as normas que deles são objeto.

Assim<sup>3</sup>:

### A) Direitos de Imagem

<sup>3</sup> Utilizamos a versão mais recente (2014) de tais *Comentários*. Embora haja de entender-se que as convenções devem ser interpretadas à luz dos *Comentários* vigentes à data da sua celebração, o certo é que as soluções preconizadas no tocante ao art.º 17.º, n.º 2, são, no essencial, as mesmas, desde 1992.

O Comentário 9.5 ao artigo 17º do MOCDE é claro em impor a distinção entre as remunerações pela utilização dos direitos de imagem que são uma forma de remuneração da atividade do desportista, enquanto tal, e aquelas que o não são. Em princípio, tais remunerações não caem no âmbito da previsão do artigo 17º, exceto quando haja uma conexão estreita entre elas e a *performance* do desportista no Estado da fonte<sup>4</sup>.

Como exemplos desta estrita conexão, os *Comentários* referem os casos em que um golfista que participa em determinado torneio se compromete, mediante uma remuneração adicional, a dar entrevistas promovendo tal competição ou o caso de um artista que, também mediante remuneração, autoriza que a sua imagem seja utilizada em cartazes de promoção do espetáculo em causa.

KLAUS VOGEL – em obra que é referência mundial na matéria – sustenta (assim) que resulta implícita a necessidade de analisar a razão de ser e a atividade que originaram o pagamento<sup>5</sup>.

Aplicando ao caso:

Os factos dados como provados em i) e j) mostram bem que, no caso concreto, a estrita conexão acabada de referir não existe. A aquisição dos direitos de imagem do jogador D... não visou a promoção da A... ou de competições em que esta participa, mas sim a

---

<sup>4</sup> Transcrevemos, na íntegra, este Comentário:

9.5 It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their “image rights”, e.g. the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (see paragraph 9 above). There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer’s or sportsperson’s image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or, depending on the circumstances, will be applicable.

<sup>5</sup> Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law International, 2015, I- *Overview and Main*

promoção de produtos e serviços comercializados pelos patrocinadores e evitar a eventual promoção, pelo jogador, de bens e serviços de concorrentes desses patrocinadores (como que a criação de uma obrigação de não concorrência, *lato sensu*).

Acresce que o montante da contraprestação paga pela Requerente não atendeu ao concreto uso que iria ser feito da imagem do jogador, mas sim ao prestígio e notoriedade que o atleta havia adquirido antes de atuar em Portugal.

Tais factos revelam bem a inexistência de uma ligação direta – da estrita conexão que os *Comentários* exigem – entre o montante pago e as *performances* do jogador em Portugal.

Em conclusão, por extravasar claramente o escopo do artigo 17º, n.º 2, da Convenção aplicável, a interpretação sustentada pela AT é ilegal, por violação dessas normas de direito internacional, hierarquicamente superiores às disposições do CIRC invocadas, *maxime* a alínea d) do n.º 3 do seu artigo 4º – a qual, por isso, há-de subordinar-se a elas (como atrás se disse) na sua aplicação.

Na parte ora em causa, a liquidação deve, pois, ser anulada.

## **B) Direitos Económicos**

Segundo o *Comentário* 11 ao artigo 17º, n.º 2, do MOCDE, se o rendimento de um artista ou desportista é recebido por outra pessoa e o Estado da fonte não tem o direito legal de desconsiderar a personalidade jurídica dessa pessoa, este número permite que o rendimento que não pode ser tributado na titularidade daquele que leva a cabo a atividade possa ser tributado à pessoa que o recebeu.

O referido *Comentário* exemplifica as três principais situações em que tal acontece, sendo que a terceira – a potencialmente aplicável no caso concreto – abrange esquemas de elisão fiscal em que a remuneração da atividade do artista ou desportista não é paga ao próprio

---

*Features*, n.º 16.

mas a outra entidade, as normalmente designadas *star companies*, de forma a conseguir que o rendimento resulte não tributável [pelo Estado da fonte] nem como rendimento profissional do artista ou desportista, nem como lucro da empresa (por inexistência de estabelecimento estável)<sup>6</sup>.

A visão do artigo 17.º, n.º 2, das convenções baseadas no MOCDE como norma antiabuso era, até 1992, dominante, continuando a ser sustentada por muitos Estados e por grande parte da doutrina. Tal parece ser, também, o entendimento com que, no caso, a Requerente se basta, quando afirma que não foi alegado e provado que as empresas não residentes, às quais fez os pagamentos, tenham atuado em nome e por conta dos atletas, nem que as remunerações por elas obtidas tenham sido, depois, entregues, total ou parcialmente, aos jogadores, nem que a A... tivesse de tal conhecimento.

Porém, KLAUS VOGEL, na obra já citada, dá-nos conta de que, após a revisão de 1992 dos *Comentários*, se passou a defender que o artigo 17º, n.º 2, poderia também abranger

---

<sup>6</sup> Transcrevemos tal comentário:

11. Paragraph 1 of the Article deals with income derived by individual entertainers and sportspersons from their personal activities. Paragraph 2 deals with situations where income from their activities accrues to other persons. If the income of an entertainer or sportsperson accrues to another person, and the State of source does not have the statutory right to look through the person receiving the income to tax it as income of the performer, paragraph 2 provides that the portion of the income which cannot be taxed in the hands of the performer may be taxed in the hands of the person receiving the remuneration. If the person receiving the income carries on business activities, tax may be applied by the source country even if the income is not attributable to a permanent establishment there. But it will not always be so. There are three main situations of this kind:

a) The first is the management company which receives income for the appearance of e.g. a group of sportspersons (which is not itself constituted as a legal entity).

b) The second is the team, troupe, orchestra, etc. which is constituted as a legal entity. Income for performances may be paid to the entity. Individual members of the team, orchestra, etc. will be liable to tax under paragraph 1, in the State in which they perform their activities as entertainers or sportspersons, on any remuneration (or income accruing for their benefit) derived from the performance of these activities (see, however, paragraph 14.1 below). The profit element accruing from a performance to the legal entity would be liable to tax under paragraph 2.

c) The third situation involves certain tax avoidance devices in cases where remuneration for the performance of an entertainer or sportsperson is not paid to the entertainer or sportsperson himself but to another person, e.g. a so-called star-company, in such a way that the income is taxed in the State where the activity is performed neither as personal service income to the entertainer or sportsperson nor as profits of the enterprise, in the absence of a permanent establishment. Some countries “look through” such arrangements under their domestic law and deem the income to be derived by the entertainer or sportsperson; where this is so, paragraph 1 enables them to tax income resulting from activities in their territory. Other countries cannot do this. Where a performance takes place in such a country, paragraph 2 permits it to impose a tax on the profits diverted from the income of the entertainer or sportsperson to the enterprise. It may be, however, that the domestic laws of some States do not enable them to apply such a provision. Such States are free to agree to other solutions or to leave paragraph 2 out of their bilateral conventions.

situações em que a entidade que recebe os rendimentos não é controlada pelo desportista (situações em que seria possível a desconsideração da sua personalidade jurídica<sup>7</sup>), como sejam, p. ex., os casos em que o desportista é empregado da entidade que recebe a numeração.

Mas - adverte também KLAUS VOGEL<sup>8</sup> - esta “interpretação abrangente tem limites, sendo que o direito alargado à tributação pelo Estado onde é exercida a atividade apenas se aplica ao rendimento diretamente relacionado com o exercício da atividade (performance-related income)”.

Indo de novo ao caso a decidir, haverá que começar pelos pagamentos efetuados pela Requerente às sociedades sedeadas no Brasil, ou seja, a F... e a H... .

O que logo avulta é que nada foi provado quanto à razão de ser – ou, talvez melhor, à “origem” – dos direitos económicos pagos pela A..., ora em causa, que permita subsumilos nas hipóteses que, segundo os *Comentários* (em qualquer das suas leituras), se têm em vista na previsão do artigo 17º, nº 2.

A AT sustenta que equivalem a um “prémio” pela celebração do contrato desportivo (o que parece ter implícito a ideia de que o jogador, de algum modo, dele beneficiará). Trata-se de uma conclusão – a qual, como mandam as regras de distribuição do ónus da prova, implica a alegação e prova de factos de onde a mesma possa ser extraída no caso concreto.

A Requerente, pelo seu lado, afirma que se trata de remunerações cobradas pelos empresários desportivos que adquiriram o “passe” de jogadores – mediante contratos visando a promoção da carreira dos mesmos e a sua segurança económica durante esta – as quais são totalmente independentes das devidas àqueles (aos jogadores).

Ora, é facto geralmente sabido por quem conheça minimamente a realidade do futebol profissional (ao ponto de se poder dizer que é mesmo um “facto notório”) que, com enorme frequência (porventura na maior parte dos casos, nos níveis competitivos superiores), a contratação desportiva nessa modalidade implica a intervenção de três entidades: o clube ou sociedade desportiva e o jogador, que vão vincular-se através de um contrato, e a entidade que, detendo, seja direitos desportivos, seja direitos económicos,

---

<sup>7</sup> Figura que há-de ter-se, em regra, como inaplicável no direito fiscal, por força da tipicidade das normas de incidência.

sobre o jogador, abre mão deles a troco de uma compensação, “libertando” assim o último para a celebração do contrato. E é sabido, de igual modo, que esta compensação é paga, normalmente, pelo clube (sociedade desportiva) de destino do jogador.

A afirmação da Requerente de que foi isso que se passou no caso, para além de corresponder (à luz dos dados disponíveis no processo) com a “aparência do negócio”, tem, pois, além disso, inegável correspondência com o que é uma situação comum na área desportiva em causa.

Mas tem de reconhecer-se que a Requerente, no presente processo, não chegou propriamente a provar *positivamente* que foi assim – ou seja, a fazer prova *positiva* da correspondência das suas afirmações (e da “aparência do negócio”) com a efetiva realidade verificada nos casos concretos em análise: mais concretamente, a fazer a prova de que as sociedades cedentes são realmente uma entidade *terceira*, relativamente aos jogadores, e adquiriram os respetivos direitos nos termos que vêm alegados (*ut supra*, III, § 2).

O certo, porém, é que isso é irrelevante, pois tal prova não tinha a Requerente de produzi-la. Era, sim, à AT que, segundo as regras da distribuição do ónus da prova, caberia, como condição para a existência do direito à tributação, alegar e provar que a razão de ser, ou “origem”, dos pagamentos ora em causa (os relativos a *direitos económicos*) não correspondia à aparência facial com que eles se perfilam, e antes corresponderiam, na ordem dos factos, a uma situação efetiva que caía no âmbito do artigo 17º, n.º 2, das Convenções (tal como atrás definido): ora a AT não fez essa prova.

Uma vez que, como já referimos, citando KLAUS VOGEL, é sempre a razão de ser e a atividade que originaram o pagamento que determinarão a eventual abrangência da situação pelo n.º 17º, n.º 2 das Convenções, estamos, assim, no caso concreto, perante uma situação de *non liquet*, a qual, nos termos do artigo 100º, n.º 1, do CPPT obriga a uma decisão favorável à Requerente.

Aliás, não teria sido impossível à AT, sem tal envolver uma atividade desproporcionada, apurar a razão pelos quais os jogadores em causa eram “livres” à data da celebração dos contratos de trabalho desportivo com a Requerente (v.g., se os anteriores contratos de

---

<sup>8</sup> *Ob. cit.*, Comentário 125 ao art. 17.º, n.º 2.

trabalho desportivo, por eles celebrados com outros clubes ou SAD's, haviam caducado ou se foram as sociedades em causa quem obteve – contra pagamento – a sua desvinculação) e, ainda, apurar da titularidade das percentagens dos direitos económicos dos jogadores não abrangidas pelos contratos ora em causa.

Diferentemente acontece relativamente ao pagamento feito pela Requerente à sociedade J..., Ltda, relativo à aquisição de direitos económicos do jogador I... .

Sendo este sócio e administrador de tal sociedade (e o outro sócio uma sua familiar), como ficou provado, haverá que concluir, segundo as regras da experiência comum, estarmos perante o atrás referido esquema de elisão fiscal (uma *star company*), ou seja, que jogador terá sido o efetivo beneficiário do montante pago pela Requerente à sociedade, pagamento que só pode ser imputável à celebração do contrato de trabalho desportivo com a Requerente,

Tal constatação legitimaria, portanto a tributação desse rendimento por Portugal, á luz do disposto no art.º 17º, nº 2, da convenção aplicável.

Porém, não tendo ficado provado que a Requerente tinha conhecimento das relações especiais entre tal sociedade e o jogador em causa, não lhe poderá ser imputado um incumprimento das suas obrigações enquanto substituto tributário.

Muito embora a Requerente, enquanto substituto tributário, seja formalmente sujeito passivo originário de tal obrigação de imposto, o certo é que não houve nem poderia haver lugar a retenção na fonte por a Requerente, compreensivelmente, ignorar que se verificavam os pressupostos de uma tal obrigação. Ora, a responsabilidade do substituto tributário (que não é o contribuinte, que não é aquele cujo património a lei quer atingir com o imposto) implica sempre uma violação culposa dos deveres que decorrem de tal condição, o que não ficou provado ter acontecido no caso concreto. Exigir a alguém, na ausência de culpa, que pague um imposto alheio violaria, pelo menos na nossa perspetiva, de forma frontal, o princípio de justiça que deve presidir à configuração das obrigações tributárias num estado de direito.

Dito isto, cumpre, por outro lado, acrescentar uma nota sobre a questão, suscitada pela AT, da inadmissibilidade – à luz das normas, nacionais e internacionais, que regulamentam à

prática do futebol profissional – da titularidade de direitos desportivos por entidades que não sejam clubes de futebol ou SAD’s, com a conseqüente “invalidade” ou “irrelevância” da titularidade, por entidades sem essa qualidade, de alegados “direitos económicos” sobre os jogadores.

É verdade que, de acordo também com a lei portuguesa (a Lei nº 28/98), invocada pela AT, o contrato de trabalho desportivo só pode ser celebrado entre os praticantes e clubes ou SAD’s, que só esse contrato gera «direitos desportivos» e que só ele é pressuposto ou condição, segundo a regulamentação federativa desportiva, da inscrição de um praticante por um clube; e será mesmo verdade que a organização desportiva procura desincentivar outro tipo de contratos envolvendo praticantes desportivos (mormente, jogadores de futebol). Simplesmente, também é verdade que estes outros contratos – fonte dos chamados *direitos económicos*, aqui em causa e em que a contraparte do praticante é uma entidade diversa de um clube ou SAD (v.g., um *fundo*) – são prática corrente, e não pode dizer-se sequer que o direito estadual (em qualquer caso, o direito estadual português) os proíba: serão contratos que simplesmente estarão *para além* (ou ao lado) do contrato desportivo e do regime da Lei nº 28/98, celebrados, ao cabo e ao resto, no exercício da autonomia contratual geral das pessoas – a qual (para além das proibições legais expressas) só tem como limite a ilicitude ou a impossibilidade do objeto negocial.

Eis quanto basta para concluir, sem mais, que a questão suscitada pela AT, e ora considerada, em nada, obviamente, poderá relevar na presente sede. De resto, o mesmo aconteceria se, ao contrário do que vem a dizer-se, se estivesse perante contratos que devessem reputar-se de “ilícitos” – e isso, atento, em último termo, o disposto no art.º 10.º da LGT.

Em conclusão: tal como aconteceu com a interpretação da AT relativamente ao pagamento de *direitos de imagem*, também a interpretação por ela feita com referência ao pagamento dos *direitos económicos* ora em apreço tem de considerar-se ilegal, ou seja, também nessa parte, pois, deve a liquidação *sub judice* de IRC ser anulada.

Resta acrescentar, por último (desde logo atento o previsto no art.º 8.º, n.º 3, do Código Civil), que o entendimento ora sufragado, quanto às questões gerais sobre que cumpre decidir, segue na linha da jurisprudência existente sobre o tema (arbitral, pois outra não existe), nomeadamente, para além do ac. 346/2016-T, os acórdãos proferidos nos processos CAAD n.ºs 108/2015-T e 501/214, cuja fundamentação, ainda que partindo de uma análise algo diferente, no essencial, se subscreve.

### **§ 2 – Do pedido subsidiário**

Julgada ilegal, e indo ser anulada, a liquidação de imposto impugnada, fica prejudicada a apreciação do pedido subsidiário da Requerente, relativo à ilegalidade da liquidação de juros compensatórios – uma vez que a anulação desta outra liquidação é já consequência direta da anulação da liquidação de imposto a que se refere.

### **§ 3 – Da indemnização por prestação indevida de garantia**

A Requerente formula pedido de indemnização por prestação de garantia indevida.

O artigo 171.º do CPPT, estabelece 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»* e que *«a indemnização deve ser solicitada na reclamação, impugnação ou recurso ou em caso de o seu fundamento ser superveniente no prazo de 30 dias após a sua ocorrência»*.

O pedido de constituição do tribunal arbitral e de pronúncia arbitral tem como corolário passar a ser no processo arbitral que vai ser discutida a *«legalidade da dívida exequenda»*, pelo que, como resulta do teor exposto daquele n.º 1 do referido artigo 171.º do CPPT, *é também o processo arbitral o adequado para apreciar o pedido de indemnização por garantia indevida*.

No caso em apreço, os erros subjacentes às liquidações de impugnadas são imputáveis à Autoridade Tributária e Aduaneira, pois elas foram da sua iniciativa e a Requerente em nada contribuiu para que esses erros fossem praticados.

Por isso, a Requerente tem, em abstrato, direito a indemnização pela garantia prestada, nos termos do artigo 52.º da LGT.

No entanto, a garantia prestada refere-se a vários processos de execução fiscal, que não apenas o decorrente da liquidação que é objeto do presente processo. Também não foram alegados quaisquer prejuízos concretos decorrentes da garantia (penhor de créditos) prestada.

Não havendo elementos que permitam determinar o montante da indemnização, este pedido terá que ser apreciado autonomamente.

## **VII- DECISÃO**

- a) Anula-se, na sua totalidade, por ilegal, a liquidação nº 2016..., referente a retenções na fonte de IRC relativas ao ano de 2013, num valor total de € 302.767,76 (incluindo juros compensatórios).
- b) Não se conhece do pedido de indemnização por prestação indevida de garantia, o qual deve ser formulado autonomamente.

## **VII - VALOR DO PROCESSO**

Tendo em consideração o disposto no artigo 306º, nº 2, do CPC, no artigo 97º-A, nº 1, do CPPT e no artigo 3º, nº 2, do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária, fixa-se o valor do processo em € 302.767,76.

## **VIII - CUSTAS**

As custas do processo são da responsabilidade da Requerida, nos termos do n.º 2 do art.º 5º do Regulamento de Custas nos Processos de Arbitragem Tributária.

\*

Notifique-se.

Lisboa, 15 de junho de 2018

O Árbitro-Presidente

(Carlos Alberto Fernandes Cadilha)

O Árbitro Vogal

Rui Duarte Morais

O Árbitro Vogal

Américo Brás Carlos, que vota vencido, conforme declaração que junta.

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Votei contra, numa parte da decisão constante do Acórdão, pelas razões e nos termos que se seguem:

1. Os preceitos das convenções para evitar a dupla tributação internacional (CDTI) celebradas pelos Estados que adotaram, sem reservas, a redação constante do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE (CMOCDE) devem ser interpretados à luz dos “Comentários” ao articulado deste Modelo<sup>9</sup>.

2. Releva no caso em concreto que a redação dos n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º das CDTI celebradas entre Portugal e o Brasil é igual à da CMOCDE, os quais afastam expressamente a aplicação dos artigos 7.º, 14.º e 15.º desta CDTI.

3. Tratando-se de rendimentos formalmente atribuídos a pessoa distinta do desportista, os “Comentários” ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE revestem relevância decisiva para fixar o alcance e o sentido com que há de valer a expressão *«rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa»*.

4. Para a compreensão do que sejam *«rendimentos da actividade exercida pessoalmente pelos (...) desportistas, nessa qualidade»* são também decisivos os Comentários ao n.º 1 do mesmo artigo 17.º, uma vez que o n.º 2 do mesmo preceito é um desenvolvimento particular – rendimentos atribuídos a pessoa diferente do desportista – daquele normativo.

5. No que concerne à cedência de direitos de imagem do jogador D..., resulta do contrato celebrado entre a Requerente e a C..., Lda, que esta cedeu à primeira *«os direitos de exploração comercial em conjunto ou individualmente da imagem pública do Terceiro*

---

<sup>9</sup> Por razões idênticas às indicadas no Acórdão, e não tendo Portugal ou o Brasil, declarado qualquer reserva aos comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, utilizo também a versão de 15 de Julho de 2014.

*Outorgante como jogador de futebol profissional*<sup>10</sup> (v. fl. 34 do anexo ao Relatório de Inspeção Tributária - RIT).

6. Por seu lado, os números 1 e 2 do artigo 10º da Lei nº 28/98, de 26 de Junho (Regime Jurídico de trabalho do praticante desportivo e do contrato de formação desportiva), estabelecem a dicotomia entre a exploração individual da imagem do jogador e a exploração do uso da imagem do colectivo dos praticantes.

7. Dicotomia similar se pode encontrar também entre os nºs 2 e 3 do artigo 38º do Contrato Colectivo de Trabalho celebrado entre a Liga de Futebol Profissional e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol. Do nº 2 daquele artigo consta: *«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 vigência do respectivo contrato»*. Por outro lado, no nº 3 do mesmo artigo pode ler-se: *«Fica ressaltado o direito de imagem do colectivo de jogadores de uma mesma equipa por parte do respectivo clube ou sociedade desportiva»*.

8. Existe, pois, uma parte do direito de imagem do jogador que não é cedida automaticamente ao clube ou sociedade desportiva por inerência do contrato de trabalho desportivo. Esta parcela do direito de imagem pode ser explorada individualmente pelo próprio ou por outrem a quem aquele a cedeu. E foram esses *«direitos de exploração individual da imagem»* que a Requerente adquiriu.

9. Importa agora saber se os rendimentos resultantes da cedência desta parcela do direito de imagem do jogador têm uma relação estreita com a *«...atividade pessoal exercida nessa qualidade»* de desportista, de tal modo que se subsumam no artigo 17º das CDTI.

10. A distinção entre uma utilização do direito de imagem do desportista estreitamente ligada à actividade desportiva – abrangida pelo artigo 17º da CMOCDE – e a utilização do

---

<sup>10</sup> Negritos meus.

mesmo direito sem aquela estreita ligação – não abrangida pelo artigo 17º da CMOCDE- está também impressivamente presente nos Comentários à CMOCDE.

11. Quanto ao mais consistente critério para determinar o que seja aquela “*relação estreita*”, veja-se o ponto nº 9 dos referidos “Comentários” «*Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities*»<sup>11</sup>

12. E, no caso em análise, não se vê como, razoavelmente, a Requerente adquiriria os direitos de imagem do jogador D... se não fosse por ele exercer a sua atividade de futebolista. Não o faria, certamente, se ele não exercesse ou já não exercesse a sua actividade desportiva. Aliás, como o Acórdão confirma, a Requerente celebrou o contrato de cedência dos direitos de exploração de imagem deste jogador por se tratar de um desportista com um bom curriculum profissional (v.g., internacional pela seleção principal do Brasil).

13. Que os rendimentos pagos pela Requerente resultam da «*atividade exercida pessoalmente pelo jogador, nessa qualidade*» alcança-se também do facto de o contrato de cedência de direitos de imagem depender imperativamente dos elementos e vicissitudes do contrato de trabalho desportivo entre aquela e o jogador – v.g. início, termo, caducidade ou rescisão, exigibilidade de prestações<sup>12</sup>.

14. Pelo que, sem prejuízo do devido respeito pela opinião contrária, afasto-me do Acórdão, considerando ser aplicável aos direitos de imagem *sub judice* o disposto no nº 2

<sup>11</sup> Em sentido contrário – inexistência da referida relação estreita - v. o comentário nº 9.5 a este artigo 17: «(...)Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are not closely connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17.».

<sup>12</sup> Dispõe a cláusula Quarta do referido contrato de cedência de direitos de imagem: «1. O presente contrato produz efeitos desde 01/07/2011 e será válido durante o período em que o Terceiro Outorgante (o jogador) mantiver em vigor o contrato de trabalho desportivo com a Primeira Outorgante (a requerente), caducando automaticamente quando terminar, independentemente do motivo, o referido contrato sem necessidade de qualquer outra declaração ou interpretação, escrita ou verbal. 2. No caso de caducidade ou rescisão do contrato de trabalho desportivo mantido entre a Primeira Outorgante e o Terceiro, deixarão de ser exigíveis prestações que não se tenham vencido no âmbito deste contrato.».

do artigo 17º da CDTI com o Brasil, de que, conjuntamente com o disposto na alínea d) do nº 3, do artigo 4º do CIRC, **resulta a conseqüente tributação dos respectivos rendimentos em Portugal.**

15. Relativamente aos designados **Direitos Económicos** dos jogadores E..., G... e I..., declara a Requerente ter adquirido os direitos económicos - chama-lhes *o passe* - de jogadores sem vínculo laboral a um clube, a empresas comerciais especializadas, não desportivas, e não residentes em Portugal, que assumiram o risco de rentabilização desses activos (os jogadores).

16. Entendo que os pagamentos efectuados pela A... às referidas empresas têm uma estreita relação com a actividade de cada um dos desportistas, nesta qualidade.

17. Os pagamentos para aquisição dos “direitos económicos” só ocorrem porque está já acordado que o jogador vai celebrar um contrato de trabalho desportivo com a A... . Pode dizer-se que, a aquisição de tais direitos é, com a assinatura do contrato de trabalho desportivo, o requisito interno que a A... tem de cumprir para que formalmente aqueles atletas sejam seus jogadores.

18. É para mim evidente que, há semelhança do teste feito *supra* para averiguar da existência de uma “estreita relação” dos rendimentos decorrentes dos direitos de imagem com a actividade exercida pessoalmente pelos desportistas, nessa qualidade, também no caso da aquisição dos ditos “direitos económicos”, a A... não teria efetuado aqueles pagamentos às entidades não residentes se os respectivos jogadores não fossem exercer a sua actividade desportiva no clube.

19. Aliás, o enquadramento de pagamentos feitos a uma “sociedade de promoção de artistas ou de desportistas” - modelo a que, sem esforço, se reconduzirão as ditas sociedades não residentes que enquanto os jogadores estão desempregados lhes pagam uma remuneração e assumem o risco de rentabilização desses activos (*sic*) até que seja encontrado novo clube – é um dos casos que os Comentários à CMOCD E usa como

exemplo de rendimentos subsumíveis no nº 2 do artigo 17º <sup>13</sup>, e, por isso, tributáveis no Estado do exercício da atividade desportiva (Portugal).

20. Pelo que, também no que respeita aos pagamentos para aquisição dos ditos direitos económicos, considero preenchida a previsão do artigo 17º, nº 2 da CDTI celebrada entre Portugal e o Brasil, bem como a previsão do artigo 4º, nº 3, alínea d), do CIRC, com a **consequente tributação daquelas importâncias em Portugal**, nos termos do artigo 94º, nº 1 alínea f), nº 3 alínea b) e nº 4 do CIRC.

Pelas razões supra explanadas, entendo que o ato tributário *sub judice* devia ter sido parcialmente mantido, nos termos supra referidos.

Américo Brás Carlos

---

<sup>13</sup> «11.1 – (...) Thus, notwithstanding the provisions of Article 7, the paragraph allows that State to tax the income derived by a star-company resident of the other Contracting State even where the entertainer or sportsperson is not a resident of that other State.».